

Legalización Telemática Libros Empresarios

5 pasos para cumplir con la Contabilidad Electrónica

01 ¿Qué es?
Es la obligación que tienen los contribuyentes de tener su contabilidad en medios electrónicos, y de ingresar la información contable requerida a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria (SAT).

02 ¿Quiénes están obligados?
En 2013, todos los personas morales (empresas) sin importar su monto de ingresos, así como las personas físicas que realicen actividades empresariales o presten servicios profesionales con ingresos superiores a 2 millones de pesos.

03 ¿Qué información se va a enviar?
• Contador de cuentas con el código de identificación de cuentas por el SAT.
• Balance de comprobación, con columnas de ingresos, gastos y saldos de cuentas por pagar.
• Pérdida y ganancias de cuentas por pagar.

04 ¿Cómo se va a enviar?
Los contribuyentes deberán enviar la información en formato XML, en carpetas comprimidas ZIP, a través del Botón Virtual de envío de archivos de los tiempos establecidos.

05 ¿Cuándo se va a enviar?
• El catálogo de cuentas se envía una sola vez y cada vez que sea modificado.
• La balance de comprobación de forma mensual, en el segundo mes siguiente al que comprueban los datos.
• Los pólizas y recibos sólo cuando el SAT haya facultado de comprobación a través solicitud de autorización o compensación de impuestos.

LIBROS EMPRESARIOS:
Libro Diario 2014
Libro Balances 2014
Libro de Actas 2014
Libro de Socios

Carlos Sergio García Suárez

CONTABILIDAD FINANCIERA II

ISBN 978-84-09-05038-3



CONTABILIDAD FINANCIERA II

ISBN 978-84-09-05038-3

Edición 13-09-2018

Dr. Carlos Sergio García Suárez

casergar@ull.es

Teléfono 922 317 105

Dpto. Economía, Contabilidad y Finanzas

Facultad de Economía, Empresa y Turismo

Universidad de La Laguna

Campus de Guajara, Camino La Hornera

San Cristóbal de La Laguna

38.205, Santa Cruz de Tenerife



Resumen

Se estudian del Plan General de Contabilidad (Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre) un conjunto de Normas de Registro y Valoración: 2, 3, 4, 5 y 6 para el registro contable de los inmovilizados y la norma 22, cambios en criterios, errores y estimaciones contables; 7, activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta; 8, arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar; 13, impuesto sobre beneficios, y 18, subvenciones, donaciones y legados recibidos. Se exponen y resuelven ejercicios prácticos para el registro contable de las operaciones mercantiles que corresponden a dichas normas de valoración. Se formulan asientos de compraventa de inmovilizado material e intangible, amortizaciones, costes de desmantelamiento, gastos financieros y permutas; arrendamientos financieros y operativos; impuesto corriente, diferido y diferencias temporarias, y subvenciones para inmovilizados, gastos específicos y para compensar el déficit de explotación. Se resuelven en la hoja de cálculo, Excel y con calculadora.

Palabras clave

Economía; Plan general de contabilidad; normas de registro y valoración; inmovilizados; permutas; activos no corrientes mantenidos para la venta; arrendamientos; impuesto sobre el beneficio; subvenciones.

ÍNDICE DE CONTABILIDAD FINANCIERA II

NRV 2. Inmovilizado material	9
Valoración inicial.....	9
Costes de desmantelamiento.....	9
Precio de adquisición.....	9
Coste de producción.....	9
Valoración posterior.....	9
Amortización.....	9
Deterioro del valor.....	10
Baja.....	10
NRV 3. Normas particulares sobre el inmovilizado material	10
Solares sin edificar.....	10
Construcciones.....	11
Instalaciones técnicas.....	11
Utensilios y herramientas.....	11
Obras y trabajos realizados por y para la propia empresa.....	11
Costes de renovación, ampliación o mejora de los bienes del inmovilizado.....	11
Grandes reparaciones.....	11
Inversiones realizadas en activos arrendados.....	11
NRV 4. Inversiones inmobiliarias	11
Cuentas de Inmovilizado del PGC 2007.....	12
Supuesto 1. Precio adquisición. Costes de desmantelamiento. Baja patrimonial.....	13
Supuesto 2. Variación en la estimación de los costes de desmantelamiento.....	16
Supuesto 3. Tanto variable de interés efectivo aplicable a los costes de desmantelamiento.....	18
Inmovilizado en curso. Gastos financieros	20
Fiscalidad del REFC.....	20
Supuesto 4. Inmovilizado material. Financiación con intereses explícitos.....	21
NRV 22. Cambios en criterios, errores y estimaciones contables	24
Cambios de criterios contables.....	24
Errores contables.....	24
Cambios en las estimaciones contables.....	24
Cuenta 113. Reservas voluntarias.....	24
Supuesto 5. Intereses a incluir en el precio de adquisición.....	25
Supuesto 6. Cambio en las estimaciones. Incremento de los costes de desmantelamiento.....	29
Supuesto 7. Cambio en las estimaciones. Disminución de los costes de desmantelamiento.....	34
Supuesto 8. Costes de desmantelamiento. Enajenación de un inmovilizado.....	39
Supuesto 9. Errores contables, subsanación.....	42
Supuesto 10. Adquisición de inmovilizado. Financiación: Letras.....	43
Supuesto 11. Financiación de un inmovilizado: Letras. Interés comercial.....	45
Supuesto 12. Enajenación de inmovilizado. Crédito en Letras.....	47
Supuesto 13. Crédito en Letras. Interés comercial.....	49
Supuesto 14. Inmovilizado material. Financiación: Letras.....	51
Supuesto 15. Efectos reclamados.....	53
Supuesto 16. Gastos financieros en el precio de adquisición.....	54
Supuesto 17. Gastos financieros en el valor razonable.....	58

Supuesto 18. Costes de desmantelamiento	61
Supuesto 19. Costes de desmantelamiento	64
Supuesto 20. Costes de desmantelamiento	68
Supuesto 21. Costes de desmantelamiento	71
Supuesto 22. Precio de adquisición.....	74
Supuesto 23. Precio de adquisición.....	78
Supuesto 24. Precio de adquisición.....	81
Activos con componentes diferenciados.....	84
Supuesto 25. Amortización de activos con componentes diferenciados.....	85
Supuesto 26. Amortización de activos a revertir de una concesión administrativa	87
Supuesto 27. Amortización de activos con componentes diferenciados.....	88
Supuesto 28. Grandes reparaciones	90
Deterioro del valor	92
Reconocimiento del deterioro del valor.....	92
Corrección de la amortización contable por nuevo cálculo.....	92
Supuesto 29. Deterioro de valor recuperable e irrecuperable	93
Supuesto 30. Pérdidas por deterioro del valor.....	95
Supuesto 31. Pérdidas por deterioro del valor.....	97
Supuesto 32. Pérdidas por deterioro del valor.....	99
Supuesto 33. Reversión del deterioro de valor.....	101
Supuesto 34. Costes de desmantelamiento	103
Supuesto 35. Costes de desmantelamiento	106
Supuesto 36. Costes de desmantelamiento. Enajenación de un inmovilizado.....	109
Supuesto 37. Costes de desmantelamiento. Enajenación de un inmovilizado.....	111
Supuesto 38. Inversiones inmobiliarias	114
Supuesto 39. Inversiones inmobiliarias. Deterioro del valor	115
NRV 5. Inmovilizado intangible.....	117
Reconocimiento	117
Valoración posterior.....	117
NRV 6. Normas particulares sobre el inmovilizado intangible	117
Investigación y desarrollo	117
Propiedad industrial	118
Fondo de comercio	118
Derechos de traspaso.....	119
Programas de ordenador	119
Otros inmovilizados intangibles	119
Supuesto 1. Intangible Proyecto de I+D	120
Supuesto 2. Intangible Proyecto de I+D	123
Supuesto 3. Diseño de páginas Web.....	126
Supuesto 4. Adquisición de una patente	127
Supuesto 5. Enajenación de una patente	129
Supuesto 6. Enajenación de una patente con pacto de reserva de dominio.....	131
Supuesto 7. Fondo de comercio. Unidad generadora de efectivo.....	134
Supuesto 8. Fondo de comercio. Unidad generadora de efectivo.....	136
NRV 2.1.3. Permutas de activos inmovilizados.....	139
NRV 2.1.4. Aportaciones de capital no dinerarias	139

Comentarios a la NRV 2.1.3. Permutas.....	140
Permuta comercial.....	140
Permuta no comercial.....	140
Supuesto 1. Permuta comercial.....	141
Supuesto 2. Permuta comercial con diferencial monetario.....	143
Supuesto 3. Permuta comercial con diferencial monetario.....	145
Supuesto 4. Permuta comercial con diferencial monetario.....	147
Supuesto 5. Permuta no comercial. Venta de mercaderías.....	149
Supuesto 6. Permuta no comercial.....	150
Supuesto 7. Permuta no comercial con diferencial monetario.....	152
Supuesto 8. Permuta no comercial con diferencial monetario.....	154
Supuesto 9. Permuta, aportación no dineraria, empresas no vinculadas.....	155
Supuesto 10. Permuta, aportación no dineraria, empresas vinculadas.....	156
Supuesto 11. Permuta comercial con diferencial monetario.....	157
Supuesto 12. Permuta no comercial con diferencial monetario.....	159
Supuesto 13. Permuta comercial con diferencial monetario.....	160
NRV 7. Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta.....	162
NRV 7.1. Activos no corrientes mantenidos para la venta (ANCMV ó AMV).....	162
Valoración inicial.....	162
Comentarios a la norma.....	162
Valoración posterior.....	162
Comentarios a la norma.....	162
Reversión desde ANCMV hacia el Inmovilizado (RAMV).....	163
Comentarios a la norma.....	163
NRV 7.2. Grupos enajenables de elementos mantenidos para la venta.....	163
Comentarios a la NRV 7.....	164
Subgrupo 58. Activos no corrientes mantenidos para la venta y activos y pasivos asociados.....	164
Supuesto 1. Activos no corrientes mantenidos para la venta.....	165
Supuesto 2. Activos no corrientes mantenidos para la venta.....	167
Supuesto 3. Activos no corrientes mantenidos para la venta.....	171
Supuesto 4. Activos no corrientes mantenidos para la venta.....	173
Supuesto 5. Activos no corrientes mantenidos para la venta.....	175
Supuesto 6. Activos no corrientes mantenidos para la venta.....	177
Supuesto 7. Activos no corrientes mantenidos para la venta.....	180
Supuesto 8. Activos no corrientes mantenidos para la venta.....	182
Supuesto 9. Activos no corrientes mantenidos para la venta.....	185
NRV 8. Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar.....	187
Arrendamiento Financiero.....	187
Concepto.....	187
Contabilidad del arrendatario.....	188
Contabilidad del arrendador.....	188
Arrendamiento operativo.....	189
Venta con arrendamiento financiero posterior.....	189
Arrendamientos de terrenos y edificios.....	189
Fiscalidad según el REFC.....	189
Supuesto 1. Arrendamiento financiero con opción de compra.....	190
Supuesto 2. Arrendamiento financiero sin opción de compra.....	194
Supuesto 3. Arrendamiento financiero con opción de compra igual a una cuota de leasing.....	198

Supuesto 4. Arrendamiento financiero sin opción de compra	203
Supuesto 5. Arrendamiento financiero con opción de compra distinta a una cuota de leasing.....	208
Supuesto 6. Arrendamiento financiero con opción de compra igual a una cuota de leasing	211
Supuesto 7. Leaseback con opción de compra distinta a una cuota de leasing	216
Supuesto 8. Leaseback con opción de compra igual a una cuota de leasing	221
Supuesto 9. Leasing con opción de compra distinta a una cuota de leasing	225
Supuesto 10. Leasing sin opción de compra.....	232
Supuesto 11. Arrendamiento financiero con opción de compra igual a una cuota de leasing	238
NRV 13. Impuesto sobre beneficios.....	243
Activos y pasivos por impuesto corriente.....	243
Activos y pasivos por impuesto diferido.....	243
Diferencias temporarias	243
Pasivos por impuesto diferido.....	244
Activos por impuesto diferido.....	244
Valoración de los activos y pasivos por impuesto corriente y diferido	244
Gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios	245
Empresarios individuales.....	246
Comentarios a la NRV 13. Impuesto sobre beneficios	246
Pasivos fiscales corrientes.....	246
Activos fiscales corrientes.....	246
Pasivos fiscales no corrientes.....	246
Activos fiscales no corrientes.....	246
Diferencias temporarias causadas por diferencias temporales	247
Cuentas en las que se registran las diferencias temporarias	247
Cuenta 474. Activos por diferencias temporarias deducibles	247
Cuenta 479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles	248
Diferencias temporarias por partidas del balance.....	249
Liquidación del impuesto sobre sociedades	249
Supuesto 1. Impuesto corriente	250
Supuesto 2. Impuesto corriente	251
Supuesto 3. Impuesto corriente	252
Supuesto 4. Impuesto diferido. Aflora diferencia temporaria imponible.....	253
Supuesto 5. Impuesto diferido. Aflora diferencia temporaria imponible.....	254
Supuesto 6. Impuesto diferido. Compensa diferencia temporaria imponible.....	255
Supuesto 7. Impuesto diferido. Aflora diferencia temporaria deducible.....	256
Supuesto 8. Impuesto diferido. Compensa diferencia temporaria deducible.....	257
Supuesto 9. Bases imponibles negativas	258
Supuesto 10. Diferencias permanentes.....	260
Supuesto 11. Deducciones de la cuota	262
Supuesto 12. Deducciones de la cuota	263
Supuesto 13. Deducciones de la cuota	264
Supuesto 14. Impuesto corriente y diferido	265
Supuesto 15. Impuesto corriente y diferido	267
Supuesto 16. Impuesto corriente y diferido	269
Supuesto 17. Impuesto corriente y diferido	270
Supuesto 18. Impuesto corriente y diferido	272
Supuesto 19. Impuesto corriente y diferido	274
Supuesto 20. Impuesto corriente y diferido	276
Supuesto 21. Impuesto corriente y diferido	278
Supuesto 22. Impuesto corriente y diferido	280

Supuesto 23. Impuesto corriente y diferido	282
Supuesto 24. Impuesto corriente y diferido	284
Supuesto 25. Impuesto corriente y diferido	286
Supuesto 26. Impuesto corriente y diferido	288
Supuesto 27. Diferencias temporarias por partidas del balance	290
Supuesto 28. Diferencias temporarias por partidas del balance	293
Supuesto 29. Impuesto sobre beneficios. Diferencia temporaria deducible, baja en contabilidad	295
Supuesto 30. Impuesto sobre beneficios. Diferencia temporaria deducible, baja en contabilidad	296
Supuesto 31. Reconocimiento y compensación de activos por DTD y BIN de ejercicios cerrados	297
Supuesto 32. Variación de los tipos impositivos.....	299
Supuesto 33. Variación de los tipos impositivos.....	301
Supuesto 34. Diferencias temporarias por partidas del balance	303
Supuesto 35. Diferencias temporarias por partidas del balance	306
NRV 18. Subvenciones, donaciones y legados recibidos	309
Subvenciones, donaciones y legados otorgados por terceros distintos a los socios o propietarios.....	309
Reconocimiento	309
Valoración	309
Criterios de imputación a resultados.....	309
Subvenciones, donaciones y legados otorgados por socios o propietarios	310
Comentarios a la NRV 18. Subvenciones, donaciones y legados recibidos	310
Cuentas de Subvenciones de PGC 2007	311
Supuesto 1. Subvención del déficit de explotación de un ejercicio	312
Supuesto 2. Subvención del déficit de explotación de varios ejercicios	312
Supuesto 3. Subvención para inmovilizados	315
Supuesto 4. Subvención para gastos específicos	317
Supuesto 5. Irreversibilidad de las correcciones valorativas	319
Supuesto 6. Subvención oficial para adquisición de un inmueble	321
Supuesto 7. Subvención para gastos específicos	324
Supuesto 8. Subvención de capital de promoción privada	326
Bibliografía	329

NRV 2. INMOVILIZADO MATERIAL

1. Valoración inicial

Los bienes comprendidos en el inmovilizado material se valorarán por su coste, ya sea éste el precio de adquisición o el coste de producción.

Los impuestos indirectos que gravan los elementos del inmovilizado material sólo se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción cuando no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública.

Costes de desmantelamiento

Formará parte del valor del inmovilizado material, la estimación inicial del valor actual de las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro y otras asociadas al citado activo, tales como los costes de rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, siempre que estas obligaciones den lugar al registro de provisiones de acuerdo con lo dispuesto en la norma aplicable a éstas.

En los inmovilizados que necesiten un período de tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción los gastos financieros que se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del inmovilizado material y que hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, específica o genérica, directamente atribuible a la adquisición, fabricación o construcción.

1.1. Precio de adquisición

El precio de adquisición 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.

Las deudas por compra de inmovilizado se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a instrumentos financieros.

1.2. Coste de producción

El coste de producción de los elementos del inmovilizado material fabricados o contruidos por la propia empresa se obtendrá añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, los demás costes directamente imputables a dichos bienes. También se añadirá la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los bienes de que se trate en la medida en que tales costes correspondan al periodo de fabricación o construcción y sean necesarios para la puesta del activo en condiciones operativas. En cualquier caso, serán aplicables los criterios generales establecidos para determinar el coste de las existencias.

2. Valoración posterior

Con posterioridad a su reconocimiento inicial, los elementos del inmovilizado material se valorarán por su precio de adquisición o coste de producción menos la amortización acumulada y, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro reconocidas.

2.1. Amortización

Las amortizaciones habrán de establecerse de manera sistemática y racional en función de la vida útil de los bienes y de su valor residual, atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia técnica o comercial que pudiera afectarlos.

Se amortizará de forma independiente cada parte de un elemento del inmovilizado material que tenga un coste significativo en relación con el coste total del elemento y una vida útil distinta del resto del elemento.

Los cambios que, en su caso, pudieran originarse en el valor residual, la vida útil y el método de amortización de un activo, se contabilizarán como un cambio en las estimaciones contables, salvo que se tratara de un error.

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.

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.

Al menos al cierre del ejercicio, la empresa evaluará si existen indicios de que algún inmovilizado material o, en su caso, alguna unidad generadora de efectivo puedan estar deteriorados, en cuyo caso, deberá calcular sus importes recuperables efectuando las correcciones valorativas que procedan. Se entiende por unidad generadora de efectivo el grupo identificable más pequeño de activos que genera flujos de efectivo que son, en buena medida, independientes de los derivados de otros activos o grupos de activos.

Los cálculos del deterioro de los elementos del inmovilizado material se efectuarán elemento a elemento de forma individualizada. Si no fuera posible estimar el importe recuperable de cada bien individual, la empresa determinará el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que pertenezca cada elemento del inmovilizado.

En caso de que la empresa deba reconocer una pérdida por deterioro de una unidad generadora de efectivo a la que se hubiese asignado todo o parte de un fondo de comercio, reducirá en primer lugar el valor contable del fondo de comercio correspondiente a dicha unidad. Si el deterioro superase el importe de éste, en segundo lugar, reducirá en proporción a su valor contable el del resto de activos de la unidad generadora de efectivo, hasta el límite del mayor valor entre los siguientes: su valor razonable menos los costes de venta, su valor en uso y cero.

Las correcciones valorativas por deterioro de los elementos del inmovilizado material, así como su reversión cuando las circunstancias que las motivaron hubieran dejado de existir, se reconocerán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en la cuenta de pérdidas y ganancias. 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.

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.

Los créditos por venta de inmovilizado se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a instrumentos financieros.

NRV 3. NORMAS PARTICULARES SOBRE EL INMOVILIZADO MATERIAL

Se aplicarán las normas que a continuación se expresan con respecto a los bienes que se indican:

a) Solares sin edificar. Se incluirán en su precio de adquisición los gastos de acondicionamiento, como cierres, movimiento de tierras, obras de saneamiento y drenaje, los de derribo de construcciones cuando sea necesario para poder efectuar obras de nueva planta, los gastos de inspección y levantamiento de planos cuando se efectúen con carácter previo a su adquisición, así como, en su caso, la estimación inicial del valor actual de las obligaciones presentes derivadas de los costes de rehabilitación del solar.

Normalmente los terrenos tienen una vida ilimitada y, por tanto, no se amortizan. No obstante, si en el valor inicial se incluyesen costes de rehabilitación, porque se cumpliesen las condiciones establecidas en el apartado 1 de la norma relativa al inmovilizado material, esa porción del terreno se amortizará a lo largo del período en que se obtengan los beneficios por haber incurrido en esos costes.

b) Construcciones. Su precio de adquisición o coste de producción estará formado, además de por todas aquellas instalaciones y elementos que tengan carácter de permanencia, por las tasas inherentes a la construcción y los honorarios facultativos de proyecto y dirección de obra. Deberá valorarse por separado el valor del terreno y el de los edificios y otras construcciones.

c) Instalaciones técnicas, maquinaria y utillaje. Su valoración comprende todos los gastos de adquisición o de fabricación y construcción hasta su puesta en condiciones de funcionamiento.

d) Los utensilios y herramientas incorporados a elementos mecánicos se someterán a las normas valorativas y de amortización aplicables a dichos elementos.

Con carácter general, los utensilios y herramientas que no formen parte de una máquina, y cuyo periodo de utilización se estime inferior a un año, deberán cargarse como gasto del ejercicio. Si el periodo de su utilización fuese superior a un año, se recomienda, por razones de facilidad operativa, el procedimiento de regularización anual, mediante su recuento físico; las adquisiciones se adeudarán a la cuenta del inmovilizado, regularizando al final del ejercicio, en función del inventario practicado, con baja razonable por demérito.

Las plantillas y los moldes utilizados con carácter permanente en fabricaciones de serie deberán formar parte del inmovilizado material, calculándose su depreciación según el periodo de vida útil que se estime.

e) Los gastos realizados durante el ejercicio con motivo de las obras y trabajos que la empresa lleva a cabo para sí misma, se cargarán en las cuentas de gastos que correspondan. Las cuentas de inmovilizaciones materiales en curso, se cargarán por el importe de dichos gastos, con abono a la partida de ingresos que recoge los trabajos realizados por la empresa para sí misma.

f) Los costes de renovación, ampliación o mejora de los bienes del inmovilizado material serán incorporados al activo como mayor valor del bien en la medida en que supongan un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil, debiéndose dar de baja el valor contable de los elementos que se hayan sustituido.

g) En la determinación del importe del inmovilizado material se tendrá en cuenta la incidencia de los costes relacionados con grandes reparaciones. En este sentido, el importe equivalente a estos costes se amortizará de forma distinta a la del resto del elemento, durante el periodo que medie hasta la gran reparación. Si estos costes no estuvieran especificados en la adquisición o construcción, a efectos de su identificación, podrá utilizarse el precio actual de mercado de una reparación similar.

Cuando se realice la gran reparación, su coste se reconocerá en el valor contable del inmovilizado como una sustitución, siempre y cuando se cumplan las condiciones para su reconocimiento. Asimismo, se dará de baja cualquier importe asociado a la reparación que pudiera permanecer en el valor contable del citado inmovilizado.

h) En los acuerdos que, de conformidad con la norma relativa a arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar, deban calificarse como arrendamientos operativos, las inversiones realizadas por el arrendatario que no sean separables del activo arrendado o cedido en uso, se contabilizarán como inmovilizados materiales cuando cumplan la definición de activo. La amortización de estas inversiones se realizará en función de su vida útil que será la duración del contrato de arrendamiento o cesión (incluido el periodo de renovación cuando existan evidencias que soporten que la misma se vaya a producir), cuando ésta sea inferior a la vida económica del activo.

NRV 4. INVERSIONES INMOBILIARIAS

Los criterios contenidos en las normas anteriores, relativas al inmovilizado material, se aplicarán a las inversiones inmobiliarias.

CUENTAS DE INMOVILIZADO DEL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD 2007

Cuentas de Balance, Activo no corriente

- 20. Inmovilizaciones intangibles
 - 200. Investigación
 - 201. Desarrollo
 - 202. Concesiones administrativas
 - 203. Propiedad industrial
 - 204. Fondo de comercio
 - 205. Derechos de traspaso
 - 206. Aplicaciones informáticas
 - 209. Anticipos, inmovilizaciones intangibles
 - 280. Amortización acumulada, inmovilizado intangible
 - 290. Deterioro de valor, inmovilizado intangible
 - 21. Inmovilizaciones materiales
 - 210. Terrenos y bienes naturales
 - 211. Construcciones
 - 212. Instalaciones técnicas
 - 213. Maquinaria
 - 214. Utillaje
 - 215. Otras instalaciones
 - 216. Mobiliario
 - 217. Equipos para proceso de información
 - 218. Elementos de transporte
 - 219. Otro inmovilizado material
 - 281. Amortización acumulada, inmovilizado material
 - 291. Deterioro de valor, inmovilizado material
 - 22. Inversiones inmobiliarias
 - 220. Inversiones en terrenos y bienes naturales
 - 221. Inversiones en construcciones
 - 282. Amortización acumulada, inversiones inmobiliarias
 - 291. Deterioro de valor, inversiones inmobiliarias
 - 23. Inmovilizaciones materiales en curso
 - 230. Adaptación de terrenos y bienes naturales
 - 231. Construcciones en curso
 - 232. Instalaciones técnicas en montaje
 - 233. Maquinaria en montaje
 - 237. Equipos para proceso de información en montaje
 - 239. Anticipos para inmovilizaciones materiales
- Cuentas de Pérdidas y ganancias
- 670. Pérdidas del inmovilizado intangible
 - 671. Pérdidas del inmovilizado material
 - 672. Pérdidas de las inversiones inmobiliarias
 - 690. Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible
 - 691. Pérdidas por deterioro del inmovilizado material
 - 692. Pérdidas por deterioro de las inversiones inmobiliarias
 - 770. Beneficios del inmovilizado intangible
 - 771. Beneficios del inmovilizado material
 - 772. Beneficios de las inversiones inmobiliarias
 - 790. Reversión del deterioro del inmovilizado intangible
 - 791. Reversión del deterioro del inmovilizado material
 - 792. Reversión del deterioro de las inversiones inmobiliarias

Supuesto 1. Precio de adquisición. Costes de desmantelamiento. Baja patrimonial

Una empresa adquiere, 1-5-00, una maquinaria con pago en efectivo, 100.000 €; gastos de transporte e instalación, 6.500 € y en esa fecha se incorpora a la producción y entra en funcionamiento. Se estima que al final de la vida útil, dentro de 4 años, será necesario acometer obras de desmantelamiento que calcula en 8.000 €.

Formula los asientos de las amortizaciones y de actualización de los costes de desmantelamiento, sabiendo que el tipo de interés para descontar que utiliza la empresa en operaciones similares es el 6% efectivo anual.

En la fecha 31-12-04, el consejo de dirección de la empresa tiene la previsión de desmantelar la maquinaria el próximo 1-9-05.

Cuando se produce la baja patrimonial, los gastos reales por retirar el activo se cifran en 15.000 €.

Solución

Valor Razonable: Precio de Adquisición TIE = 6,0%
 Vida Útil, meses, VU = 48
 Coste de fabricante, CF = 100.000
 Transporte, TR = 2.000
 Instalación y montaje, IN = 4.500
 Costes de desmantelamiento $C_0 \equiv 6.336,75$

Cuenta 213, Valor Razonable, $VR \equiv CF + TR + IN + C_0 = 112.836,75$

Cuenta 572, Efectivo, $EF = VR - C_0 = 106.500$

Vencimientos	R	TIE	Valor actual costes desmantelamiento	$C_R - C_{R-1}$
1-5-00	0	6%	$C_0 \equiv 8.000 \times 1,06^{-48/12} = 6.336,75$	
31-12-00	1	6%	$C_1 \equiv 8.000 \times 1,06^{-40/12} = 6.587,75$	251,00
31-12-01	2	6%	$C_2 \equiv 8.000 \times 1,06^{-28/12} = 6.983,01$	395,26
31-12-02	3	6%	$C_3 \equiv 8.000 \times 1,06^{-16/12} = 7.402,00$	418,98
31-12-03	4	6%	$C_4 \equiv 8.000 \times 1,06^{-4/12} = 7.846,12$	444,12
1-5-04	5	6%	$C_5 \equiv 8.000,00$	153,88

1-5-00. Inversión en inmovilizado. Precio de adquisición

Cuenta del Plan General de Contabilidad	Debe	Haber
213. Maquinaria	112.836,75	
572. Bancos c/c, euros		106.500,00
143. Provisión por desmantelamiento		6.336,75
<i>Sumas</i>	112.836,75	112.836,75

31-12-00. Cierre ejercicio. Amortización. Costes desmantelamiento

Cuenta 2813, $AA \equiv VR \times 8/48 = 18.806,12$

Cuenta del Plan General de Contabilidad	Debe	Haber
681. Amortización inmovilizado material	18.806,12	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		18.806,12
660. Gastos financieros por actualización de provisiones	251,00	
143. Provisión por desmantelamiento		251,00
<i>Sumas</i>	19.057,13	19.057,13

31-12-01. Cierre ejercicio. Amortización. Costes desmantelamiento
 Cuenta 2813, AA \equiv VR \times 12/48 = 28.209,19

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
681. Amortización inmovilizado material	28.209,19	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		28.209,19
660. Gastos financieros por actualización de provisiones	395,26	
143. Provisión por desmantelamiento		395,26
<i>Sumas</i>	28.604,45	28.604,45

31-12-02. Cierre ejercicio. Amortización. Costes desmantelamiento

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
681. Amortización inmovilizado material	28.209,19	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		28.209,19
660. Gastos financieros por actualización de provisiones	418,98	
143. Provisión por desmantelamiento		418,98
<i>Sumas</i>	28.628,17	28.628,17

31-12-03. Cierre ejercicio. Amortización. Costes desmantelamiento

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
681. Amortización inmovilizado material	28.209,19	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		28.209,19
660. Gastos financieros por actualización de provisiones	444,12	
143. Provisión por desmantelamiento		444,12
<i>Sumas</i>	28.653,31	28.653,31

1-5-04. Amortización. Costes desmantelamiento
 Cuenta 2813, AA \equiv VR \times 4/48 = 9.403,06

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
681. Amortización inmovilizado material	9.403,06	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		9.403,06
660. Gastos financieros por actualización de provisiones	153,88	
143. Provisión por desmantelamiento		153,88
<i>Sumas</i>	9.556,95	9.556,95

31-12-04. Cierre del ejercicio. Recalificación de los costes de desmantelamiento

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
143. Provisión por desmantelamiento	8.000,00	
5293. Provisión a corto plazo por desmantelamiento		8.000,00
<i>Sumas</i>	8.000,00	8.000,00

1-9-05. Se retira el inmovilizado, causa baja en el patrimonio de la empresa

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2813. Amortización acumulada de maquinaria	112.836,75	
213. Maquinaria		112.836,75
5293. Provisión a corto plazo por desmantelamiento	8.000,00	
671. Pérdidas procedentes del material	7.000,00	
572. Bancos c/c, euros		15.000,00
<i>Sumas</i>	127.836,75	127.836,75

Supuesto 2. Variación en la estimación de los costes de desmantelamiento

La empresa ASA adquiere el 1-1-00 unas instalaciones técnicas por 600.000 € y una vida útil de 5 años. Los gastos de instalación tienen un coste de 50.000 € y los costes actualizados de desmantelamiento se estiman en 30.000 €.

Al finalizar el ejercicio se estima que los gastos financieros derivados de la actualización de los costes de desmantelamiento son 1.800 €.

Al comienzo del ejercicio 01 se estima que los costes actualizados de los gastos de desmontaje se han incrementado en 12.000 €.

Solución

Vida Útil, años, VU = 5

Coste de fabricante, CF = 600.000

Instalación y montaje, IN = 50.000

Costes de desmantelamiento $C_0 = 30.000$

Cuenta 212, Valor Razonable, VR $\equiv CF + IN + C_0 = 680.000$

Cuenta 572, Líquido, L = CF + IN $\equiv 650.000$

1-1-00. Precio adquisición instalaciones

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
212. Instalaciones técnicas	680.000	
572. Bancos c/c, euros		650.000
143. Provisión por desmantelamiento		30.000
<i>Sumas</i>	680.000	680.000

31-12-00. Cierre ejercicio. Amortización. Costes desmantelamiento

Cuenta 2812, Amortización Ejercicio, AE $\equiv VR/VU = 136.000$

Cuenta 143, Se actualiza Provisión Desmantelamiento, PD = 1.800

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
681. Amortización inmovilizado material	136.000	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		136.000
660. Gastos financieros por actualización de provisiones	1.800	
143. Provisión por desmantelamiento		1.800
<i>Sumas</i>	137.800	137.800

1-1-01. Cambio estimaciones contables costes desmantelamiento

Cuenta 143, Incremento Valor Actual Costes Desmantelamiento, PD $\equiv 12.000$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
212. Instalaciones técnicas	12.000	
143. Provisión por desmantelamiento		12.000
<i>Sumas</i>	12.000	12.000

31-12-01. Cambios criterios contables amortización inmovilizado

Cuenta 212, Saldo, SD $\equiv 680.000 + 12.000 = 692.000$

Cuenta 2812, Saldo, SD $\equiv 136.000$

Valor Contable, VC $\equiv 692.000 - 136.000 = 556.000$

Vida Útil No Agotada, $VU_{NA} \equiv 4$

Cuenta 2812, Amortización Ejercicio, AE $\equiv VC/VU_{NA} = 139.000$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
681. Amortización inmovilizado material	139.000	
2812. Amortización acumulada de instalaciones técnicas		139.000
<i>Sumas</i>	139.000	139.000

El PGC-2007 obliga a estimar el importe anual de dotaciones para amortizaciones con el cálculo siguiente:

$$DA = \frac{VC - VRE}{VU_{NA}} = \frac{PA - AA - DV - VRE}{VU_{NA}}$$

DA, Dotaciones para amortización

VC, Valor contable

VU_{NA} , Vida útil no agotada

VRE, Valor residual

VC = PA - AA - DV

PA, Precio de adquisición

AA, Amortización acumulada

DV, Deterioro de valor

Supuesto 3. Tanto variable de interés efectivo aplicable a los costes de desmantelamiento

La sociedad QSA ha adquirido el 1-1-00 unas instalaciones por 900.000 € que al final de su vida útil, 4 años requerirán unos costes de rehabilitación medioambiental estimados en 60.000 €. El tipo de interés efectivo anual aplicado en el descuento de capitales es el 5%. A partir del 1-1-02, la sociedad estima que el tipo de interés de descuento es el 4% efectivo anual.

Formula asientos que corresponden a los registros contables de las variaciones de la provisión por desmantelamiento. En la fecha 31-12-03, el consejo de dirección de la empresa tiene la previsión de desmantelar la maquinaria el próximo 1-7-04.

Se produce la baja patrimonial del activo y los gastos reales por retirar el activo se cifran en 56.000 €.

Solución

Valor Razonable: Precio de Adquisición TIE = 5%
 Vida Útil, años, VU = 4
 Coste de fabricante, CF = 900.000
 Valor capital de los costes de rehabilitación, $C_4 \equiv 60.000$
 Costes de rehabilitación $C_0 \equiv 60.000 \times 1,05^{-4} = 49.362,15$
 Cuenta 215, Valor Razonable, VR $\equiv 949.362,15$
 Cuenta 572, Líquido, L = VR - $C_0 = 900.000$

Vencimientos	R	TIE	Valor actual costes desmantelamiento	$C_R - C_{R-1}$
1-1-00	0	5%	$C_0 \equiv 60.000 \times 1,05^{-4} = 49.362,15$	
31-12-00	1	5%	$C_1 \equiv 60.000 \times 1,05^{-3} = 51.830,26$	2.468,11
31-12-01	2	5%	$C_2 = 60.000 \times 1,05^{-2} = 54.421,77$	2.591,51
31-12-02	3	4%	$C_3 \equiv 60.000 \times 1,04^{-1} = 57.692,31$	3.270,54
31-12-03	4	4%	$C_4 \equiv 60.000,00$	2.307,69

1-1-00. Adquisición de las instalaciones

Cuenta del Plan General de Contabilidad	Debe	Haber
215. Otras instalaciones	949.362,15	
572. Bancos c/c, euros		900.000,00
143. Provisión por desmantelamiento		49.362,15
<i>Sumas</i>	949.362,15	949.362,15

31-12-00. Actualización de la provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación

Cuenta 143, PD $\equiv C_1 - C_0 = 60.000 \times (1,05^{-3} - 1,05^{-4}) = 2.468,11$

Cuota Amortización Anual, CA = VR/VU = 949.362,15/4 = 237.340,54

Cuenta del Plan General de Contabilidad	Debe	Haber
660. Gastos financieros por actualización de provisiones	2.468,11	
143. Provisión por desmantelamiento		2.468,11
681. Amortización inmovilizado material	237.340,54	
2815. Amortización acumulada de otras instalaciones		237.340,54
<i>Sumas</i>	239.808,64	239.808,64

31-12-01. Actualización de la provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación

$$\text{Cuenta 143, PD} \equiv C_2 - C_1 = 60.000 \times (1,05^{-2} - 1,05^{-3}) = 2.591,51$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
660. Gastos financieros por actualización de provisiones	2.591,51	
143. Provisión por desmantelamiento		2.591,51
681. Amortización inmovilizado material	237.340,54	
2815. Amortización acumulada de otras instalaciones		237.340,54
<i>Sumas</i>	239.932,05	239.932,05

31-12-02. Actualización de la provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación

$$\text{Cuenta 143, PD} \equiv C_3 - C_2 = 60.000 \times (1,04^{-1} - 1,05^{-2}) = 3.270,54$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
660. Gastos financieros por actualización de provisiones	3.270,54	
143. Provisión por desmantelamiento		3.270,54
681. Amortización inmovilizado material	237.340,54	
2815. Amortización acumulada de otras instalaciones		237.340,54
<i>Sumas</i>	240.611,08	240.611,08

31-12-03. Actualización de la provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación

$$\text{Cuenta 143, PD} \equiv C_4 - C_3 = 60.000 \times (1 - 1,04^{-1}) = 2.307,69$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
660. Gastos financieros por actualización de provisiones	2.307,69	
143. Provisión por desmantelamiento		2.307,69
681. Amortización inmovilizado material	237.340,54	
2815. Amortización acumulada de otras instalaciones		237.340,54
<i>Sumas</i>	239.648,23	239.648,23

31-12-03. Cierre del ejercicio. Recalificación de los costes de desmantelamiento

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
143. Provisión por desmantelamiento	60.000,00	
5293. Provisión a corto plazo por desmantelamiento		60.000,00
<i>Sumas</i>	60.000,00	60.000,00

1-7-04. Se retira el inmovilizado, causa baja en el patrimonio de la empresa

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2815. Amortización acumulada otras instalaciones	949.362,15	
215. Otras instalaciones		949.362,15
5293. Provisión a corto plazo por desmantelamiento	60.000,00	
7953. Exceso de provisión por desmantelamiento		4.000,00
572. Bancos c/c, euros		56.000,00
<i>Sumas</i>	1.009.362,15	1.009.362,15

La cuenta 7953. Exceso de provisión por desmantelamiento no existe en el PGC 2007, pero en caso de tener que usarla debe incluirse en el subgrupo 795. Exceso de provisiones.

INMOVILIZADO EN CURSO. GASTOS FINANCIEROS

En los inmovilizados que necesiten un período de tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción los gastos financieros que se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del inmovilizado material y que hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, específica o genérica, directamente atribuible a la adquisición, fabricación o construcción.

Fiscalidad, REFC: Art. 22.2.a), pág. 37 ; art. 10.1.18, pág. 12.

La base imponible del IGIC, en las entregas de bienes y prestaciones de servicios, es el importe total de la contraprestación de las operaciones gravadas. El concepto de contraprestación incluye:

- A. Los gastos de comisiones, portes y transportes, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito en efectivo por quien realice la entrega o preste el servicio, derivado de la prestación principal o de las accesorias a la misma.
- B. Las subvenciones vinculadas directamente al precio de las operaciones sujetas al impuesto.
- C. Los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas.
- D. Las percepciones retenidas con arreglo al derecho por el obligado a efectuar la prestación.

Tendrán la consideración de intereses las retribuciones de las operaciones financieras por aplazamiento o demora en el pago del precio. Los intereses por aplazamientos que se hagan constar separadamente en la factura emitida por el sujeto pasivo están exentos del impuesto.

No se incluirán en la contraprestación los intereses por aplazamiento en el pago del precio en la parte en que dicho aplazamiento corresponda a un período posterior a la entrega de los bienes o a la prestación de servicios. Están gravados los intereses por aplazamiento liquidados antes de recibir el activo material financiado con capitales externos.

En ningún caso se consideran intereses la parte de la contraprestación que exceda del usualmente aplicado en el mercado para operaciones similares.

Los capitales liquidados por adelantado, antes de recibir el activo material, se consideran entregas a cuenta, anticipos sobre el precio estipulado para la compraventa del activo.

Están exentos del IGIC:

1. Los intereses por aplazamiento liquidados después de recibir el activo material.
2. La concesión de créditos y préstamos en dinero cualquiera que sea la condición del prestatario y la forma en que se instrumente, incluso mediante efectos financieros.
3. Demás operaciones, incluida la gestión, relativa a préstamos o créditos efectuadas por quienes lo concedieron.
4. Prestaciones de fianzas, avales, cauciones, garantías y créditos documentarios, la gestión de garantías de préstamos o créditos garantizados o las propias garantías.
5. Operaciones relativas a transferencias, giros, cheques, libranzas, pagarés, letras de cambio, tarjetas de pago o crédito y otras órdenes de pago, incluida la compensación interbancaria de cheques y talones, y la negociación y mediación.
6. Compraventa de divisas que sean medios legales de pago.

Supuesto 4. Inmovilizado material. Financiación con intereses explícitos

Una sociedad realiza las siguientes inversiones el 1-7-00:

- 1) Mobiliario 50.000 €, vida útil 10 años.
- 2) Hardware, 30.000 €, vida útil, 6 años.
- 3) Equipo industrial, 70.000 €, vida útil, 8 años, plazo de instalación, 10 meses, costes instalación 500 €.
- 4) Maquinaria, 30.000 €, vida útil 10 años, plazo de instalación, 15 meses, costes instalación 700 €.

La sociedad financia la operación con un préstamo bancario de 180.000 € de principal con reembolso único dentro de 3 años y liquidación de intereses al 6% simple anual al final de cada semestre natural, 30-6 y 31-12.

Formula los asientos contables hasta que el inmovilizado esté en condiciones de entrar en funcionamiento: desde el 1-7-00 hasta el 31-12-01.

Solución

Cuenta del PGC	VU ¹	Coste ²	Plazo ³	CF ⁴
216. Mobiliario	10			50.000
217. Hardware	6			30.000
213. Maquinaria A	8	500	10 meses	70.000
213. Maquinaria B	10	700	15 meses	30.000
			<i>Suma</i>	180.000

¹Vida útil en años ²Coste de instalación ³Plazo de instalación ⁴Coste del fabricante

Principal, C = 180.000

Tanto simple anual, $i = 6\%$

Plazo reembolso, años, N = 3

1-7-00. Apertura y formalización del préstamo

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
572. Bancos c/c, euros	180.000	
1700. Préstamos a l/p e/c		180.000
<i>Sumas</i>	180.000	180.000

1-7-00. Adquisición de inmovilizado

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2331. Maquinaria A en montaje	70.000	
2332. Maquinaria B en montaje	30.000	
216. Mobiliario	50.000	
217. Equipos proceso información	30.000	
572. Bancos c/c, euros		180.000
<i>Sumas</i>	180.000	180.000

31-12-00. Devengo de intereses

Cuenta 662, I $\equiv 180.000 \times 6\% \times 6/12 = 5.400$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
662. Intereses de deudas	5.400	
572. Bancos c/c, euros		5.400
<i>Sumas</i>	5.400	5.400

31-12-00. Activación de gastos financieros

$$\text{Cuenta 2332, I} \equiv 30.000 \times 6\% \times 6/12 = 900$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2332. Maquinaria B en montaje	900	
733. Trabajos para el inmovilizado material en curso		900
<i>Sumas</i>	900	900

31-12-00. Amortizaciones del ejercicio

$$\text{Cuenta 2816, AE} \equiv 50.000/10 \times 6/12 = 2.500$$

$$\text{Cuenta 2817, AE} \equiv 30.000/6 \times 6/12 = 2.500$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
681. Amortización inmovilizado material	5.000	
2816. Amortización acumulada de mobiliario		2.500
2817. Amortización acumulada equipos proceso información		2.500
<i>Sumas</i>	5.000	5.000

1-5-01. Puesta del equipo industrial en condiciones de funcionamiento

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2131. Maquinaria A	70.500	
2331. Maquinaria A en montaje		70.000
572. Bancos c/c, euros. Gastos de instalación y montaje		500
<i>Sumas</i>	70.500	70.500

30-6-01. Devengo de intereses

$$\text{Cuenta 662, I} \equiv 180.000 \times 6\% \times 6/12 = 5.400$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
662. Intereses de deudas	5.400	
572. Bancos c/c, euros		5.400
<i>Sumas</i>	5.400	5.400

30-6-01. Activación de gastos financieros

$$\text{Cuenta 2332 I} \equiv 30.000 \times 6\% \times 6/12 = 900$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2332. Maquinaria B en montaje	900	
733. Trabajos para el inmovilizado material en curso		900
<i>Sumas</i>	900	900

1-10-01. Devengo de intereses hasta la puesta en condiciones de funcionamiento

$$\text{Cuenta 662, I} \equiv 180.000 \times 6\% \times 3/12 = 2.700$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
662. Intereses de deudas	2.700	
527. Intereses a c/p de deudas con e/c		2.700
<i>Sumas</i>	2.700	2.700

1-10-01. Activación de gastos financieros hasta la puesta en condiciones de funcionamiento

$$\text{Cuenta 2332, I} \equiv 30.000 \times 6\% \times 3/12 = 450$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2332. Maquinaria B en montaje	450	
733. Trabajos para el inmovilizado material en curso		450
<i>Sumas</i>	450	450

1-10-01. Puesta del equipo industrial en condiciones de funcionamiento

$$\text{Cuenta 2332, SD} \equiv 30.000 + 2 \times 900 + 450 = 32.250$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2132. Maquinaria B	32.950	
2332. Maquinaria B en montaje		32.250
572. Bancos c/c, euros. Gastos de instalación y montaje		700
<i>Sumas</i>	32.950	32.950

31-12-01. Devengo de intereses

$$\text{Cuenta 662, I} \equiv 180.000 \times 6\% \times 3/12 = 2.700$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
662. Intereses de deudas	2.700	
527. Intereses a c/p de deudas con e/c	2.700	
572. Bancos c/c, euros		5.400
<i>Sumas</i>	5.400	5.400

31-12-01. Amortizaciones del ejercicio

$$\text{Cuenta 28131, AE} \equiv 70.500/8 \times 8/12 = 5.875$$

$$\text{Cuenta 28132, AE} \equiv 32.950/10 \times 3/12 = 824$$

$$\text{Cuenta 2816, AE} \equiv 50.000/10 = 5.000$$

$$\text{Cuenta 2817, AE} \equiv 30.000/6 = 5.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
681. Amortización inmovilizado material	16.698,75	
28131. Amortización acumulada de maquinaria A		5.875
28132. Amortización acumulada de maquinaria B		823,75
2816. Amortización acumulada de mobiliario		5.000
2817. Amortización acumulada de equipos proceso información		5.000
<i>Sumas</i>	16.698,75	16.698,75

NRV 22. CAMBIOS EN CRITERIOS, ERRORES Y ESTIMACIONES CONTABLES

Cambios de criterios contables

Cuando se produzca un cambio de criterio contable, que sólo procederá de acuerdo con lo establecido en el principio de uniformidad, se aplicará de forma retroactiva y su efecto se calculará desde el ejercicio más antiguo para el que se disponga de información.

El ingreso o gasto correspondiente a ejercicios anteriores que se derive de dicha aplicación motivará, en el ejercicio en que se produce el cambio de criterio, el correspondiente ajuste por el efecto acumulado de las variaciones de los activos y pasivos, el cual se imputará directamente al patrimonio neto, en concreto, en una partida de reservas salvo que afectara a un gasto o un ingreso que se imputó en los ejercicios previos directamente en otra partida del patrimonio neto. Asimismo se modificarán las cifras afectadas en la información comparativa de los ejercicios a los que afecte el cambio de criterio contable.

Errores contables

En la subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores serán de aplicación las mismas reglas que para los cambios en los criterios contables. A estos efectos se entiende por errores las omisiones o inexactitudes en las cuentas anuales de ejercicios anteriores por no haber utilizado, o no haberlo hecho adecuadamente, información fiable que estaba disponible cuando se formularon y que la empresa podría haber obtenido y tenido en cuenta en la formulación de dichas cuentas.

Cambios en las estimaciones contables

Sin embargo, se calificarán como cambios en las estimaciones contables aquellos ajustes en el valor contable de activos o pasivos, o en el importe del consumo futuro de un activo, que sean consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos. El cambio de estimaciones contables se aplicará de forma prospectiva y su efecto se imputará, según la naturaleza de la operación de que se trate, como ingreso o gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio o, cuando proceda, directamente al patrimonio neto. El eventual efecto sobre ejercicios futuros se irá imputando en el transcurso de los mismos.

Siempre que se produzcan cambios de criterio contable o subsanación de errores relativos a ejercicios anteriores se deberá incorporar la correspondiente información en la memoria de las cuentas anuales.

Asimismo, se informará en la memoria de los cambios en estimaciones contables que hayan producido efectos significativos en el ejercicio actual, o que vayan a producirlos en ejercicios posteriores.

Cuenta 113. Reservas voluntarias

Son las constituidas libremente por la empresa. Cuando se produzca un cambio de criterio contable o la subsanación de un error, el ajuste por el efecto acumulado al inicio del ejercicio de las variaciones de los elementos patrimoniales afectado por la aplicación retroactiva del nuevo criterio o la corrección del error, se imputará a reservas de libre disposición, registrándose del modo siguiente:

- a) Se abonará por el importe resultante del efecto neto acreedor de los cambios experimentados por la aplicación de un nuevo criterio contable comparado con el antiguo o por la corrección del error, con cargo y abono, en su caso, a las respectivas cuentas de los elementos patrimoniales afectados por este hecho, incluyendo la relacionadas con la contabilización del efecto impositivo del ajuste.
- b) Se cargará por el importe resultante del efecto neto deudor de los cambios experimentados por la aplicación de un nuevo criterio contable comparado con el antiguo o por la corrección de un error contable, con abono o cargo, en su caso a las respectivas cuentas de los elementos patrimoniales afectados por este hecho, incluyendo las relacionadas con la contabilización del efecto impositivo del ajuste.

Supuesto 5. Intereses a incluir en el precio de adquisición

Se compra, 1-8-00, una maquinaria al proveedor QSA, 73.500 € más el 7% de IGIC. Se desembolsa en efectivo 18.645 €, (13.500 € más la cuota íntegra de IGIC). El resto se financia con un crédito del proveedor a reembolsar en 3 años con cuotas de amortización constantes al tanto efectivo anual del 8%. El ejercicio económico de la empresa coincide con el año natural. Valor actual de los costes de desmantelamiento, 10.000 € y su coeficiente de actualización, una tasa del 2% efectivo anual. Plazo de instalación, 18 meses. Valor residual, 3.000 €; vida útil, 60 meses.

Solución

Maquinaria, PA = 73.500
 Efectivo sin IGIC, EF = 13.500
 Principal del préstamo, $P_0 \equiv 73.500 - 13.500 = 60.000$
 Plazo de amortización en años, N = 3
 Cuota amortización, $CA = P_0 / N = 20.000$
 Tanto efectivo anual, TAE = 8%
 Plazo de instalación, meses, IN = 18 Desde 1-8-00 hasta 1-2-02
 Vida útil, desde 1-2-02 hasta 1-2-07, meses, VU = 60
 Valor residual, VRE = 3.000
 Valor actual de Costes desmantelamiento, $C_0 = 10.000$
 Coeficiente actualización costes desmantelamiento, TAE = 2%

CUOTAS CONSTANTES DE AMORTIZACIÓN

Vencimientos	Orden	Anualidad	Intereses	Amortización	Capital Vivo
	K	$a_K = I_K + A_K$	$I_K = C_{K-1} \times i_2$	$A_K = P_0 / N$	$C_K = C_{K-1} - A_K$
1-8-00	0				60.000
1-8-01	1	24.800	4.800	20.000	40.000
1-8-02	2	23.200	3.200	20.000	20.000
1-8-03	3	21.600	1.600	20.000	0,00
<i>Sumas</i>		69.600	9.600	60.000	

1-8-00. Adquisición

Cuenta 173, $P_0 \equiv 73.500 - 13.500 = 60.000$
 Cuenta 4727, $IGIC \equiv 7\% \times 73.500 = 5.145$
 Cuenta 572, $EF \equiv 13.500 + 5.145 = 18.645$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
233. Maquinaria en montaje	73.500	
4727. IGIC 7% soportado	5.145	
173. Proveedores inmovilizado l/p		60.000
572. Bancos c/c, euros		18.645
<i>Sumas</i>	78.645	78.645

31-12-00. Ajustes al cierre del ejercicio

$$\text{Cuenta 528, ID} \equiv 60.000 \times 8\% \times 5/12 = 2.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
173. Proveedores inmovilizado l/p	20.000	
523. Proveedores inmovilizado c/p		20.000
662. Intereses de deudas	2.000	
528. Intereses a corto plazo de deudas		2.000
233. Maquinaria en montaje	2.000	
733. Trabajos para el inmovilizado material en curso		2.000
<i>Sumas</i>	24.000	24.000

1-8-01. Amortización por reembolso

$$\text{Cuenta 662, ID} \equiv 60.000 \times 8\% \times 7/12 = 2.800$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
662. Intereses de deudas	2.800	
528. Intereses a corto plazo de deudas	2.000	
523. Proveedores inmovilizado c/p	20.000	
572. Bancos c/c, euros		24.800
233. Maquinaria en montaje	2.800	
733. Trabajos para el inmovilizado material en curso		2.800
<i>Sumas</i>	27.600	27.600

31-12-01. Ajustes al cierre del ejercicio

$$\text{Cuenta 528, ID} \equiv 40.000 \times 8\% \times 5/12 = 1.333,33$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
173. Proveedores inmovilizado l/p	20.000	
523. Proveedores inmovilizado c/p		20.000
662. Intereses de deudas	1.333,33	
528. Intereses a corto plazo de deudas		1.333,33
233. Maquinaria en montaje	1.333,33	
733. Trabajos para el inmovilizado material en curso		1.333,33
<i>Sumas</i>	22.666,67	22.666,67

1-2-02. Finaliza la fase de instalación y se incorpora a la producción

$$\text{Cuenta 662, ID} \equiv 40.000 \times 8\% \times 1/12 = 266,67$$

Cuenta 233, Saldo deudor,

$$\text{SD} \equiv 73.500 + 2.000 + 2.800 + 1.333,33 + 266,67 = 79.900$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
662. Intereses de deudas	266,67	
528. Intereses a corto plazo de deudas		266,67
233. Maquinaria en montaje	266,67	
733. Trabajos para el inmovilizado material en curso		266,67
213. Maquinaria	89.900	
233. Maquinaria en montaje		79.900
143. Provisión por desmantelamiento		10.000
<i>Sumas</i>	90.433,33	90.433,33

1-8-02. Amortización por reembolso

$$\text{Cuenta 662, ID} \equiv 40.000 \times 8\% \times 6/12 = 1.600$$

$$\text{Cuenta 528, Saldo acreedor, SA} \equiv 1.333,33 + 266,67 = 1.600$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
662. Intereses de deudas	1.600	
528. Intereses a corto plazo de deudas	1.600	
523. Proveedores inmovilizado c/p	20.000	
572. Bancos c/c, euros		23.200
<i>Sumas</i>	23.200	23.200

31-12-02. Ajustes al cierre del ejercicio

$$\text{Cuenta 528, ID} \equiv 20.000 \times 8\% \times 5/12 = 666,67$$

$$\text{Cuenta 660, CD} \equiv 10.000 \times (1,02^{11/12} - 1) = 183,18$$

$$\text{Cuenta 2813, CA} \equiv (89.900 - 3.000) \times 11/60 = 15.931,67$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
173. Proveedores inmovilizado l/p	20.000	
523. Proveedores inmovilizado c/p		20.000
662. Intereses de deudas	666,67	
528. Intereses a corto plazo de deudas		666,67
660. Gastos financieros por actualización provisiones	183,18	
143. Provisión por desmantelamiento		183,18
681. Amortización inmovilizado material	15.931,67	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		15.931,67
<i>Sumas</i>	36.781,51	36.781,51

1-8-03. Última amortización por reembolso, se extingue el préstamo

$$\text{Cuenta 662, ID} \equiv 20.000 \times 8\% \times 7/12 = 933,33$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
662. Intereses de deudas	933,33	
528. Intereses a corto plazo de deudas	666,67	
523. Proveedores inmovilizado c/p	20.000	
572. Bancos c/c, euros		21.600
<i>Sumas</i>	21.600	21.600

31-12-03. Ajustes al cierre del ejercicio

$$\text{Cuenta 660, CD} \equiv 10.000 \times (1,02^{23/12} - 1,02^{11/12}) = 203,66$$

$$\text{Cuenta 2813, CA} \equiv (89.900 - 3.000) \times 12/60 = 17.380$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
660. Gastos financieros por actualización provisiones	203,66	
143. Provisión por desmantelamiento		203,66
681. Amortización inmovilizado material	17.380	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		17.380
<i>Sumas</i>	17.583,66	17.583,66

31-12-04. Ajustes al cierre del ejercicio

$$\text{Cuenta 660, CD} \equiv 10.000 \times (1,02^{35/12} - 1,02^{23/12}) = 207,74$$

$$\text{Cuenta 2813, CA} \equiv (89.900 - 3.000) \times 12/60 = 17.380$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
660. Gastos financieros por actualización provisiones	207,74	
143. Provisión por desmantelamiento		207,74
681. Amortización inmovilizado material	17.380	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		17.380
<i>Sumas</i>	17.587,74	17.587,74

31-12-05. Ajustes al cierre del ejercicio

$$\text{Cuenta 660, CD} \equiv 10.000 \times (1,02^{47/12} - 1,02^{35/12}) = 211,89$$

$$\text{Cuenta 2813, CA} \equiv (89.900 - 3.000) \times 12/60 = 17.380$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
660. Gastos financieros por actualización provisiones	211,89	
143. Provisión por desmantelamiento		211,89
681. Amortización inmovilizado material	17.380	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		17.380
<i>Sumas</i>	17.591,89	17.591,89

31-12-06. Ajustes al cierre del ejercicio

$$\text{Cuenta 660, CD} \equiv 10.000 \times (1,02^{59/12} - 1,02^{47/12}) = 216,13$$

$$\text{Cuenta 2813, CA} \equiv (89.900 - 3.000) \times 12/60 = 17.380$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
660. Gastos financieros por actualización provisiones	216,13	
143. Provisión por desmantelamiento		216,13
681. Amortización inmovilizado material	17.380	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		17.380
<i>Sumas</i>	17.596,13	17.596,13

1-2-07. Se agota la vida útil

$$\text{Cuenta 660, CD} \equiv 10.000 \times (1,02^{60/12} - 1,02^{59/12}) = 18,20$$

$$\text{Cuenta 2813, CA} \equiv (89.900 - 3.000) \times 1/60 = 1.448,33$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
660. Gastos financieros por actualización provisiones	18,20	
143. Provisión por desmantelamiento		18,20
681. Amortización inmovilizado material	1.448,33	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		1.448,33
<i>Sumas</i>	1.466,54	1.466,54

Cuenta 2813, Saldo acreedor, SA \equiv 86.900

Cuenta 143, Saldo acreedor, SA \equiv 11.040,81

Supuesto 6. Cambio en las estimaciones. Incremento de los costes de desmantelamiento

Se compra, 1-8-00, una maquinaria al proveedor QSA, 73.500 € más el 7% de IGIC. Se desembolsa en efectivo 18.645 €, (13.500 € más la cuota íntegra de IGIC). El resto se financia con un crédito del proveedor a reembolsar en 3 años con cuotas de amortización constantes al tanto efectivo anual del 8%. El ejercicio económico de la empresa coincide con el año natural. Valor actual de los costes de desmantelamiento, 10.000 € y su coeficiente de actualización, una tasa del 2% efectivo anual. Plazo de instalación, 18 meses. Valor residual, 3.000 €; vida útil, 60 meses.

Se estima el 31-12-04 un incremento en los costes de desmantelamiento desde los 10.000 € originales hasta 17.000 €.

Solución

Maquinaria, PA = 73.500
 Efectivo sin IGIC, EF = 13.500
 Principal del préstamo, $P_0 \equiv 73.500 - 13.500 = 60.000$
 Plazo de amortización en años, N = 3
 Cuota amortización, $CA = P_0/N = 20.000$
 Tanto efectivo anual, TAE = 8%
 Plazo de instalación, meses, IN = 18 Desde 1-8-00 hasta 1-2-02
 Vida útil, desde 1-2-02 hasta 1-2-07, meses, VU = 60
 Valor residual, VRE = 3.000
 Valor actual de Costes desmantelamiento, $C_0 = 10.000$
 Coeficiente actualización costes desmantelamiento, TAE = 2%

CUOTAS CONSTANTES DE AMORTIZACIÓN

Vencimientos	Orden	Anualidad	Intereses	Amortización	Capital Vivo
	K	$a_K = I_K + A_K$	$I_K = C_{K-1} \times i_2$	$A_K = P_0/N$	$C_K = C_{K-1} - A_K$
1-8-00	0				60.000
1-8-01	1	24.800	4.800	20.000	40.000
1-8-02	2	23.200	3.200	20.000	20.000
1-8-03	3	21.600	1.600	20.000	0,00
<i>Sumas</i>		69.600	9.600	60.000	

1-8-00. Adquisición

Cuenta 173, $P_0 \equiv 73.500 - 13.500 = 60.000$
 Cuenta 4727, IGIC $\equiv 7\% \times 73.500 = 5.145$
 Cuenta 572, EF $\equiv 13.500 + 5.145 = 18.645$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
233. Maquinaria en montaje	73.500	
4727. IGIC 7% soportado	5.145	
173. Proveedores inmovilizado l/p		60.000
572. Bancos c/c, euros		18.645
<i>Sumas</i>	78.645	78.645

31-12-00. Ajustes al cierre del ejercicio

$$\text{Cuenta 528, ID} \equiv 60.000 \times 8\% \times 5/12 = 2.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
173. Proveedores inmovilizado l/p	20.000	
523. Proveedores inmovilizado c/p		20.000
662. Intereses de deudas	2.000	
528. Intereses a corto plazo de deudas		2.000
233. Maquinaria en montaje	2.000	
733. Trabajos para el inmovilizado material en curso		2.000
<i>Sumas</i>	24.000	24.000

1-8-01. Amortización por reembolso

$$\text{Cuenta 662, ID} \equiv 60.000 \times 8\% \times 7/12 = 2.800$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
662. Intereses de deudas	2.800	
528. Intereses a corto plazo de deudas	2.000	
523. Proveedores inmovilizado c/p	20.000	
572. Bancos c/c, euros		24.800
233. Maquinaria en montaje	2.800	
733. Trabajos para el inmovilizado material en curso		2.800
<i>Sumas</i>	27.600	27.600

31-12-01. Ajustes al cierre del ejercicio

$$\text{Cuenta 528, ID} \equiv 40.000 \times 8\% \times 5/12 = 1.333,33$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
173. Proveedores inmovilizado l/p	20.000	
523. Proveedores inmovilizado c/p		20.000
662. Intereses de deudas	1.333,33	
528. Intereses a corto plazo de deudas		1.333,33
233. Maquinaria en montaje	1.333,33	
733. Trabajos para el inmovilizado material en curso		1.333,33
<i>Sumas</i>	22.666,67	22.666,67

1-2-02. Finaliza la fase de instalación y se incorpora a la producción

$$\text{Cuenta 662, ID} \equiv 40.000 \times 8\% \times 1/12 = 266,67$$

Cuenta 233, Saldo deudor,

$$\text{SD} \equiv 73.500 + 2.000 + 2.800 + 1.333,33 + 266,67 = 79.900$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
662. Intereses de deudas	266,67	
528. Intereses a corto plazo de deudas		266,67
233. Maquinaria en montaje	266,67	
733. Trabajos para el inmovilizado material en curso		266,67
213. Maquinaria	89.900	
233. Maquinaria en montaje		79.900
143. Provisión por desmantelamiento		10.000
<i>Sumas</i>	90.433,33	90.433,33

1-8-02. Amortización por reembolso

$$\text{Cuenta 662, ID} \equiv 40.000 \times 8\% \times 6/12 = 1.600$$

$$\text{Cuenta 528, Saldo acreedor, SA} \equiv 1.333,33 + 266,67 = 1.600$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
662. Intereses de deudas	1.600	
528. Intereses a corto plazo de deudas	1.600	
523. Proveedores inmovilizado c/p	20.000	
572. Bancos c/c, euros		23.200
<i>Sumas</i>	23.200	23.200

31-12-02. Ajustes al cierre del ejercicio

$$\text{Cuenta 528, ID} \equiv 20.000 \times 8\% \times 5/12 = 666,67$$

$$\text{Cuenta 660, CD} \equiv 10.000 \times (1,02^{11/12} - 1) = 183,18$$

$$\text{Cuenta 2813, CA} \equiv (89.900 - 3.000) \times 11/60 = 15.931,67$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
173. Proveedores inmovilizado l/p	20.000	
523. Proveedores inmovilizado c/p		20.000
662. Intereses de deudas	666,67	
528. Intereses a corto plazo de deudas		666,67
660. Gastos financieros por actualización provisiones	183,18	
143. Provisión por desmantelamiento		183,18
681. Amortización inmovilizado material	15.931,67	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		15.931,67
<i>Sumas</i>	36.781,51	36.781,51

1-8-03. Última amortización por reembolso, se extingue el préstamo

$$\text{Cuenta 662, ID} \equiv 20.000 \times 8\% \times 7/12 = 933,33$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
662. Intereses de deudas	933,33	
528. Intereses a corto plazo de deudas	666,67	
523. Proveedores inmovilizado c/p	20.000	
572. Bancos c/c, euros		21.600
<i>Sumas</i>	21.600	21.600

31-12-03. Ajustes al cierre del ejercicio

$$\text{Cuenta 660, CD} \equiv 10.000 \times (1,02^{23/12} - 1,02^{11/12}) = 203,66$$

$$\text{Cuenta 2813, CA} \equiv (89.900 - 3.000) \times 12/60 = 17.380$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
660. Gastos financieros por actualización provisiones	203,66	
143. Provisión por desmantelamiento		203,66
681. Amortización inmovilizado material	17.380	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		17.380
<i>Sumas</i>	17.583,66	17.583,66

31-12-04. Ajustes al cierre del ejercicio

Se estima el 31-12-04 un incremento en los costes de desmantelamiento desde los 10.000 € originales hasta 17.000 €.

Actualización del precio de adquisición

$$\text{Variación Costes desmantelamiento, Var. CD} \equiv 17.000 - 10.000 = 7.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
213. Maquinaria	7.000	
143. Provisión por desmantelamiento		7.000
<i>Sumas</i>	7.000	7.000

Actualización de la provisión por desmantelamiento

$$\text{Vida Útil Agotada, desde 1-2-02 hasta 31-12-04, meses, VU}_A \equiv 35$$

$$\text{Cuenta 143, Saldo acreedor, SA} \equiv 10.000 + 183,18 + 203,66 + 7.000 = 17.386,85$$

$$\text{Valor capital costes desmantelar, C}_{35} \equiv 17.000 \times 1,02^{35/12} = 18.010,79$$

$$\text{Cuenta 660, Actualización, GF} \equiv C_{35} - SA = 623,94$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
660. Gastos financieros por actualización provisiones	623,94	
143. Provisión por desmantelamiento		623,94
<i>Sumas</i>	623,94	623,94

Actualización de la cuota anual de amortización contable

$$\text{Cuenta 213, nuevo Precio de Adquisición, PA} \equiv 89.900 + 7.000 = 96.900$$

$$\text{Cuenta 2813, Saldo, AA} \equiv 15.931,67 + 17.380 = 33.311,67$$

$$\text{Valor Contable, VC} \equiv PA - AA = 63.588,33$$

$$\text{Valor Residual, VRE} = 3.000$$

$$\text{Vida Útil Agotada, desde 1-2-02 hasta 31-12-03, meses, VU}_A \equiv 23$$

$$\text{Vida Útil No Agotada, meses, VU}_{NA} \equiv 60 - 23 = 37$$

$$\text{Cuota Amortización, CA} \equiv (63.588,33 - 3.000) \times 12/37 = 19.650,27$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
681. Amortización inmovilizado material	19.650,27	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		19.650,27
<i>Sumas</i>	19.650,27	19.650,27

31-12-05. Ajustes al cierre del ejercicio

$$\text{Cuenta 660, CD} \equiv 17.000 \times (1,02^{47/12} - 1,02^{35/12}) = 360,22$$

$$\text{Cuenta 2813, Saldo, AA} \equiv 33.311,67 + 19.650,27 = 52.961,94$$

$$\text{Valor Contable, VC} \equiv \text{PA} - \text{AA} = 43.938,06$$

$$\text{Vida Útil Agotada, desde 1-2-02 hasta 31-12-04, meses, VU}_A \equiv 35$$

$$\text{Vida Útil No Agotada, meses, VU}_{NA} \equiv 60 - 35 = 25$$

$$\text{Cuota Amortización, CA} \equiv (43.938,06 - 3.000) \times 12/25 = 19.650,27$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
660. Gastos financieros por actualización provisiones	360,22	
143. Provisión por desmantelamiento		360,22
681. Amortización inmovilizado material	19.650,27	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		19.650,27
<i>Sumas</i>	20.010,49	20.010,49

31-12-06. Ajustes al cierre del ejercicio

$$\text{Cuenta 660, CD} \equiv 17.000 \times (1,02^{59/12} - 1,02^{47/12}) = 367,42$$

$$\text{Cuenta 2813, Saldo, AA} \equiv 52.961,94 + 19.650,27 = 72.612,21$$

$$\text{Valor Contable, VC} \equiv \text{PA} - \text{AA} = 24.287,79$$

$$\text{Vida Útil Agotada, desde 1-2-02 hasta 31-12-05, meses, VU}_A \equiv 47$$

$$\text{Vida Útil No Agotada, en meses, VU}_{NA} \equiv 60 - 47 = 13$$

$$\text{Cuota Amortización, CA} \equiv (24.287,79 - 3.000) \times 12/13 = 19.650,27$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
660. Gastos financieros por actualización provisiones	367,42	
143. Provisión por desmantelamiento		367,42
681. Amortización inmovilizado material	19.650,27	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		19.650,27
<i>Sumas</i>	20.017,69	20.017,69

1-2-07. Se agota la vida útil

$$\text{Cuenta 660, CD} \equiv 17.000 \times (1,02^{60/12} - 1,02^{59/12}) = 30,95$$

$$\text{Cuenta 2813, Saldo, AA} \equiv 72.612,21 + 19.650,27 = 92.262,48$$

$$\text{Valor Contable, VC} \equiv \text{PA} - \text{AA} = 4.637,52$$

$$\text{Vida Útil Agotada, desde 1-2-02 hasta 31-12-05, meses, VU}_A \equiv 59$$

$$\text{Vida Útil No Agotada, meses, VU}_{NA} \equiv 60 - 59 = 1$$

$$\text{Cuota Amortización, CA} \equiv 4.637,52 - 3.000 = 1.637,52$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
660. Gastos financieros por actualización provisiones	30,95	
143. Provisión por desmantelamiento		30,95
681. Amortización inmovilizado material	1.637,52	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		1.637,52
<i>Sumas</i>	1.668,47	1.668,47

$$\text{Cuenta 2813, Saldo acreedor, SA} \equiv 93.900$$

$$\text{Cuenta 143, Saldo acreedor, SA} \equiv 17.000 \times 1,02^{60/12} = 18.769,37$$

Supuesto 7. Cambio en las estimaciones. Disminución de los costes de desmantelamiento

Se compra, 1-8-00, una maquinaria al proveedor QSA, 73.500 € más el 7% de IGIC. Se desembolsa en efectivo 18.645 €, (13.500 € más la cuota íntegra de IGIC). El resto se financia con un crédito del proveedor a reembolsar en 3 años con cuotas de amortización constantes al tanto efectivo anual del 8%. El ejercicio económico de la empresa coincide con el año natural. Valor actual de los costes de desmantelamiento, 10.000 € y su coeficiente de actualización, una tasa del 2% efectivo anual. Plazo de instalación, 18 meses. Valor residual, 3.000 €; vida útil, 60 meses.

Se estima el 31-12-04 una caída en los costes de desmantelamiento desde los 10.000 € originales hasta 6.000 €.

Solución

Maquinaria, PA = 73.500
 Efectivo sin IGIC, EF = 13.500
 Principal del préstamo, $P_0 \equiv 73.500 - 13.500 = 60.000$
 Plazo de amortización en años, N = 3
 Cuota amortización, $CA = P_0 / N = 20.000$
 Tanto efectivo anual, TAE = 8%
 Plazo de instalación, meses, IN = 18 Desde 1-8-00 hasta 1-2-02
 Vida útil, desde 1-2-02 hasta 1-2-07, meses, VU = 60
 Valor residual, VRE = 3.000
 Valor actual de Costes desmantelamiento, $C_0 = 10.000$
 Coeficiente actualización costes desmantelamiento, TAE = 2%

CUOTAS CONSTANTES DE AMORTIZACIÓN

Vencimientos	Orden	Anualidad	Intereses	Amortización	Capital Vivo
	K	$a_K = I_K + A_K$	$I_K = C_{K-1} \times i_2$	$A_K = P_0 / N$	$C_K = C_{K-1} - A_K$
1-8-00	0				60.000
1-8-01	1	24.800	4.800	20.000	40.000
1-8-02	2	23.200	3.200	20.000	20.000
1-8-03	3	21.600	1.600	20.000	0,00
<i>Sumas</i>		69.600	9.600	60.000	

1-8-00. Adquisición

Cuenta 173, $P_0 \equiv 73.500 - 13.500 = 60.000$
 Cuenta 4727, $IGIC \equiv 7\% \times 73.500 = 5.145$
 Cuenta 572, $EF \equiv 13.500 + 5.145 = 18.645$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
233. Maquinaria en montaje	73.500	
4727. IGIC 7% soportado	5.145	
173. Proveedores inmovilizado I/p		60.000
572. Bancos c/c, euros		18.645
<i>Sumas</i>	78.645	78.645

31-12-00. Ajustes al cierre del ejercicio

$$\text{Cuenta 528, ID} \equiv 60.000 \times 8\% \times 5/12 = 2.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
173. Proveedores inmovilizado l/p	20.000	
523. Proveedores inmovilizado c/p		20.000
662. Intereses de deudas	2.000	
528. Intereses a corto plazo de deudas		2.000
233. Maquinaria en montaje	2.000	
733. Trabajos para el inmovilizado material en curso		2.000
<i>Sumas</i>	24.000	24.000

1-8-01. Amortización por reembolso

$$\text{Cuenta 662, ID} \equiv 60.000 \times 8\% \times 7/12 = 2.800$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
662. Intereses de deudas	2.800	
528. Intereses a corto plazo de deudas	2.000	
523. Proveedores inmovilizado c/p	20.000	
572. Bancos c/c, euros		24.800
233. Maquinaria en montaje	2.800	
733. Trabajos para el inmovilizado material en curso		2.800
<i>Sumas</i>	27.600	27.600

31-12-01. Ajustes al cierre del ejercicio

$$\text{Cuenta 528, ID} \equiv 40.000 \times 8\% \times 5/12 = 1.333,33$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
173. Proveedores inmovilizado l/p	20.000	
523. Proveedores inmovilizado c/p		20.000
662. Intereses de deudas	1.333,33	
528. Intereses a corto plazo de deudas		1.333,33
233. Maquinaria en montaje	1.333,33	
733. Trabajos para el inmovilizado material en curso		1.333,33
<i>Sumas</i>	22.666,67	22.666,67

1-2-02. Finaliza la fase de instalación y se incorpora a la producción

$$\text{Cuenta 662, ID} \equiv 40.000 \times 8\% \times 1/12 = 266,67$$

Cuenta 233, Saldo deudor,

$$\text{SD} \equiv 73.500 + 2.000 + 2.800 + 1.333,33 + 266,67 = 79.900$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
662. Intereses de deudas	266,67	
528. Intereses a corto plazo de deudas		266,67
233. Maquinaria en montaje	266,67	
733. Trabajos para el inmovilizado material en curso		266,67
213. Maquinaria	89.900	
233. Maquinaria en montaje		79.900
143. Provisión por desmantelamiento		10.000
<i>Sumas</i>	90.433,33	90.433,33

1-8-02. Amortización por reembolso

$$\text{Cuenta 662, ID} \equiv 40.000 \times 8\% \times 6/12 = 1.600$$

$$\text{Cuenta 528, Saldo acreedor, SA} \equiv 1.333,33 + 266,67 = 1.600$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
662. Intereses de deudas	1.600	
528. Intereses a corto plazo de deudas	1.600	
523. Proveedores inmovilizado c/p	20.000	
572. Bancos c/c, euros		23.200
<i>Sumas</i>	23.200	23.200

31-12-02. Ajustes al cierre del ejercicio

$$\text{Cuenta 528, ID} \equiv 20.000 \times 8\% \times 5/12 = 666,67$$

$$\text{Cuenta 660, CD} \equiv 10.000 \times (1,02^{11/12} - 1) = 183,18$$

$$\text{Cuenta 2813, CA} \equiv (89.900 - 3.000) \times 11/60 = 15.931,67$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
173. Proveedores inmovilizado l/p	20.000	
523. Proveedores inmovilizado c/p		20.000
662. Intereses de deudas	666,67	
528. Intereses a corto plazo de deudas		666,67
660. Gastos financieros por actualización provisiones	183,18	
143. Provisión por desmantelamiento		183,18
681. Amortización inmovilizado material	15.931,67	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		15.931,67
<i>Sumas</i>	36.781,51	36.781,51

1-8-03. Última amortización por reembolso, se extingue el préstamo

$$\text{Cuenta 662, ID} \equiv 20.000 \times 8\% \times 7/12 = 933,33$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
662. Intereses de deudas	933,33	
528. Intereses a corto plazo de deudas	666,67	
523. Proveedores inmovilizado c/p	20.000	
572. Bancos c/c, euros		21.600
<i>Sumas</i>	21.600	21.600

31-12-03. Ajustes al cierre del ejercicio

$$\text{Cuenta 660, CD} \equiv 10.000 \times (1,02^{23/12} - 1,02^{11/12}) = 203,66$$

$$\text{Cuenta 2813, CA} \equiv (89.900 - 3.000) \times 12/60 = 17.380$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
660. Gastos financieros por actualización provisiones	203,66	
143. Provisión por desmantelamiento		203,66
681. Amortización inmovilizado material	17.380	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		17.380
<i>Sumas</i>	17.583,66	17.583,66

31-12-04. Ajustes al cierre del ejercicio

Se estima el 31-12-04 una caída en los costes de desmantelamiento desde los 10.000 € originales hasta 6.000 €.

Actualización del precio de adquisición

$$\text{Variación Costes desmantelamiento, Var. CD} \equiv 10.000 - 6.000 = 4.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
143. Provisión por desmantelamiento	4.000	
213. Maquinaria		4.000
<i>Sumas</i>	4.000	4.000

Actualización de la provisión por desmantelamiento

$$\text{Vida Útil Agotada, desde 1-2-02 hasta 31-12-04, meses, VU}_A \equiv 35$$

$$\text{Cuenta 143, Saldo acreedor, SA} \equiv 10.000 + 183,18 + 203,66 - 4.000 = 6.386,85$$

$$\text{Valor capital costes desmantelar, C}_{35} \equiv 6.000 \times 1,02^{35/12} = 6.356,75$$

$$\text{Cuenta 7953, Actualización, GF} \equiv \text{SA} - \text{C}_{35} = 30,10$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
143. Provisión por desmantelamiento	30,10	
7953. Exceso de provisión por desmantelamiento		30,10
<i>Sumas</i>	30,10	30,10

La cuenta 7953. Exceso de provisión por desmantelamiento no existe en el PGC 2007, pero en caso de tener que usarla debe incluirse en el subgrupo 795. Exceso de provisiones.

Actualización de la cuota anual de amortización contable

$$\text{Cuenta 213, nuevo Precio de Adquisición, PA} \equiv 89.900 - 4.000 = 85.900$$

$$\text{Cuenta 2813, Saldo, AA} \equiv 15.931,67 + 17.380 = 33.311,67$$

$$\text{Valor Contable, VC} \equiv \text{PA} - \text{AA} = 52.588,33$$

$$\text{Valor Residual, VRE} = 3.000$$

$$\text{Vida Útil Agotada, desde 1-2-02 hasta 31-12-03, meses, VU}_A \equiv 23$$

$$\text{Vida Útil No Agotada, meses, VU}_{NA} \equiv 60 - 23 = 37$$

$$\text{Cuota Amortización, CA} \equiv (52.588,33 - 3.000) \times 12/37 = 16.082,70$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
681. Amortización inmovilizado material	16.082,70	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		16.082,70
<i>Sumas</i>	16.082,70	16.082,70

31-12-05. Ajustes al cierre del ejercicio

$$\text{Cuenta 660, CD} \equiv 6.000 \times (1,02^{47/12} - 1,02^{35/12}) = 127,13$$

$$\text{Cuenta 2813, Saldo, AA} \equiv 33.311,67 + 16.082,70 = 49.394,37$$

$$\text{Valor Contable, VC} \equiv \text{PA} - \text{AA} = 36.505,63$$

$$\text{Vida Útil Agotada, desde 1-2-02 hasta 31-12-04, meses, VU}_A \equiv 35$$

$$\text{Vida Útil No Agotada, meses, VU}_{NA} \equiv 60 - 35 = 25$$

$$\text{Cuota Amortización, CA} \equiv (36.505,63 - 3.000) \times 12/25 = 16.082,70$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
660. Gastos financieros por actualización provisiones	127,13	
143. Provisión por desmantelamiento		127,13
681. Amortización inmovilizado material	16.082,70	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		16.082,70
<i>Sumas</i>	16.209,84	16.209,84

31-12-06. Ajustes al cierre del ejercicio

$$\text{Cuenta 660, CD} \equiv 6.000 \times (1,02^{59/12} - 1,02^{47/12}) = 129,68$$

$$\text{Cuenta 2813, Saldo, AA} \equiv 49.394,37 + 16.082,70 = 65.477,07$$

$$\text{Valor Contable, VC} \equiv \text{PA} - \text{AA} = 20.422,93$$

$$\text{Vida Útil Agotada, desde 1-2-02 hasta 31-12-05, meses, VU}_A \equiv 47$$

$$\text{Vida Útil No Agotada, meses, VU}_{NA} \equiv 60 - 47 = 13$$

$$\text{Cuota Amortización, CA} \equiv (20.422,93 - 3.000) \times 12/13 = 16.082,70$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
660. Gastos financieros por actualización provisiones	129,68	
143. Provisión por desmantelamiento		129,68
681. Amortización inmovilizado material	16.082,70	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		16.082,70
<i>Sumas</i>	16.212,38	16.212,38

1-2-07. Se agota la vida útil

$$\text{Cuenta 660, CD} \equiv 6.000 \times (1,02^{60/12} - 1,02^{59/12}) = 10,92$$

$$\text{Cuenta 2813, Saldo, AA} \equiv 65.477,07 + 16.082,70 = 81.559,77$$

$$\text{Valor Contable, VC} \equiv \text{PA} - \text{AA} = 4.340,23$$

$$\text{Vida Útil Agotada, desde 1-2-02 hasta 31-12-05, meses, VU}_A \equiv 59$$

$$\text{Vida Útil No Agotada, meses, VU}_{NA} \equiv 60 - 59 = 1$$

$$\text{Cuota Amortización, CA} \equiv 4.340,23 - 3.000 = 1.340,23$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
660. Gastos financieros por actualización provisiones	10,92	
143. Provisión por desmantelamiento		10,92
681. Amortización inmovilizado material	1.340,23	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		1.340,23
<i>Sumas</i>	1.351,15	1.351,15

$$\text{Cuenta 2813, Saldo acreedor, SA} \equiv 82.900$$

$$\text{Cuenta 143, Saldo acreedor, SA} \equiv 6.000 \times 1,02^{60/12} = 6.624,48$$

Supuesto 8. Costes de desmantelamiento. Enajenación de un inmovilizado

El 1-5-05 se transmite la propiedad de la maquinaria y la empresa ya no tendrá que afrontar los costes de desmantelamiento al final de la vida útil. Se financia con un crédito comercial. Formula los registros contables de las opciones que se detallan:

- 1) Con los datos del supuesto 5, considera las opciones siguientes:
 - Caso 1. Valor neto realizable, 40.000 €
 - Caso 2. Valor neto realizable, 20.000 €
- 2) Con los datos del supuesto 6, considera las opciones siguientes:
 - Caso 1. Valor neto realizable, 39.000 €
 - Caso 2. Valor neto realizable, 19.000 €
- 3) Con los datos del supuesto 7, considera las opciones siguientes:
 - Caso 1. Valor neto realizable, 37.000 €
 - Caso 2. Valor neto realizable, 17.000 €

Solución 1) Datos del supuesto 5

Datos desde el 1-2-02 hasta el 31-12-04

Vida Útil, meses, $VU \equiv 60$

Vida Útil Agotada, meses, $VU_A \equiv 35$

Vida Útil No Agotada, meses, $VU_{NA} \equiv 60 - 35 = 25$

Cuenta 213, Precio adquisición, $PA \equiv 89.900$

Cuenta 2813, Amortizaciones, $AA \equiv 15.931,67 + 2 \times 17.380 = 50.691,67$

Valor actual, 1-5-05 de los Costes de desmantelamiento,

Cuenta 143, Costes desmantelamiento, $CD \equiv 10.000 \times 1,02^{35/12} = 10.594,58$

Cuenta 143, Saldo acreedor, $SA \equiv 10.000 + 183,18 + 203,66 + 207,74 = 10.594,58$

Valor Contable, $VC \equiv PA - AA - CD = 28.613,75$

Caso 1. Valor neto realizable, VNR, 40.000

Cuenta 771, Resultado contable, $RB \equiv VNR - VC = 11.386,25$

	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
143. Provisión por desmantelamiento	10.594,58	
2813. Amortización acumulada de maquinaria	50.691,67	
543. Créditos c/p enajenación inmovilizado	40.000,00	
213. Maquinaria		89.900,00
771. Beneficios procedentes del inmovilizado material		11.386,25
<i>Sumas</i>	101.286,25	101.286,25

Caso 2. Valor neto realizable, VNR, 20.000

Cuenta 671, Resultado contable, $RP \equiv VC - VNR = 8.613,75$

	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
143. Provisión por desmantelamiento	10.594,58	
2813. Amortización acumulada de maquinaria	50.691,67	
543. Créditos c/p enajenación inmovilizado	20.000,00	
671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material	8.613,75	
213. Maquinaria		89.900,00
<i>Sumas</i>	89.900,00	89.900,00

Solución 2) Datos del supuesto 6

Datos desde el 1-2-02 hasta el 31-12-04

Vida Útil, meses, $VU \equiv 60$ Vida Útil Agotada, meses, $VU_A \equiv 35$ Vida Útil No Agotada, meses, $VU_{NA} \equiv 60 - 35 = 25$ Cuenta 213, Precio adquisición, 1-2-02, $PA_0 \equiv 89.900$ Valor Residual, 1-2-02, $VRE = 3.000$ Variación Costes desmantelamiento, Var. $CD \equiv 17.000 - 10.000 = 7.000$ Cuenta 213, nuevo Precio de Adquisición, 31-12-04, $PA_1 \equiv 89.900 + 7.000 = 96.900$ Cuenta 2813, AA $\equiv 15.931,67 + 17.380 + 19.650,27 = 52.961,94$

Valor actual, 1-5-05 de los Costes de desmantelamiento,

Cuenta 143, Costes desmantelamiento, $CD \equiv 17.000 \times 1,02^{35/12} = 18.010,78$ C 143, Saldo acreedor, SA $\equiv 10.000 + 183,18 + 203,66 + 7.000 + 623,94 = 18.010,78$ Valor Contable, VC $\equiv PA - AA - CD = 25.927,28$

Caso 1. Valor neto realizable, VNR, 39.000

Cuenta 771, Resultado contable, RB $\equiv VNR - VC = 13.072,72$

	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
143. Provisión por desmantelamiento	18.010,78	
2813. Amortización acumulada de maquinaria	52.961,94	
543. Créditos c/p enajenación inmovilizado	39.000,00	
213. Maquinaria		96.900,00
771. Beneficios procedentes del inmovilizado material		13.072,72
<i>Sumas</i>	109.972,72	109.972,72

Caso 2. Valor neto realizable, VNR, 19.000

Cuenta 671, Resultado contable, RP $\equiv VC - VNR = 6.927,28$

	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
143. Provisión por desmantelamiento	18.010,78	
2813. Amortización acumulada de maquinaria	52.961,94	
543. Créditos c/p enajenación inmovilizado	19.000,00	
671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material	6.927,28	
213. Maquinaria		96.900,00
<i>Sumas</i>	96.900,00	96.900,00

Cálculo de las dotaciones a la amortización contable

Amortizaciones hasta el 31-12-03 inclusive

Vida Útil Agotada, desde 1-2-02 hasta 31-12-03, meses, $VU_A \equiv 23$ Vida Útil No Agotada, meses, $VU_{NA} \equiv 60 - 23 = 37$ Amortizaciones, AA $\equiv (89.900 - 3.000) \times 23/60 = 33.311,67$

Amortización del 31-12-04,

Valor Contable, VC $\equiv PA_1 - AA = 96.900 - 33.311,67 = 63.588,33$ Cuota de Amortización, CA $\equiv (63.588,33 - 3.000) \times 12/37 = 19.650,27$ Cuenta 2813, Saldo acreedor, SA $\equiv 33.311,67 + 19.650,27 = 52.961,94$

Solución 3) Datos del supuesto 7

Datos desde el 1-2-02 hasta el 31-12-04

Vida Útil, meses, $VU \equiv 60$ Vida Útil Agotada, meses, $VU_A \equiv 35$ Vida Útil No Agotada, en meses, $VU_{NA} \equiv 60 - 35 = 25$ Cuenta 213, Precio adquisición, 1-2-02, $PA_0 \equiv 89.900$ Valor Residual, 1-2-02, $VRE = 3.000$ Variación Costes desmantelamiento, Var. CD $\equiv 10.000 - 6.000 = 4.000$ Cuenta 213, Precio adquisición, $PA \equiv 89.900 - 4.000 = 85.900$ Cuenta 2813, Amortizaciones, $AA \equiv 15.931,67 + 17.380 + 16.082,7 = 49.394,37$

Valor actual, 1-5-05 de los Costes de desmantelamiento,

Cuenta 143, Costes desmantelamiento, $CD \equiv 6.000 \times 1,02^{35/12} = 6.356,75$ Cuenta 143, Saldo acreedor, $SA \equiv 10.000 + 183,18 + 203,66 - 4.000 - 30,1 = 6.356,74$ Valor Contable, $VC \equiv PA - AA - CD = 30.148,89$

Caso 1. Valor neto realizable, VNR, 37.000

Cuenta 771, Resultado contable, $RB \equiv VNR - VC = 6.851,11$

	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
143. Provisión por desmantelamiento	6.356,74	
2813. Amortización acumulada de maquinaria	49.394,37	
543. Créditos c/p enajenación inmovilizado	37.000,00	
213. Maquinaria		85.900,00
771. Beneficios procedentes del inmovilizado material		6.851,11
<i>Sumas</i>	92.751,11	92.751,11

Caso 2. Valor neto realizable, VNR, 17.000

Cuenta 671, Resultado contable, $RP \equiv VC - VNR = 13.148,89$

	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
143. Provisión por desmantelamiento	6.356,74	
2813. Amortización acumulada de maquinaria	49.394,37	
543. Créditos c/p enajenación inmovilizado	17.000,00	
671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material	13.148,89	
213. Maquinaria		85.900,00
<i>Sumas</i>	85.900,00	85.900,00

Cálculo de las dotaciones a la amortización contable

Amortizaciones hasta el 31-12-03 inclusive

Vida Útil Agotada, desde 1-2-02 hasta 31-12-03, meses, $VU_A \equiv 23$ Vida Útil No Agotada, meses, $VU_{NA} \equiv 60 - 23 = 37$ Amortizaciones, $AA \equiv (89.900 - 3.000) \times 23/60 = 33.311,67$

Amortización del 31-12-04,

Valor Contable, $VC \equiv PA_1 - AA = 85.900 - 33.311,67 = 52.588,33$ Cuota Amortización, $CA \equiv (52.588,33 - 3.000) \times 12/37 = 16.082,70$ Cuenta 2813, Saldo acreedor, $SA \equiv 33.311,67 + 16.082,7 = 49.394,37$

Supuesto 9. Errores contables, subsanación

Al cierre del ejercicio 03 se constata que no se han dotado las amortizaciones correctas. El ajuste contable se realiza contra la cuenta 113. Reservas voluntarias.

Datos contables iniciales que se extraen del libro mayor de los ejercicios 00 a 02
 Cuenta 213, Precio de adquisición a 1-7-00, PA \equiv 60.000
 Valor Residual, VRE \equiv 4.000
 Vida Útil estimada, meses, VU \equiv 60
 Cuota Amortización, 31-12-00, CA \equiv $(60.000 - 4.000) \times 6/60 = 5.600$
 Cuota Amortización, 31-12-01, CA \equiv $(60.000 - 4.000) \times 12/60 = 11.200$
 Cuota Amortización, 31-12-02, Error contable, CA \equiv 6.500
 Cuenta 2813, Amortización Acumulada, AA \equiv $5.600 + 11.200 + 6.500 = 23.300$

Solución

31-12-03. Se dotan amortizaciones y se subsana el error material en el saldo de amortizaciones

Revisión de los cálculos desde la fecha de adquisición

Vida Útil Agotada, desde 1-7-00 hasta 31-12-03, meses, $VU_A \equiv 42$

Vida Útil No Agotada, en meses, $VU_{NA} \equiv 60 - 42 = 18$

Se calcula el saldo que debería tener la cuenta 2813 según la vida útil agotada,

Amortización Acumulada, AA = $(PA - VR) \times VU_A / VU$

Amortización Acumulada, AA = $(60.000 - 4.000) \times 42/60 = 39.200$

Amortización Ejercicio 03, cuenta 681, AE \equiv $(60.000 - 4.000) \times 12/60 = 11.200$

Diferencia $DF_1 = 39.200 - 11.200 = 28.000$

Se identifica la omisión de una cuota de amortización que no se registró en contabilidad

Diferencia $DF_2 = 28.000 - 23.300 = 4.700$

Se identifica que la cuota de amortización no registrada es del ejercicio 02,

Cuota Amortización, 31-12-02, CA \equiv $(60.000 - 4.000) \times 12/60 = 11.200$

Cuota Amortización, 31-12-02, Error contable, CA \equiv 6.500

Cuota Amortización, 31-12-02, Subsanación Error, CA \equiv 4.700

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
681. Amortización inmovilizado material. Amortización ejercicio 03	11.200	
113. Reservas voluntarias. Amortización ejercicio 02	4.700	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		15.900
<i>Sumas</i>	15.900	15.900

Saldo cuenta 2813, AA \equiv $16.800 + 15.900 = 39.200$

Valor Contable, VC \equiv $PA - AA = 20.800$

Supuesto 10. Adquisición de inmovilizado. Financiación: Letras

Se compra 1-2-10 una partida de 15 ordenadores, 19.200 € y, 3 impresoras láser color, 14.600 €. Estos activos tienen una vida útil de 4 años. El 1-5-10 se completa la instalación e incorporan a la gestión administrativa de la empresa. Se financia con la fórmula siguiente: 25% en efectivo con talón; 35% en una letra de cambio a 6 meses; resto en otra letra con vencimiento a 18 meses. Operación gravada con el 7% de IGIC.

Gastos de transporte a cargo del adquirente pendientes de desembolso, 5.880 €, IGIC incluido. Gastos de instalación de la red local, software y hardware, pagados con un talón bancario, 7.665 €. Estas últimas cantidades incluyen el IGIC.

Solución

- Coste del fabricante, Ordenador, $CF_1 = 19.200$
- Coste del fabricante, Impresora, $CF_2 = 14.600$
- Base imponible, suma, $BI = 33.800$
- Vida útil, meses, $VU = 48$
- REFC, tipo impositivo, $IGIC = 7\%$
- IGIC, cuota tributaria, $CT = 2.366,00$
- Importe total del crédito, $ITC = BI + CT = 36.166$

Gastos de transporte e instalación pendientes de liquidar

- Transporte, sin IGIC, $TR = 5.495,33$
- Instalación, sin IGIC, $IN = 7.163,55$

Financiación	Porcentaje	Nominales
Efectivo	25%	9.041,50
LC 1-8-10	35%	12.658,10
LC 1-8-11	40%	14.466,40
<i>Sumas</i>	100%	36.166,00

1-2-10. Adquisición. Financiación con letras de cambio

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
232. Instalaciones técnicas en montaje	33.800,00	
4727. IGIC 7% soportado	2.366,00	
572. Bancos c/c, euros		9.041,50
525. Efectos a pagar a corto plazo, LC 1-8-10		12.658,10
175. Efectos a pagar a largo plazo, LC 1-8-11		14.466,40
<i>Sumas</i>	36.166,00	36.166,00

Transporte, instalación a incluir en el precio de adquisición

- Cuenta 232 $\equiv 5.495,33 + 7.163,55 = 12.658,88$
- Cuenta 4727 $\equiv 7\% \times 12.658,88 = 886,12$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
232. Instalaciones técnicas en montaje	12.658,88	
4727. IGIC 7% soportado	886,12	
523. Proveedores de inmovilizado a corto plazo		5.880,00
572. Bancos c/c, euros		7.665,00
<i>Sumas</i>	13.545,00	13.545,00

1-5-10. Final instalación. Traspaso al inmovilizado material

$$\text{Cuenta 232} \equiv 33.800 + 12.658,88 = 46.458,88$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
212. Instalaciones técnicas	46.458,88	
232. Instalaciones técnicas en montaje		46.458,88
<i>Sumas</i>	46.458,88	46.458,88

1-8-10. Liquidación de la letra de cambio

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
525. Efectos a pagar a corto plazo, LC 1-8-10	12.658,10	
572. Bancos c/c, euros		12.658,10
<i>Sumas</i>	12.658,10	12.658,10

31-12-10. Recalificación según vencimientos

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
175. Efectos a pagar a largo plazo, LC 1-8-11	14.466,40	
525. Efectos a pagar a corto plazo, LC 1-8-11		14.466,40
<i>Sumas</i>	14.466,40	14.466,40

31-12-10. Cierre ejercicio. Dotaciones para amortizar el inmovilizado

Frecuencia de amortización anual, por años naturales vencidos desde 1-5-10

$$\text{Cuenta 2812} \equiv 46.458,88 \times 8/48 = 7.743,15$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
681. Amortización del inmovilizado material	7.743,15	
2812. Amortización acumulada de instalaciones técnicas		7.743,15
<i>Sumas</i>	7.743,15	7.743,15

1-8-11. Liquidación de la letra de cambio

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
525. Efectos a pagar a corto plazo, LC 1-8-11	14.466,40	
572. Bancos c/c, euros		14.466,40
<i>Sumas</i>	14.466,40	14.466,40

Supuesto 11. Financiación de un inmovilizado: Letras. Interés comercial

Se compra 1-2-10 una partida de 15 ordenadores, 19.200 € y, 3 impresoras láser color, 14.600 €. Estos activos tienen una vida útil de 4 años. Se incorporan desde la fecha de adquisición a la gestión administrativa de la empresa. Se financia con la fórmula siguiente: 25% en efectivo con talón; 35% en una letra de cambio a 6 meses, más el 10% de interés comercial sobre la deuda aplazada; resto en otra letra con vencimiento a 18 meses, más el 20% de interés comercial sobre la deuda aplazada. Operación gravada con el 5% de IGIC.

Solución

Financiación	Porcentaje	Capitales	Interés Comercial		Nominales
Efectivo	25%	9.041,50			9.041,50
LC 1-8-10	35%	12.658,10	10%	1.265,81	13.923,91
LC 1-8-11	40%	14.466,40	20%	2.893,28	17.359,68
<i>Sumas</i>	100%	36.166,00		4.159,09	40.325,09

1-2-10. Adquisición. Financiación con letras de cambio

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
212. Instalaciones técnicas	33.800,00	
4727. IGIC 5% soportado	2.366,00	
572. Bancos c/c, euros		9.041,50
525. Efectos a pagar a corto plazo, LC 1-8-10		12.658,10
175. Efectos a pagar a largo plazo, LC 1-8-11		14.466,40
<i>Sumas</i>	36.166,00	36.166,00

1-8-10. Liquidación de la letra de cambio

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
525. Efectos a pagar a corto plazo, LC 1-8-10	12.658,10	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	1.265,81	
572. Bancos c/c, euros		13.923,91
<i>Sumas</i>	13.923,91	13.923,91

31-12-10. Recalificación. Devengo y periodificación de intereses aplazamiento

$$\text{Cuenta 6624} \equiv 2.893,28 \times 11/18 = 1.768,12$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
175. Efectos a pagar a largo plazo, LC 1-8-11	14.466,40	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	1.768,12	
525. Efectos a pagar a corto plazo, LC 1-8-11		16.234,52
<i>Sumas</i>	16.234,52	16.234,52

31-12-10. Cierre ejercicio. Dotaciones para amortizar el inmovilizado
 Frecuencia de amortización anual, por años naturales vencidos desde 1-2-10
 Cuenta 2812 $\equiv 33.800 \times 11/48 = 7.745,83$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
681. Amortización del inmovilizado material	7.745,83	
2812. Amortización acumulada de instalaciones técnicas		7.745,83
<i>Sumas</i>	7.745,83	7.745,83

1-8-11. Liquidación de la letra de cambio
 Cuenta 525 $\equiv 14.466,4 + 1.768,12 = 16.234,52$
 Cuenta 6624 $\equiv 2.893,28 \times 7/18 = 1.125,16$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
525. Efectos a pagar a corto plazo, LC 1-8-11	16.234,52	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	1.125,16	
572. Bancos c/c, euros		17.359,68
<i>Sumas</i>	17.359,68	17.359,68

Supuesto 12. Enajenación de inmovilizado. Crédito en Letras

Se vende 1-10-16 una maquinaria, 25.000 €. Este activo tienen una vida útil de 10 años, y un valor residual de 6.000 €. Su fecha de adquisición 1-3-10, coste del fabricante, 63.000 €, pero se incorpora a la actividad mercantil el 1-5-10, una vez finalizada la instalación, su coste, 10.000 €.

Se financia con la fórmula siguiente: 50% en efectivo con talón; 30% en una letra de cambio a 6 meses; resto en otra letra con vencimiento a 18 meses. Operación gravada con el 7% de IGIC.

Formula los asientos que corresponden a la operación descrita en los siguientes casos:

- 1) Frecuencia de amortización anual.
- 2) Frecuencia de amortización mensual.

Solución

Valor de enajenación, VE = 25.000
 Coste del fabricante, CF = 63.000
 Gastos de instalación, GI = 10.000
 Precio de adquisición, PA = CF + GI = 73.000
 Valor Residual, VRE = 6.000
 Vida útil, años, VU = 10
 Base de amortización, BA = PA - VRE = 67.000
 Amortización acumulada con frecuencia anual. Última amortización 31-12-15
 $AA = BA \times (8/12 + 5) \times 1/10 = 37.966,67$
 Amortización acumulada con frecuencia mensual. Última amortización 30-9-16
 $AA_{12} = BA \times (8/12 + 5 + 9/12) \times 1/10 = 42.991,67$
 REFC, tipo impositivo, IGIC = 7%
 IGIC, Cuota tributaria, CT = 7% × VE = 1.750
 Importe total del crédito, ITC = VE + CT = 26.750

Crédito	Porcentaje	Nominales
Efectivo	50%	13.375
LC 1-4-17	30%	8.025
LC 1-4-18	20%	5.350
<i>Sumas</i>	100%	26.750

Caso 1) Frecuencia de amortización anual.

Cuenta 671, Resultado, RP = PA - VE - AA - DV = 10.033,33

1-10-16. Enajenación inmovilizado

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2813. Amortización acumulada de maquinaria	37.966,67	
253. Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado	5.350,00	
543. Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado	8.025,00	
572. Bancos c/c, euros	13.375,00	
671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material	10.033,33	
213. Maquinaria		73.000,00
4777. IGIC 7% repercutido		1.750,00
<i>Sumas</i>	74.750,00	74.750,00

Caso 2) Frecuencia de amortización mensual.

Cuenta 671, Resultado, $RP = PA - VE - AA_{12} - DV = 5.008,33$

1-10-16. Enajenación inmovilizado

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2813. Amortización acumulada de maquinaria	42.991,67	
253. Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado	5.350,00	
543. Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado	8.025,00	
572. Bancos c/c, euros	13.375,00	
671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material	5.008,33	
213. Maquinaria		73.000,00
4777. IGIC 7% repercutido		1.750,00
<i>Sumas</i>	74.750,00	74.750,00

1-4-17. Vencimiento del crédito en letra de cambio

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
572. Bancos c/c, euros	8.025,00	
543. Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado		8.025,00
<i>Sumas</i>	8.025,00	8.025,00

31-12-17. Recalificación según vencimientos

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
543. Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado	5.350,00	
253. Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado		5.350,00
<i>Sumas</i>	5.350,00	5.350,00

1-4-18. Vencimiento del crédito en letra de cambio

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
572. Bancos c/c, euros	5.350,00	
543. Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado		5.350,00
<i>Sumas</i>	5.350,00	5.350,00

Supuesto 13. Crédito en Letras. Interés comercial

Se vende 1-10-16 una maquinaria, 87.000 €. Este activo tienen una vida útil de 10 años, y un valor residual de 6.000 €. Su fecha de adquisición 1-3-10, coste del fabricante, 63.000 €, pero se incorpora a la actividad mercantil el 1-5-10, una vez finalizada la instalación, su coste, 10.000 €. Se amortiza con frecuencia mensual, al final de cada mes natural.

Se financia con la fórmula siguiente: 50% en efectivo con talón; 30% en una letra de cambio a 6 meses, con un interés comercial del 12% del crédito aplazado; resto en otra letra con vencimiento a 18 meses, con el 25% de interés comercial del crédito aplazado. Operación gravada con el 7% de IGIC.

Solución

Valor de enajenación, VE = 87.000
 Coste del fabricante, CF = 63.000
 Gastos de instalación, GI = 10.000
 Precio de adquisición, PA = CF + GI = 73.000
 Valor Residual, VRE = 6.000
 Base de amortización, BA = PA - VRE = 67.000
 Vida útil, años, VU = 10
 Se incorpora a la producción el 1-5-10
 Amortización acumulada con frecuencia mensual. Última amortización 30-9-16
 $AA = BA \times (8/12 + 5 + 9/12) \times 1/10 = 42.991,67$
 Resultado de la Operación
 $RO = VE + AA + DV - PA = 56.991,67$
 REFC, tipo impositivo, IGIC = 7%
 IGIC, Cuota tributaria, CT = 7% \times VE = 6.090
 Importe total del crédito, ITC = VE + CT = 93.090

Crédito	Porcentaje	Capitales	Interés Comercial	Nominales
Efectivo	50%	46.545		46.545,00
LC 1-4-17	30%	27.927	12% 3.351,24	31.278,24
LC 1-4-18	20%	18.618	25% 4.654,50	23.272,50
<i>Sumas</i>	100%	93.090	8.005,74	101.095,74

1-10-16. Enajenación inmovilizado

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2813. Amortización acumulada de maquinaria	42.991,67	
253. Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado	18.618,00	
543. Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado	27.927,00	
572. Bancos c/c, euros	46.545,00	
213. Maquinaria		73.000,00
771. Beneficios procedentes del inmovilizado material		56.991,67
4777. IGIC 7% repercutido		6.090,00
<i>Sumas</i>	136.081,67	136.081,67

31-12-16. Recalificación. Devengo y periodificación de intereses aplazamiento

$$\text{Cuenta 7620} \equiv 4.654,5 \times 3/18 = 775,75$$

$$\text{Cuenta 7621} \equiv 3.351,24 \times 3/6 = 1.675,62$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
253. Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado	775,75	
543. Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado	1.675,62	
7620. Ingresos de créditos a largo plazo		775,75
7621. Ingresos de créditos a corto plazo		1.675,62
<i>Sumas</i>	2.451,37	2.451,37

1-4-17. Vencimiento del crédito en letra de cambio

$$\text{Cuenta 543} \equiv 27.927 + 1.675,62 = 29.602,62$$

$$\text{Cuenta 7621} \equiv 3.351,24 \times 3/6 = 1.675,62$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
572. Bancos c/c, euros	31.278,24	
543. Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado		29.602,62
7621. Ingresos de créditos a corto plazo		1.675,62
<i>Sumas</i>	31.278,24	31.278,24

31-12-17. Recalificación. Devengo y periodificación de intereses aplazamiento

$$\text{Cuenta 7620} \equiv 4.654,5 \times 12/18 = 3.103,00$$

$$\text{Cuenta 253} \equiv 18.618 + 775,75 = 19.393,75$$

$$\text{Cuenta 543} \equiv 19.393,75 + 3.103 = 22.496,75$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
543. Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado	22.496,75	
253. Créditos a largo plazo por enajenación de inmovilizado		19.393,75
7620. Ingresos de créditos a largo plazo		3.103,00
<i>Sumas</i>	22.496,75	22.496,75

1-4-18. Vencimiento del crédito en letra de cambio

$$\text{Cuenta 7621} \equiv 4.654,5 \times 3/18 = 775,75$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
572. Bancos c/c, euros	23.272,50	
543. Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado		22.496,75
7621. Ingresos de créditos a corto plazo		775,75
<i>Sumas</i>	23.272,50	23.272,50

Supuesto 14. Inmovilizado material. Financiación: Letras

Con fecha 1-11-15, se financia con letras de cambio la adquisición de maquinaria, coste 16.800 €, IGIC 5% incluido. En el cuadro se detallan: nominales, intereses por aplazamiento, IGIC.

Vencimientos	Deuda	IGIC	Intereses	Nominales
1-12-15	4.000	200	250	4.450
1-6-16	4.000	200	500	4.700
1-12-16	4.000	200	750	4.950
1-6-17	4.000	200	1.000	5.200
<i>Sumas</i>	16.000	800	2.500	19.300

Formula los registros contables de los asientos sobre la financiación del activo formalizado en letras de cambio con el interés simple comercial.

Solución

1-11-15. Adquisición inmovilizado

Cuenta 213, coste fabricante, $CF \equiv EF / (1 + IGIC) = 16.000$

Cuenta 572, Efectivo, $EF \equiv 16.800$

Cuenta 4727 $\equiv 5\% \times CF = 800$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
213. Maquinaria	16.000	
4727. IGIC 5% soportado	800	
523. Proveedores inmovilizado c/p		16.800
<i>Sumas</i>	16.800	16.800

1-11-15. Giro de efectos

Cuenta 525, letra 1-12-15, $LC \equiv 4.000 + 200 = 4.200$

Cuenta 175, letra 1-6-16, $LC \equiv 4.000 + 200 = 4.200$

Cuenta 175, letra 1-12-16, $LC \equiv 4.000 + 200 = 4.200$

Cuenta 175, letra 1-6-17, $LC \equiv 4.000 + 200 = 4.200$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
523. Proveedores inmovilizado c/p	16.800	
525. Efectos a pagar c/p LC 1-12-00		4.200
175. Efectos a pagar l/p LC 1-6-01		4.200
175. Efectos a pagar l/p LC 1-12-01		4.200
175. Efectos a pagar l/p LC 1-6-02		4.200
<i>Sumas</i>	16.800	16.800

1-12-15. Letra vencida

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
525. Efectos a pagar c/p LC 1-12-15	4.200	
662. Intereses deudas	250	
572. Bancos c/c, euros		4.450
<i>Sumas</i>	4.450	4.450

31-12-15. Cierre ejercicio. Recalificación. Devengo intereses

$$\text{Cuenta 662} \equiv 500 \times 2/7 + 750 \times 2/13 + 1.000 \times 2/19 = 363,51$$

$$\text{Cuenta 525, letra 1-6-16, LC} \equiv 4.200 + 500 \times 2/7 = 4.342,86$$

$$\text{Cuenta 525, letra 1-12-16, LC} \equiv 4.200 + 750 \times 2/13 = 4.315,38$$

$$\text{Cuenta 175, letra 1-6-17, LC} \equiv 1.000 \times 2/19 = 105,27$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
175. Efectos a pagar l/p LC 1-6-16	4.200,00	
175. Efectos a pagar l/p LC 1-12-16	4.200,00	
662. Intereses deudas	363,51	
525. Efectos a pagar c/p LC 1-6-16		4.342,86
525. Efectos a pagar c/p LC 1-12-16		4.315,38
175. Efectos a pagar l/p LC 1-6-17		105,27
<i>Sumas</i>	8.763,51	8.763,51

1-6-16. Letra vencida

$$\text{Cuenta 662} \equiv 500 \times 5/7 = 357,14$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
525. Efectos a pagar c/p LC 1-6-16	4.342,86	
662. Intereses deudas	357,14	
572. Bancos c/c, euros		4.700
<i>Sumas</i>	4.700	4.700

1-12-16. Letra vencida

$$\text{Cuenta 662} \equiv 750 \times 11/13 = 634,62$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
525. Efectos a pagar c/p LC 1-12-16	4.315,38	
662. Intereses deudas	634,62	
572. Bancos c/c, euros		4.950
<i>Sumas</i>	4.950	4.950

31-12-16. Cierre ejercicio. Recalificación. Devengo intereses

$$\text{Cuenta 175} \equiv 4.200 + 105,27 = 4.305,27$$

$$\text{Cuenta 662} \equiv 1.000 \times 12/19 = 631,57$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
175. Efectos a pagar l/p LC 1-6-17	4.305,27	
662. Intereses de deudas	631,57	
525. Efectos a pagar c/p LC 1-6-17		4.936,84
<i>Sumas</i>	4.936,84	4.936,84

1-6-17. Letra vencida

$$\text{Cuenta 662} \equiv 1.000 \times 5/19 = 263,16$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
525. Efectos a pagar c/p LC 1-6-17	4.936,84	
662. Intereses deudas	263,16	
572. Bancos c/c, euros		5.200
<i>Sumas</i>	5.200	5.200

Supuesto 15. Efectos reclamados

A partir de los datos del supuesto anterior. Con fecha 1-12-15, se reclama y liquida la letra 1-6-17, se obtiene una rebaja proporcional en los intereses por aplazamiento.

1-12-15. Efecto reclamado Letra 1-6-17

$$\text{Cuenta 662} \equiv 1.000 \times 1/19 = 52,63$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv 4.000 + 200 + 52,63 = 4.252,63$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
175. Efectos a pagar l/p LC 1-6-17	4.200	
662. Intereses deudas	52,63	
572. Bancos c/c, euros		4.252,63
<i>Sumas</i>	4.252,63	4.252,63

30-4-00. Liquidación cuatrimestral de intereses

Intereses Cuatrimestrales, cuenta 662, $IC = C_0 \times 12\% \times 4/12 = 8.000$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
662. Intereses de deudas	8.000	
572. Bancos c/c, euros		8.000
<i>Sumas</i>	8.000	8.000

30-4-00. Activación de gastos financieros del inmovilizado en curso

Cuenta 231, $I_1 \equiv IC \times EO_1 / (EO_1 + SU) = 8.000 \times 50.000 / 150.000 = 2.666,67$

Saldo de la cuenta 231, $CC_1 \equiv EO_1 + I_1 = 50.000 + 2.666,67 = 52.666,67$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
231. Construcciones en curso	2.666,67	
733. Trabajos para el inmovilizado material en curso		2.666,67
<i>Sumas</i>	2.666,67	2.666,67

1-7-00. Liquidación anticipada del presupuesto de ejecución de obra

Ejecución de Obra, 2º, cuenta 231, $EO_2 \equiv 50.000$

Saldo de la cuenta 231, $CC_2 \equiv CC_1 + EO_2 = 52.666,67 + 50.000 = 102.666,67$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
231. Construcciones en curso	50.000	
572. Bancos c/c, euros		50.000
<i>Sumas</i>	50.000	50.000

31-8-00. Liquidación cuatrimestral de intereses. Activación de gastos financieros

Cuenta 231, $I_2 \equiv IC \times CC_2 / (CC_2 + SU) = 8.000 \times 102.666,67 / 202.666,67 = 4.052,63$

Saldo de la cuenta 231, $CC_3 \equiv CC_2 + I_2 = 102.666,67 + 4.052,63 = 106.719,30$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
662. Intereses de deudas	8.000	
572. Bancos c/c, euros		8.000
231. Construcciones en curso	4.052,63	
733. Trabajos para el inmovilizado material en curso		4.052,63
<i>Sumas</i>	12.052,63	12.052,63

31-12-00. Liquidación cuatrimestral de intereses. Activación de gastos financieros

Cuenta 231, $I_3 \equiv IC \times CC_3 / (CC_3 + SU) = 8.000 \times 106.719,3 / 206.719,3 = 4.130,02$

Saldo de la cuenta 231, $CC_4 \equiv CC_3 + I_3 = 106.719,3 + 4.130,02 = 110.849,32$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
662. Intereses de deudas	8.000	
572. Bancos c/c, euros		8.000
231. Construcciones en curso	4.130,02	
733. Trabajos para el inmovilizado material en curso		4.130,02
<i>Sumas</i>	12.130,02	12.130,02

31-12-00. Recalificación de capitales vivos del préstamo

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
170. Deudas a largo plazo con entidades de crédito	200.000	
5200. Préstamos a corto plazo con entidades de crédito		200.000
<i>Sumas</i>	200.000	200.000

1-1-01. Liquidación anticipada del presupuesto de ejecución de obra

Ejecución de Obra, 3º, cuenta 231, $EO_3 \equiv 50.000$

Saldo de la cuenta 231, $CC_5 \equiv CC_4 + EO_3 = 110.849,32 + 50.000 = 160.849,32$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
231. Construcciones en curso	50.000	
572. Bancos c/c, euros		50.000
<i>Sumas</i>	50.000	50.000

30-4-01. Liquidación cuatrimestral de intereses. Activación de gastos financieros

Cuenta 231, $I_4 \equiv IC \times CC_5 / (CC_5 + SU) = 8.000 \times 160.849,32 / 260.849,32 = 4.933,10$

Saldo de la cuenta 231, $CC_6 \equiv CC_5 + I_4 = 160.849,32 + 4.933,1 = 165.782,42$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
662. Intereses de deudas	8.000	
572. Bancos c/c, euros		8.000
231. Construcciones en curso	4.933,10	
733. Trabajos para el inmovilizado material en curso		4.933,10
<i>Sumas</i>	12.933,10	12.933,10

1-7-01. Fin de las ejecuciones de obra

Intereses Devengados, cuenta 527, $ID \equiv 200.000 \times 12\% \times 2/12 = 4.000$

Cuenta 231, $I_5 \equiv ID \times CC_6 / (CC_6 + SU) = 4.000 \times 165.782,41 / 265.782,41 = 2.495,01$

Saldo de la cuenta 231, $CC_7 \equiv CC_6 + I_5 = 165.782,41 + 2.495,01 = 168.277,43$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
662. Intereses de deudas	4.000	
527. Intereses a corto plazo de entidades de crédito		4.000
231. Construcciones en curso	2.495,01	
733. Trabajos para el inmovilizado material en curso		2.495,01
<i>Sumas</i>	6.495,01	6.495,01

1-7-01. Traspaso al inmovilizado material

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
211. Construcciones	168.277,43	
231. Construcciones en curso		168.277,43
<i>Sumas</i>	168.277,43	168.277,43

31-8-01. Liquidación cuatrimestral de intereses

Intereses Devengados, cuenta 662, ID $\equiv 200.000 \times 12\% \times 2/12 = 4.000$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
662. Intereses de deudas	4.000	
527. Intereses a corto plazo de entidades de crédito	4.000	
572. Bancos c/c, euros		8.000
<i>Sumas</i>	8.000	8.000

31-12-01. Liquidación cuatrimestral de intereses y cancelación por reembolso del préstamo

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
662. Intereses de deudas	8.000	
5200. Préstamos a corto plazo con entidades de crédito	200.000	
572. Bancos c/c, euros		208.000
<i>Sumas</i>	208.000	208.000

31-12-01. Amortización del inmovilizado: un semestre desde el fin de las obras

Cuenta 2811, AE $\equiv 168.277,43 \times 1/15 \times 6/12 = 5.609,25$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
681. Amortización del inmovilizado material	5.609,25	
2811. Amortización acumulada de construcciones		5.609,25
<i>Sumas</i>	5.609,25	5.609,25

31-12-02. Amortización del inmovilizado: cuota anual

Cuenta 2811, AE $\equiv 168.277,43 \times 1/15 = 11.218,50$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
681. Amortización del inmovilizado material	11.218,50	
2811. Amortización acumulada de construcciones		11.218,50
<i>Sumas</i>	11.218,50	11.218,50

Supuesto 17. Gastos financieros en el valor razonable

Ex. 27-6-2008

La empresa KSA adquiere, 1-10-00, un equipo industrial por 100.000 €, vida útil 10 años. La instalación la realiza la empresa LSA durante 18 meses y su presupuesto de ejecución de obras es de 25.000 €, 15.000 € anticipados y el resto por vencido, una vez finalizados los trabajos.

La inversión se financia con un préstamo concedido por el distribuidor, MSA, 150.000 € de nominal, con un reembolso único de capital más intereses a los 24 meses, al tanto efectivo anual del 6%.

Formula los asientos contables desde la adquisición del activo hasta el reembolso del préstamo inclusive.

Solución

Ejecuciones de obras, desde el 1-10-00 hasta 1-4-02

Anticipo, 1-10-00, 15.000
 Resto, 1-4-02, 10.000
 Suma 25.000

Instalación técnica

Vida Útil, años, VU = 10
 Coste Fabricante, CF = 100.000

Financiación, préstamo con reembolso único

Nominal, $C_0 = 150.000$
 Tanto anual efectivo, TAE = 6%
 Plazo de reembolso, meses, $N = 24$

Vencimientos	Orden, K	Capital Vivo, C_K	$I_K = C_K - C_{K-1}$
1-10-00	0	Nominal, $C_0 = 150.000$	
31-12-00	1	$C_1 = C_0 \times 1,06^{3/12} = 152.201,08$	2.201,08
31-12-01	2	$C_2 = C_0 \times 1,06^{15/12} = 161.333,14$	9.132,06
1-4-02	3	$C_3 = C_0 \times 1,06^{18/12} = 163.700,52$	2.367,38
1-10-02	4	$C_4 = C_0 \times 1,06^2 = 168.540$	4.839,48

1-10-00. Apertura y formalización del préstamo

Cuenta del Plan General de Contabilidad	Debe	Haber
572. Bancos c/c, euros	150.000	
173. Proveedores inmovilizado l/p		150.000
<i>Sumas</i>	150.000	150.000

1-10-00. Adquisición equipo industrial

Cuenta del Plan General de Contabilidad	Debe	Haber
232. Instalaciones técnicas en montaje	100.000	
572. Bancos c/c, euros		100.000
<i>Sumas</i>	100.000	100.000

1-10-00. Ejecuciones de obra

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
232. Instalaciones técnicas en montaje	15.000	
572. Bancos c/c, euros		15.000
<i>Sumas</i>	15.000	15.000

31-12-00. Devengo de intereses implícitos. Activación de gastos financieros

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
662. Intereses de deudas	2.201,08	
173. Proveedores inmovilizado l/p		2.201,08
232. Instalaciones técnicas en montaje	2.201,08	
733. Trabajos para el inmovilizado material en curso		2.201,08
<i>Sumas</i>	4.402,15	4.402,15

31-12-01. Devengo de intereses implícitos. Activación de gastos financieros

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
662. Intereses de deudas	9.132,06	
173. Proveedores inmovilizado l/p		9.132,06
232. Instalaciones técnicas en montaje	9.132,06	
733. Trabajos para el inmovilizado material en curso		9.132,06
<i>Sumas</i>	18.264,13	18.264,13

31-12-01. Recalificación del capital vivo

Cuenta 173, saldo, SD=150.000+2.201,08+9.132,06= 161.333,14

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
173. Proveedores inmovilizado l/p	161.333,14	
523. Proveedores inmovilizado c/p		161.333,14
<i>Sumas</i>	161.333,14	161.333,14

1-4-02. Final obras de instalación

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
662. Intereses de deudas	2.367,38	
523. Proveedores inmovilizado c/p		2.367,38
232. Instalaciones técnicas en montaje	2.367,38	
733. Trabajos para el inmovilizado material en curso		2.367,38
<i>Sumas</i>	4.734,76	4.734,76

1-4-02. Ejecuciones de obra

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
232. Instalaciones técnicas en montaje	10.000	
572. Bancos c/c, euros		10.000
<i>Sumas</i>	10.000	10.000

1-4-02. Traspaso al inmovilizado material

Cuenta 232, saldo,

$$SD \equiv 100.000 + 15.000 + 2.201,08 + 9.132,06 + 2.367,38 + 10.000 = 138.700,52$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
212. Instalaciones técnicas	138.700,52	
232. Instalaciones técnicas en montaje		138.700,52
<i>Sumas</i>	138.700,52	138.700,52

1-10-02. Amortización y cancelación del préstamo

$$Cuenta 523, saldo, SD \equiv 161.333,14 + 2.367,38 = 163.700,52$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
662. Intereses de deudas	4.839,48	
523. Proveedores inmovilizado c/p	163.700,52	
572. Bancos c/c, euros		168.540
<i>Sumas</i>	168.540	168.540

Supuesto 18. Costes de desmantelamiento

Ex. 16-6-2008

JSA ha adquirido el 1-1-00 una maquinaria en efectivo, 100.000 €, más el 5% de IGIC. En la operación se concede un descuento comercial del 3%. Los gastos inherentes a la inversión en inmovilizado son: transporte, 5.000 €; seguros, 2.000 €; instalación y montaje, 6.000 €.

La estimación de los costes de desmantelamiento de la maquinaria al final de su vida útil, dentro de 4 años, es de 10.000 €, que se descuentan con el tanto de interés efectivo del 5% anual.

Formula los asientos contables de la operación descrita si el activo material cuando se agota la vida útil causa baja patrimonial. En esta fecha se liquidan los costes de desmantelamiento, 19.260 €, IGIC incluido.

Solución

Valor Razonable: Precio de Adquisición

Coste bruto fabricante, CBF = 100.000
 Descuento comercial, 3%, DC = 3.000
 Coste neto fabricante, CNF = CBF -DC = 97.000
 Transporte, TR = 5.000
 Seguro, SG = 2.000
 Instalación y montaje, IN = 6.000
 Coste desmantelamiento, valor capital, C₄ = 10.000
 Interés efectivo para actualizar coste desmantelamiento, TIE= 5%
 Coste desmantelamiento, valor actual, C₀ = C₄ × (1+TIE)^{-v_u} = 8.227,02
 Cuenta 213, Precio adquisición, PA = CF +TR +SG +IN +C₀ = 118.227,02
 Vida Útil, desde 1-1-00 hasta 31-12-03, años, = 4
 REFC, tipo impositivo, IGIC= 7%
 Cuenta 4727, IGIC = 7% × (97.000 +5.000 +2.000 +6.000) = 7.700
 Cuenta 572, Líquido, L = PA + IGIC -C₀ = 117.700

Vencimientos	Orden, K	Valor Actual Coste Desmantelar, C _K	I _K = C _K -C _{K-1}
1-1-00	0	C ₀ = C ₄ × 1,05 ⁻⁴ = 8.227,02	
31-12-00	1	C ₁ = C ₀ × 1,05 = 8.638,38	411,35
31-12-01	2	C ₂ = C ₁ × 1,05 = 9.070,29	431,92
31-12-02	3	C ₃ = C ₂ × 1,05 = 9.523,81	453,51
31-12-03	4	C ₄ = 10.000	476,19

1-1-00. Inversión en inmovilizado

Se calcula el IGIC sobre los gastos reales liquidados, se excluyen los costes de desmantelamiento

Cuenta del Plan General de Contabilidad	Debe	Haber
213. Maquinaria	118.227,02	
4727. IGIC, 7% soportado	7.700	
572. Bancos c/c, euros		117.700
143. Provisión por desmantelamiento		8.227,02
<i>Sumas</i>	125.927,02	125.927,02

31-12-00. Cierre del ejercicio. Amortización y Costes desmantelamiento
 Cuenta 2813 \equiv PA \times 1/4 = 29.556,76

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
660. Gastos financieros por actualización de provisiones	411,35	
143. Provisión por desmantelamiento		411,35
681. Amortización inmovilizado material	29.556,76	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		29.556,76
<i>Sumas</i>	29.968,11	29.968,11

31-12-01. Cierre del ejercicio. Amortización y Costes desmantelamiento

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
660. Gastos financieros por actualización de provisiones	431,92	
143. Provisión por desmantelamiento		431,92
681. Amortización inmovilizado material	29.556,76	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		29.556,76
<i>Sumas</i>	29.988,67	29.988,67

31-12-02. Cierre del ejercicio. Amortización y Costes desmantelamiento

$$\text{Cuenta 143} \equiv 8.227,02 + 411,35 + 431,92 = 9.070,29$$

$$\text{Cuenta 5293} \equiv 8.227,02 + 411,35 + 431,92 + 453,51 = 9.523,81$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
660. Gastos financieros por actualización de provisiones	453,51	
143. Provisión por desmantelamiento	9.070,29	
5293. Provisión a corto plazo por desmantelamiento		9.523,81
681. Amortización inmovilizado material	29.556,76	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		29.556,76
<i>Sumas</i>	39.080,57	39.080,57

31-12-03. Actualización de la provisión por desmantelamiento

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
660. Gastos financieros por actualización de provisiones	476,19	
5293. Provisión a corto plazo por desmantelamiento		476,19
681. Amortización inmovilizado material	29.556,76	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		29.556,76
<i>Sumas</i>	30.032,95	30.032,95

31-12-03. Baja patrimonial del balance

Cuenta 5293, PD $\equiv 9.523,81 + 476,19 = 10.000$

Costes de desmantelamiento sin IGIC, C'₄ = 18.000

Cuenta 671, Resultado, RP $\equiv 18.000 - 10.000 = 8.000$

Cuenta 4727, IGIC $\equiv 7\% \times 18.000 = 1.260$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2813. Amortización acumulada de maquinaria	118.227,02	
213. Maquinaria		118.227,02
5293. Provisión a corto plazo por desmantelamiento	10.000	
671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material	8.000	
4727. IGIC, 7% soportado	1.260	
572. Bancos c/c, euros		19.260
<i>Sumas</i>	137.487,02	137.487,02

Supuesto 19. Costes de desmantelamiento

Ex. 1-6-2010

El 1-5-00 la sociedad TSA compra una maquinaria por 300.000 € con un 5% de descuento comercial. Financiación: 50% del importe facturado y adeudado se paga al contado con transferencia; el 1-5-01, el resto, con una carga financiera del 4% de interés efectivo anual sobre el precio aplazado.

Se estima una vida útil de 5 años, al final de los cuales se tendrá que afrontar unos costes de desmantelamiento de 15.000 €. La maquinaria se amortiza linealmente con frecuencia anual y se aplica un tanto de descuento del 6% de interés efectivo anual.

El 31-12-01 se produce una nueva tasación de los costes de desmantelamiento en 25.000 €.

Formula los registros contables de la operación descrita.

Solución

Valor Razonable: Precio de Adquisición

Coste bruto fabricante, CBF = 300.000
 Descuento comercial, 5%, DC = 15.000
 Coste neto fabricante, CNF = CBF - DC = 285.000
 Efectivo, EF \equiv 50% \times CF = 142.500
 Resto, valor actual, RS₀ \equiv 142.500
 Financiación, TIE \equiv 4%
 Resto, 1-5-01, valor capital, RS₁ \equiv RS₀ \times (1+4%) = 148.200
 Vida Útil, meses, VU = 60
 TAE para el descuento de gastos de desmantelamiento, TIE = 6%
 Hasta el 31-1-01, Costes de desmantelamiento C₆ \equiv 15.000
 Desde el 31-12-01, Costes de desmantelamiento C'₆ \equiv 25.000

Vencimientos	Orden, K	Valor Actual Coste Desmantelar, C _K	I _K = C _K - C _{K-1}
1-5-00	0	$C_0 \equiv C_6 \times 1,06^{-60/12} = 11.208,87$	
31-12-00	1	$C_1 \equiv C_6 \times 1,06^{-52/12} = 11.652,86$	443,99
31-12-01	2	$C_2 \equiv C'_6 \times 1,06^{-40/12} = 20.586,72$	8.933,86
31-12-02	3	$C_3 \equiv C'_6 \times 1,06^{-28/12} = 21.821,92$	1.235,20
31-12-03	4	$C_4 \equiv C'_6 \times 1,06^{-16/12} = 23.131,24$	1.309,32
31-12-04	5	$C_5 \equiv C'_6 \times 1,06^{-4/12} = 24.519,11$	1.387,87
1-5-05	6	$C'_6 \equiv 25.000$	480,89

1-5-00. Adquisición de maquinaria. Costes desmantelamiento

Cuenta 213, Precio adquisición, PA \equiv CNF + C₀ = 296.208,87

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
213. Maquinaria	296.208,87	
143. Provisión por desmantelamiento		11.208,87
523. Proveedores de inmovilizado a c/p		142.500
572. Bancos c/c, euros		142.500
<i>Sumas</i>	296.208,87	296.208,87

- 31-12-00. Amortización contable. Costes desmantelamiento. Intereses devengados
 Cuenta 2813, Amortización contable, $CA_1 \equiv PA \times 8/VU = 39.494,52$
 Cuenta 660, Variación costes desmantelamiento, $Var. CD = C_1 - C_0 = 443,99$
 Cuenta 523, Intereses devengados, $ID_1 \equiv RS_0 \times (1,04^{8/12} - 1) = 3.775,11$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
681. Amortización inmovilizado material	39.494,52	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		39.494,52
660. Gastos financieros por actualización de provisiones	443,99	
143. Provisión por desmantelamiento		443,99
6624. Intereses de deudas, otras empresas	3.775,11	
523. Proveedores de inmovilizado a c/p		3.775,11
<i>Sumas</i>	43.713,61	43.713,61

- 1-5-01. Cancelación obligación de pago
 Cuenta 6624, Intereses devengados, $ID_2 \equiv RS_0 \times (1,04 - 1,04^{8/12}) = 1.924,89$
 Cuenta 523, Saldo, $SD \equiv 142.500 + 3.775,11 = 146.275,11$
 Cuenta 572, Efectivo, $EF \equiv RS_0 \times 1,04 = 148.200$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
523. Proveedores de inmovilizado a c/p	146.275,11	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	1.924,89	
572. Bancos c/c, euros		148.200
<i>Sumas</i>	148.200	148.200

- 31-12-01. Nueva tasación costes desmantelamiento $C'_6 = 25.000$
 Precio de adquisición inicial, $PA_0 = 285.000 + 15.000 \times 1,06^{-60/12} = 296.208,87$
 Precio de adquisición final, $PA_1 = 285.000 + 25.000 \times 1,06^{-60/12} = 303.681,45$
 Cuenta 213, Variación precio adquisición, $Var. PA \equiv PA_1 - PA_0 = 7.472,58$
 Cuenta 143, Saldo, $SD \equiv 11.208,87 + 443,99 = 11.652,86$
 Cuenta 143, Valor Razonable, $VR = 25.000 \times 1,06^{-40/12} = 20.586,72$
 Cuenta 143, Variación provisión desmantelar, $Var. PD \equiv VR - SD = 8.933,86$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
213. Maquinaria	7.472,58	
660. Gastos financieros por actualización de provisiones	1.461,28	
143. Provisión por desmantelamiento		8.933,86
<i>Sumas</i>	8.933,86	8.933,86

31-12-01. Amortización del inmovilizado

$$\text{Precio de adquisición final, } PA_1 = 285.000 + 25.000 \times 1,06^{-60/12} = 303.681,45$$

$$\text{Cuenta 2813, Saldo, } AA_1 \equiv CA_1 = 39.494,52$$

$$\text{Valor Contable, } VC_1 \equiv 303.681,45 - 39.494,52 = 264.186,94$$

$$\text{Vida Útil Agotada, meses, } VU_A \equiv 8$$

$$\text{Vida Útil No Agotada, meses, } VU_{NA} \equiv 60 - 8 = 52$$

$$\text{Cuenta 2813, Cuota amortización, } CA_2 \equiv VC_1 \times 12/52 = 60.966,22$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
681. Amortización inmovilizado material	60.966,22	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		60.966,22
<i>Sumas</i>	60.966,22	60.966,22

31-12-02. Amortización del inmovilizado. Costes desmantelamiento

$$\text{Cuenta 660} \equiv 25.000 \times (1,06^{-28/12} - 1,06^{-40/12}) = 1.235,20$$

$$\text{Cuenta 2813, Saldo, } AA_2 \equiv 39.494,52 + 60.966,22 = 100.460,73$$

$$\text{Valor Contable, } VC_2 \equiv 264.186,94 - 60.966,22 = 203.220,72$$

$$\text{Vida Útil Agotada, meses, } VU_A \equiv 20$$

$$\text{Vida Útil No Agotada, meses, } VU_{NA} \equiv 60 - 20 = 40$$

$$\text{Cuenta 2813, Cuota amortización, } CA_3 \equiv VC_2 \times 12/40 = 60.966,22$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
660. Gastos financieros por actualización de provisiones	1.235,20	
143. Provisión por desmantelamiento		1.235,20
681. Amortización inmovilizado material	60.966,22	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		60.966,22
<i>Sumas</i>	62.201,42	62.201,42

31-12-03. Amortización del inmovilizado. Costes desmantelamiento

$$\text{Cuenta 660} \equiv 25.000 \times (1,06^{-16/12} - 1,06^{-28/12}) = 1.309,32$$

$$\text{Cuenta 2813, Saldo, } AA_3 \equiv 100.460,73 + 60.966,22 = 161.426,95$$

$$\text{Valor Contable, } VC_3 \equiv 203.220,72 - 60.966,22 = 142.254,51$$

$$\text{Vida Útil Agotada, meses, } VU_A \equiv 32$$

$$\text{Vida Útil No Agotada, meses, } VU_{NA} \equiv 60 - 32 = 28$$

$$\text{Cuenta 2813, Cuota amortización, } CA_4 \equiv VC_3 \times 12/28 = 60.966,22$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
660. Gastos financieros por actualización de provisiones	1.309,32	
143. Provisión por desmantelamiento		1.309,32
681. Amortización inmovilizado material	60.966,22	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		60.966,22
<i>Sumas</i>	62.275,53	62.275,53

31-12-04. Amortización del inmovilizado. Costes desmantelamiento

$$\text{Cuenta 660} \equiv 25.000 \times (1,06^{-4/12} - 1,06^{-16/12}) = 1.387,87$$

$$\text{Cuenta 2813, Saldo, AA}_4 \equiv 161.426,95 + 60.966,22 = 222.393,17$$

$$\text{Valor Contable, VC}_4 \equiv 142.254,51 - 60.966,22 = 81.288,29$$

$$\text{Vida Útil Agotada, meses, VU}_A \equiv 44$$

$$\text{Vida Útil No Agotada, meses, VU}_{NA} \equiv 60 - 44 = 16$$

$$\text{Cuenta 2813, Cuota amortización, CA}_5 \equiv \text{VC}_4 \times 12/16 = 60.966,22$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
660. Gastos financieros por actualización de provisiones	1.387,87	
143. Provisión por desmantelamiento		1.387,87
681. Amortización inmovilizado material	60.966,22	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		60.966,22
<i>Sumas</i>	62.354,09	62.354,09

1-5-05. Amortización del inmovilizado. Costes desmantelamiento

$$\text{Cuenta 660} \equiv 25.000 \times (1 - 1,06^{-4/12}) = 480,89$$

$$\text{Cuenta 2813, Saldo, AA}_5 \equiv 222.393,17 + 60.966,22 = 283.359,38$$

$$\text{Valor Contable, VC}_5 \equiv 81.288,29 - 60.966,22 = 20.322,07$$

$$\text{Vida Útil Agotada, meses, VU}_A \equiv 56$$

$$\text{Vida Útil No Agotada, meses, VU}_{NA} \equiv 60 - 56 = 4$$

$$\text{Cuenta 2813, Cuota amortización, CA}_6 \equiv \text{VC}_5 = 20.322,07$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
660. Gastos financieros por actualización de provisiones	480,89	
143. Provisión por desmantelamiento		480,89
681. Amortización inmovilizado material	20.322,07	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		20.322,07
<i>Sumas</i>	20.802,96	20.802,96

Cuenta 143, Saldo final, SDF = 25.000

Cuenta 2813, Saldo final, SDF = 303.681,45

Supuesto 20. Costes de desmantelamiento

Una empresa adquiere, 1-5-00, una maquinaria con pago en efectivo, 100.000 € más los gastos de transporte e instalación, 6.500 €. En esa fecha se incorpora a la producción. Se estima que al final de la vida útil, dentro de 4 años, será necesario acometer obras de desmantelamiento que calcula en 8.000 €.

El 1-9-02 se hace una nueva estimación de los costes de desmantelamiento que se cifran en 15.000 €.

Formula los asientos contables sabiendo que el tipo de interés para descontar que utiliza la empresa en operaciones similares es el 6% efectivo anual.

Solución

Véase Supuesto 32. Costes desmantelamiento

Fecha de adquisición, 1-5-00, Coste de fabricante, CF = 100.000

Gastos de Transporte e Instalación, GTI = 6.500

Cuenta 213, Precio adquisición, PA \equiv CF +GTI +C₀ = 112.836,75

Cuenta 572, Efectivo, EF=VR -C₀ \equiv 106.500

Vida Útil, meses, VU = 48

TAE para el descuento de gastos de desmantelamiento, TIE = 6%

Hasta el 1-9-02, Costes de desmantelamiento C₅ \equiv 8.000

Desde el 1-9-02, Costes de desmantelamiento C'₅ \equiv 15.000

Vencimientos	Orden, K	Valor Actual Coste Desmantelar, C _K	I _K = C _K - C _{K-1}
1-5-00	0	$C_0 \equiv C_5 \times 1,06^{-48/12} = 6.336,75$	
31-12-00	1	$C_1 \equiv C_5 \times 1,06^{-40/12} = 6.587,75$	251
31-12-01	2	$C_2 \equiv C_5 \times 1,06^{-28/12} = 6.983,01$	395,26
31-12-02	3	$C_3 \equiv C'_5 \times 1,06^{-16/12} = 13.878,74$	6.895,73
31-12-03	4	$C_4 \equiv C'_5 \times 1,06^{-4/12} = 14.711,47$	832,72
1-5-04	5	C' ₅ \equiv 15.000	288,53

1-5-00. Adquisición de maquinaria que entra en funcionamiento

Cuenta del Plan General de Contabilidad	Debe	Haber
213. Maquinaria	112.836,75	
143. Provisión por desmantelamiento		6.336,75
572. Bancos c/c, euros		106.500
<i>Sumas</i>	112.836,75	112.836,75

31-12-00. Amortización inmovilizado. Costes desmantelamiento

Cuenta 2813, Cuota de amortización, CA₁ \equiv PA \times 8/VU = 18.806,12

Cuenta del Plan General de Contabilidad	Debe	Haber
660. Gastos financieros por actualización de provisiones	251	
143. Provisión por desmantelamiento		251
681. Amortización inmovilizado material	18.806,12	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		18.806,12
<i>Sumas</i>	19.057,12	19.057,12

31-12-01. Amortización inmovilizado. Costes desmantelamiento

Cuenta 2813, Cuota de amortización, $CA_2 \equiv PA \times 12/VU = 28.209,19$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
660. Gastos financieros por actualización de provisiones	395,26	
143. Provisión por desmantelamiento		395,26
681. Amortización inmovilizado material	28.209,19	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		28.209,19
<i>Sumas</i>	28.604,45	28.604,45

31-12-02. Nueva tasación costes desmantelamiento

$C'_5 = 15.000$

Precio de adquisición inicial, $PA_0 = 106.500 + 8.000 \times 1,06^{-48/12} = 112.836,75$

Precio de adquisición final, $PA_1 = 106.500 + 15.000 \times 1,06^{-48/12} = 118.381,40$

Cuenta 213, Variación precio adquisición, $Var. PA \equiv PA_1 - PA_0 = 5.544,66$

Cuenta 143, Saldo, $SD \equiv 6.336,75 + 251 + 395,26 = 6.983,01$

Cuenta 143, Valor Razonable, $VR = 15.000 \times 1,06^{-16/12} = 13.878,74$

Cuenta 143, Variación provisión desmantelar, $Var. PD \equiv VR - SD = 6.895,73$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
213. Maquinaria	5.544,66	
660. Gastos financieros por actualización de provisiones	1.351,07	
143. Provisión por desmantelamiento		6.895,73
<i>Sumas</i>	6.895,73	6.895,73

31-12-02. Amortización del inmovilizado

Precio de adquisición final, $PA_1 = 106.500 + 15.000 \times 1,06^{-48/12} = 118.381,40$

Cuenta 2813, Saldo, $AA_1 \equiv 18.806,12 + 28.209,19 = 47.015,31$

Valor Contable, $VC_1 \equiv 118.381,4 - 47.015,31 = 71.366,09$

Vida Útil Agotada, meses, $VU_A \equiv 20$

Vida Útil No Agotada, meses, $VU_{NA} \equiv 48 - 20 = 28$

Cuenta 2813, Cuota amortización, $CA_3 \equiv VC_1 \times 12/28 = 30.585,47$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
681. Amortización inmovilizado material	30.585,47	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		30.585,47
<i>Sumas</i>	30.585,47	30.585,47

31-12-03. Amortización del inmovilizado. Costes desmantelamiento

$$\text{Cuenta 660} \equiv 15.000 \times (1,06^{-4/12} - 1,06^{-16/12}) = 832,72$$

$$\text{Cuenta 2813, Saldo, AA}_2 \equiv 47.015,31 + 30.585,47 = 77.600,78$$

$$\text{Valor Contable, VC}_2 \equiv 71.366,09 - 30.585,47 = 40.780,63$$

$$\text{Vida Útil Agotada, meses, VU}_A \equiv 32$$

$$\text{Vida Útil No Agotada, meses, VU}_{NA} \equiv 48 - 32 = 16$$

$$\text{Cuenta 2813, Cuota amortización, CA}_4 \equiv \text{VC}_2 \times 12/16 = 30.585,47$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
660. Gastos financieros por actualización de provisiones	832,72	
143. Provisión por desmantelamiento		832,72
681. Amortización inmovilizado material	30.585,47	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		30.585,47
<i>Sumas</i>	31.418,19	31.418,19

1-5-04. Amortización del inmovilizado. Costes desmantelamiento

$$\text{Cuenta 660} \equiv 15.000 \times (1 - 1,06^{-4/12}) = 288,53$$

$$\text{Cuenta 2813, Saldo, AA}_3 \equiv 77.600,78 + 30.585,47 = 108.186,25$$

$$\text{Valor Contable, VC}_3 \equiv 40.780,63 - 30.585,47 = 10.195,16$$

$$\text{Vida Útil Agotada, meses, VU}_A \equiv 44$$

$$\text{Vida Útil No Agotada, meses, VU}_{NA} \equiv 48 - 44 = 4$$

$$\text{Cuenta 2813, Cuota amortización, CA}_5 \equiv \text{VC}_3 = 10.195,16$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
660. Gastos financieros por actualización de provisiones	288,53	
143. Provisión por desmantelamiento		288,53
681. Amortización inmovilizado material	10.195,16	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		10.195,16
<i>Sumas</i>	10.483,69	10.483,69

$$\text{Cuenta 143, Saldo final, SDF} = 15.000$$

$$\text{Cuenta 2813, Saldo final, SDF} = 118.381,40$$

Supuesto 21. Costes de desmantelamiento

Una empresa adquiere, 1-5-00, una maquinaria, 80.000 €, gastos de transporte e instalación, 20.000 €. Estos capitales se liquidan en efectivo con transferencia bancaria.

El 1-9-00 se incorpora a la producción y entra en funcionamiento. Se estima que al final de la vida útil, dentro de 4 años, será necesario acometer obras de desmantelamiento que se estiman en 15.000 €.

El 1-9-02 se hace una nueva estimación de los costes de desmantelamiento que se cifran en 28.000 €.

Formula los asientos contables sabiendo que el tipo de interés para descontar que utiliza la empresa en operaciones similares es el 8% efectivo anual.

Solución

Véase Supuesto 33. Costes desmantelamiento

Fecha de adquisición, 1-5-00, Coste de fabricante, CF = 80.000

Gastos de Transporte e Instalación, GTI = 20.000

Costes de desmantelamiento $C_0 \equiv 11.025,45$

Cuenta 213, Precio adquisición, PA $\equiv CF + GTI + C_0 = 111.025,45$

Cuenta 572, Efectivo, EF = PA - C₀ = 100.000

Vida Útil, meses, VU = 48

TAE para el descuento de gastos de desmantelamiento, TIE = 8%

Hasta el 1-9-02, Costes de desmantelamiento $C_6 \equiv 15.000$

Desde el 1-9-02, Costes de desmantelamiento $C'_6 \equiv 28.000$

Vencimientos	Orden, K	Valor Actual Coste Desmantelar, C_K	$I_K = C_K - C_{K-1}$
1-9-00	0	$C_0 \equiv C_6 \times 1,08^{-48/12} = 11.025,45$	
31-12-00	1	$C_1 \equiv C_6 \times 1,08^{-44/12} = 11.311,95$	286,50
31-12-01	2	$C_2 \equiv C_6 \times 1,08^{-32/12} = 12.216,91$	904,96
1-9-02	3	$C_3 \equiv C'_6 \times 1,08^{-24/12} = 24.005,49$	11.788,58
31-12-02	4	$C_4 \equiv C'_6 \times 1,08^{-20/12} = 24.629,28$	623,80
31-12-03	5	$C_5 \equiv C'_6 \times 1,08^{-8/12} = 26.599,63$	1.970,34
1-9-04	6	$C'_6 \equiv 28.000$	1.400,37

1-5-00. Maquinaria en montaje, plazo de instalación de 4 meses

Cuenta del Plan General de Contabilidad	Debe	Haber
233. Maquinaria en montaje	100.000	
572. Bancos c/c, euros		100.000
<i>Sumas</i>	100.000	100.000

1-9-00. Maquinaria se incorpora a la producción

Cuenta del Plan General de Contabilidad	Debe	Haber
213. Maquinaria	111.025,45	
143. Provisión por desmantelamiento		11.025,45
233. Maquinaria en montaje		100.000
<i>Sumas</i>	111.025,45	111.025,45

31-12-00. Amortización del inmovilizado. Costes desmantelamiento

Cuenta 2813, Cuota de amortización, $CA_1 \equiv PA \times 4/VU = 9.252,12$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
660. Gastos financieros por actualización de provisiones	286,50	
143. Provisión por desmantelamiento		286,50
681. Amortización inmovilizado material	9.252,12	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		9.252,12
<i>Sumas</i>	9.538,62	9.538,62

31-12-01. Amortización del inmovilizado. Costes desmantelamiento

Cuenta 2813, Cuota de amortización, $CA_2 \equiv PA \times 12/VU = 27.756,36$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
660. Gastos financieros por actualización de provisiones	904,96	
143. Provisión por desmantelamiento		904,96
681. Amortización inmovilizado material	27.756,36	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		27.756,36
<i>Sumas</i>	28.661,32	28.661,32

1-9-02. Nueva tasación costes desmantelamiento

 $C'_6 = 28.000$ Precio de adquisición inicial, $PA_0 = 100.000 + 15.000 \times 1,08^{-48/12} = 111.025,45$ Precio de adquisición final, $PA_1 = 100.000 + 28.000 \times 1,08^{-48/12} = 120.580,84$ Cuenta 213, Variación precio adquisición, $Var. PA \equiv PA_1 - PA_0 = 9.555,39$ Cuenta 143, Saldo, $SD_1 \equiv 11.025,45 + 286,5 + 904,96 = 12.216,91$ Cuenta 143, Valor Razonable, $VR = 28.000 \times 1,08^{-24/12} = 24.005,49$ Cuenta 143, Variación provisión desmantelar, $Var. PD \equiv VR - SD_1 = 11.788,58$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
213. Maquinaria	9.555,39	
660. Gastos financieros por actualización de provisiones	2.233,19	
143. Provisión por desmantelamiento		11.788,58
<i>Sumas</i>	11.788,58	11.788,58

31-12-02. Costes desmantelamiento

Cuenta 143, Saldo, $SD_2 = 12.216,91 + 11.788,58 = 24.005,49$ Cuenta 660 $\equiv 28.000 \times (1,06^{-20/12} - 1,06^{-24/12}) = 623,80$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
660. Gastos financieros por actualización de provisiones	623,80	
143. Provisión por desmantelamiento		623,80
<i>Sumas</i>	623,80	623,80

31-12-02. Amortización del inmovilizado

$$\text{Cuenta 2813, Saldo, AA}_1 \equiv 9.252,12 + 27.756,36 = 37.008,48$$

$$\text{Valor Contable, VC}_1 \equiv 120.580,84 - 37.008,48 = 83.572,35$$

$$\text{Vida Útil Agotada, meses, VU}_A \equiv 16$$

$$\text{Vida Útil No Agotada, meses, VU}_{NA} \equiv 48 - 4 = 32$$

$$\text{Cuenta 2813, Cuota amortización, CA}_3 \equiv \text{VC}_1 \times 12/44 = 31.339,63$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
681. Amortización inmovilizado material	31.339,63	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		31.339,63
<i>Sumas</i>	31.339,63	31.339,63

31-12-03. Amortización del inmovilizado. Costes desmantelamiento

$$\text{Cuenta 660} \equiv 28.000 \times (1,08^{-8/12} - 1,08^{-20/12}) = 1.970,34$$

$$\text{Cuenta 2813, Saldo, AA}_2 \equiv 37.008,48 + 31.339,63 = 68.348,12$$

$$\text{Valor Contable, VC}_2 \equiv 83.572,35 - 31.339,63 = 52.232,72$$

$$\text{Vida Útil Agotada, meses, VU}_A \equiv 28$$

$$\text{Vida Útil No Agotada, meses, VU}_{NA} \equiv 48 - 28 = 20$$

$$\text{Cuenta 2813, Cuota amortización, CA}_4 \equiv \text{VC}_2 \times 12/20 = 31.339,63$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
660. Gastos financieros por actualización de provisiones	1.970,34	
143. Provisión por desmantelamiento		1.970,34
681. Amortización inmovilizado material	31.339,63	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		31.339,63
<i>Sumas</i>	33.309,98	33.309,98

1-9-04. Amortización del inmovilizado. Costes desmantelamiento

$$\text{Cuenta 660} \equiv 28.000 \times (1 - 1,08^{-8/12}) = 1.400,37$$

$$\text{Cuenta 2813, Saldo, AA}_3 \equiv 68.348,12 + 31.339,63 = 99.687,75$$

$$\text{Valor Contable, VC}_3 \equiv 52.232,72 - 31.339,63 = 20.893,09$$

$$\text{Vida Útil Agotada, meses, VU}_A \equiv 40$$

$$\text{Vida Útil No Agotada, meses, VU}_{NA} \equiv 48 - 40 = 8$$

$$\text{Cuenta 2813, Cuota amortización, CA}_5 \equiv \text{VC}_3 = 20.893,09$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
660. Gastos financieros por actualización de provisiones	1.400,37	
143. Provisión por desmantelamiento		1.400,37
681. Amortización inmovilizado material	20.893,09	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		20.893,09
<i>Sumas</i>	22.293,46	22.293,46

$$\text{Cuenta 143, Saldo final, SDF} = 28.000$$

$$\text{Cuenta 2813, Saldo final, SDF} = 120.580,84$$

Supuesto 22. Precio de adquisición

Ex. 9-6-2010

El 1-3-07 HSA obtiene un préstamo para la construcción de una nave en un terreno de su propiedad. Las obras se realizan con medios propios de la empresa. Sistema de amortización francés con un plazo de reembolso de 4 semestres. Nominal del préstamo, 120.000 €. El tanto de interés pactado es el 5% efectivo semestral.

El 1-4-07 se inician las obras. Al finalizar el ejercicio la empresa tiene registrados gastos de obras por 80.000 €. La construcción de la nave termina el 31-12-08, habiendo contabilizado gastos de obra por 160.000 €. La vida útil será de 20 años y los costes de desmantelamiento se estiman en 12.000. El tipo de descuento aplicable a operaciones similares es el 4% efectivo anual.

Formula los registros contables de la operación descrita hasta el 31-12-11.

Solución

Sistema de amortización francés

Plazo de reembolso, semestres, $N = 4$

Interés efectivo semestral, $i_2 = 5\%$

Principal, nominal, $C_0 = 120.000$

Término amortizativo semestral, $a_K = C_0 \times i_2 / [1 - (1 + i_2)^{-N}] = 33.841,42$

Cuadro de amortización

Vencimientos	Orden, K	Semestralidad a_K	Intereses $I_K = C_{K-1} \times i_2$	Amortización $A_K = a_K - I_K$	Capital Vivo $C_K = C_{K-1} - A_K$
1-3-07	0				120.000
1-9-07	1	33.841,42	6.000	27.841,42	92.158,58
1-3-08	2	33.841,42	4.607,93	29.233,49	62.925,09
1-9-08	3	33.841,42	3.146,25	30.695,17	32.229,92
1-3-09	4	33.841,42	1.611,50	32.229,92	0,00
<i>Sumas</i>		135.365,68	15.365,68	120.000	

1-3-07. Apertura y formalización del préstamo

Cuenta 1700, Cuotas amortización, $A_2 + A_3 + A_4 = 92.158,58$

Cuenta 5200, Cuotas amortización, $A_1 = 27.841,42$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
572. Bancos c/c, euros	120.000	
1700. Préstamos a largo plazo de entidades de crédito		92.158,58
5200. Préstamos a corto plazo de entidades de crédito		27.841,42
<i>Sumas</i>	120.000	120.000

1-9-07. Primer reembolso

Cuenta 6623, Intereses devengados, $I_1 = 6.000$

Cuenta 5200, Cuota amortización, $A_1 = 27.841,42$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
5200. Préstamos a corto plazo de entidades de crédito	27.841,42	
6623. Intereses de deudas con entidades de crédito	6.000	
572. Bancos c/c, euros		33.841,42
<i>Sumas</i>	33.841,42	33.841,42

Durante el ejercicio por las certificaciones de obras

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
622. Reparaciones y conservación	80.000	
572. Bancos c/c, euros		80.000
<i>Sumas</i>	80.000	80.000

31-12-07. Ajustes al cierre del ejercicio. Devengo intereses. Recalificación. Activación de gastos

Cuenta 527, Intereses, $ID \equiv I_2 \times 4/6 = 3.071,95$

Cuenta 5200, Cuotas amortización, $A_2 + A_3 = 59.928,66$

Cuenta 231 $\equiv 80.000 + 6.000 + 3.071,95 = 89.071,95$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6623. Intereses de deudas con entidades de crédito	3.071,95	
527. Intereses a c/p de deudas con entidades de crédito		3.071,95
1700. Préstamos a largo plazo de entidades de crédito	59.928,66	
5200. Préstamos a corto plazo de entidades de crédito		59.928,66
231. Construcciones en curso	89.071,95	
733. Trabajos realizados para inmovilizado material en curso		89.071,95
<i>Sumas</i>	152.072,56	152.072,56

1-3-08. Segundo reembolso

Cuenta 6623, Intereses, $ID \equiv I_2 \times 2/6 = 1.535,98$

Cuenta 5200, Cuotas amortización, $A_2 = 29.233,49$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
5200. Préstamos a corto plazo de entidades de crédito	29.233,49	
527. Intereses a c/p de deudas con entidades de crédito	3.071,95	
6623. Intereses de deudas con entidades de crédito	1.535,98	
572. Bancos c/c, euros		33.841,42
<i>Sumas</i>	33.841,42	33.841,42

1-9-08. Tercer reembolso

Cuenta 5200, Cuotas amortización, $A_3 = 30.695,17$

Cuenta 6623, Intereses devengados, $I_3 = 3.146,25$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
5200. Préstamos a corto plazo de entidades de crédito	30.695,17	
6623. Intereses de deudas con entidades de crédito	3.146,25	
572. Bancos c/c, euros		33.841,42
<i>Sumas</i>	33.841,42	33.841,42

Durante el ejercicio por las certificaciones de obras

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
622. Reparaciones y conservación	160.000	
572. Bancos c/c, euros		160.000
<i>Sumas</i>	160.000	160.000

31-12-08. Ajustes al cierre del ejercicio. Devengo intereses. Recalificación. Activación de gastos
Finalización de las obras

Tanto efectivo anual para descontar, $i = 4\%$

Vida Útil, años, $VU = 20$

Costes de desmantelamiento, Valor capital, $C_{20} \equiv 12.000$

Cuenta 143, Costes desmantelar, Valor actual, $C_0 \equiv C_{20} \times (1+i)^{-VU} = 5.476,64$

Cuenta 527, Intereses Devengados, $ID \equiv I_4 \times 4/6 = 1.074,33$

Cuenta 5200, Cuota amortización, $A_4 = 32.229,92$

Cuenta 733 $\equiv 160.000 + 1.535,98 + 3.146,25 + 1.074,33 = 165.756,56$

Cuenta 211 $\equiv 5.476,64 + 89.071,95 + 165.756,56 = 260.305,16$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6623. Intereses de deudas con entidades de crédito	1.074,33	
527. Intereses a c/p de deudas con entidades de crédito		1.074,33
1700. Préstamos a largo plazo de entidades de crédito	32.229,92	
5200. Préstamos a corto plazo de entidades de crédito		32.229,92
211. Construcciones	260.305,16	
143. Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación		5.476,64
231. Construcciones en curso		89.071,95
733. Trabajos realizados para inmovilizado material en curso		165.756,56
<i>Sumas</i>	293.609,41	293.609,41

1-3-09. Cuarto reembolso

Cuenta 6623, Intereses, $ID \equiv I_4 \times 2/6 = 537,17$

Cuenta 5200, Cuota amortización, $A_4 = 32.229,92$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
5200. Préstamos a corto plazo de entidades de crédito	32.229,92	
527. Intereses a c/p de deudas con entidades de crédito	1.074,33	
6623. Intereses de deudas con entidades de crédito	537,17	
572. Bancos c/c, euros		33.841,42
<i>Sumas</i>	33.841,42	33.841,42

31-12-09. Amortización del inmovilizado. Actualización de la provisión por desmantelamiento

Cuenta 660, Variación costes desmantelamiento

Prospectivo, Var. CDP $\equiv C_1 - C_0 = C_{20} \times [(1+i)^{-19} - (1+i)^{-20}] = 219,07$

Retrospectivo, Var. CDR $\equiv C_1 - C_0 = C_0 \times [(1+i) - 1] = 219,07$

Cuenta 2813, Cuota amortización contable, $CA \equiv PA \times 1/20 = 13.015,26$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
660. Gastos financieros por actualización de provisiones	219,07	
143. Provisión por desmantelamiento		219,07
681. Amortización inmovilizado material	13.015,26	
2811. Amortización acumulada construcciones		13.015,26
<i>Sumas</i>	13.234,32	13.234,32

31-12-10. Amortización del inmovilizado. Actualización de la provisión por desmantelamiento

Cuenta 660, Variación costes desmantelamiento

$$\text{Prospectivo, Var. CDP} \equiv C_2 - C_1 = C_{20} \times [(1 + i)^{-18} - (1 + i)^{-19}] = 227,83$$

$$\text{Retrospectivo, Var. CDR} \equiv C_2 - C_1 = C_0 \times [(1 + i)^2 - (1 + i)] = 227,83$$

$$\text{Cuenta 2813, Cuota amortización contable, CA} \equiv \text{PA} \times 1/20 = 13.015,26$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
660. Gastos financieros por actualización de provisiones	227,83	
143. Provisión por desmantelamiento		227,83
681. Amortización inmovilizado material	13.015,26	
2811. Amortización acumulada construcciones		13.015,26
<i>Sumas</i>	13.243,09	13.243,09

31-12-11. Amortización del inmovilizado. Actualización de la provisión por desmantelamiento

Cuenta 660, Variación costes desmantelamiento

$$\text{Prospectivo, Var. CDP} \equiv C_3 - C_2 = C_{20} \times [(1 + i)^{-17} - (1 + i)^{-18}] = 236,94$$

$$\text{Retrospectivo, Var. CDR} \equiv C_3 - C_2 = C_0 \times [(1 + i)^3 - (1 + i)^2] = 236,94$$

$$\text{Cuenta 2813, Cuota amortización contable, CA} \equiv \text{PA} \times 1/20 = 13.015,26$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
660. Gastos financieros por actualización de provisiones	236,94	
143. Provisión por desmantelamiento		236,94
681. Amortización inmovilizado material	13.015,26	
2811. Amortización acumulada construcciones		13.015,26
<i>Sumas</i>	13.252,20	13.252,20

Supuesto 23. Precio de adquisición

La entidad KSA, propietaria de un solar adquirido por 35.000 €, construye desde el 1-7-10 con sus propios medios humanos y materiales una nave industrial que usará para almacén de los productos que comercializa. Se le estima una vida útil de 20 años con frecuencia de amortización anual vencida.

La edificación se financia con un préstamo bancario otorgado en la misma fecha. La condiciones financieras pactadas son: nominal, 90.000 €; sistema de amortización francés, plazo de reembolso de 3 años; tanto efectivo anual 5%; anualidades constantes vencidas de 33.048,77 € al 5% efectivo anual; gastos de formalización y otorgamiento, 1.000 €. El plazo de construcción finaliza el 31-12-11 y la nave industrial se incorpora a actividad comercial. Su vida útil, 20 años. El tanto interés efectivo es el 5,59336573% TAE.

Los gastos asociados a las ejecuciones de obra son los siguientes:

Relación de gastos	2010	2011
Alquiler grúa	4.000	8.000
Gastos de personal	10.000	20.000
Suministros	2.000	8.000
Materiales	40.000	80.000
Amortizaciones	4.000	10.000
<i>Sumas</i>	60.000	126.000

Formula los registros contables de la operación descrita que esta gravada con el 7% de IGIC.

Solución

En el enunciado se menciona que el IGIC no es recuperable de la Hacienda Pública, significa que se trata como un impuesto indirecto no deducible que incrementa el precio de adquisición de los activos y de los servicios contratados. En la solución que se adjunta se considera el IGIC deducible como figura en el REFC.

Sistema de amortización francés

Plazo de reembolso, años, $N = 3$

Interés efectivo anual, TAE, $i = 5\%$

Principal, nominal, $C_0 = 90.000$

Término amortizativo semestral, $a_k = C_0 \times i / [1 - (1 + i)^{-N}] = 33.048,77$

Gastos de formalización y apertura, $GF = 1.000$

Efectivo que recibe el prestatario, $EF = C_0 - GF = 89.000$

Cálculo del Tanto de Interés Efectivo (TIR.NO.PER), TIE = 5,59336573%

Cuadro de amortización

Vencimientos	Orden, K	Anualidad a_k	Intereses $I_k = C_{k-1} \times TIE$	Amortización $A_k = a_k - I_k$	Capital Vivo $C_k = C_{k-1} - A_k$
1-7-10	0				89.000,00
1-7-11	1	33.048,77	4.978,10	28.070,67	60.929,33
1-7-12	2	33.048,77	3.408,00	29.640,77	31.288,56
1-7-13	3	33.048,77	1.760,21	31.288,56	0,00
<i>Sumas</i>		99.146,31	10.146,31	89.000,00	

1-7-10. Apertura y formalización del préstamo

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
572. Bancos c/c, euros	89.000	
1700. Préstamos a largo plazo de entidades de crédito		89.000
<i>Sumas</i>	89.000	89.000

31-12-10. Ajustes al cierre del ejercicio. Devengo intereses. Recalificación. Activación de gastos

Cuenta 527, Intereses, $ID \equiv I_1 \times 6/12 = 2.489,05$

Cuenta 5200, Cuotas amortización, $A_1 = 28.070,67$

Cuenta 231, AG = $60.000 + 2.489,05 = 62.489,05$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6623. Intereses de deudas con entidades de crédito	2.489,05	
527. Intereses a c/p de deudas con entidades de crédito		2.489,05
1700. Préstamos a largo plazo de entidades de crédito	28.070,67	
5200. Préstamos a corto plazo de entidades de crédito		28.070,67
231. Construcciones en curso	62.489,05	
733. Trabajos realizados para inmovilizado material en curso		62.489,05
<i>Sumas</i>	93.048,77	93.048,77

1-7-11. Primer reembolso

Cta. 6623, Intereses, $ID \equiv I_1 \times 6/12 = 2.489,05$

Cuenta 5200, Cuotas amortización, $A_1 = 28.070,67$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
5200. Préstamos a corto plazo de entidades de crédito	28.070,67	
527. Intereses a c/p de deudas con entidades de crédito	2.489,05	
6623. Intereses de deudas con entidades de crédito	2.489,05	
572. Bancos c/c, euros		33.048,77
<i>Sumas</i>	33.048,77	33.048,77

31-12-11. Ajustes al cierre del ejercicio. Devengo intereses. Recalificación. Activación de gastos

Finalización de las obras

Cuenta 527, Intereses Devengados, $ID \equiv I_2 \times 6/12 = 1.704$

Cuenta 5200, Cuota amortización, $A_2 = 29.640,77$

Cuenta 733 $\equiv 126.000 + 2.489,05 + 1.704 = 130.193,05$

Cuenta 211 $\equiv 62.489,05 + 130.193,05 = 192.682,10$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6623. Intereses de deudas con entidades de crédito	1.704,00	
527. Intereses a c/p de deudas con entidades de crédito		1.704,00
1700. Préstamos a largo plazo de entidades de crédito	29.640,77	
5200. Préstamos a corto plazo de entidades de crédito		29.640,77
211. Construcciones	192.682,10	
231. Construcciones en curso		62.489,05
733. Trabajos realizados para inmovilizado material en curso		130.193,05
<i>Sumas</i>	224.026,87	224.026,87

1-7-12. Segundo reembolso

Cuenta 6623, Intereses, $ID \equiv I_2 \times 6/12 = 1.704,00$ Cuenta 5200, Cuota amortización, $A_2 = 29.640,77$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
5200. Préstamos a corto plazo de entidades de crédito	29.640,77	
527. Intereses a c/p de deudas con entidades de crédito	1.704,00	
6623. Intereses de deudas con entidades de crédito	1.704,00	
572. Bancos c/c, euros		33.048,77
<i>Sumas</i>	33.048,77	33.048,77

31-12-12. Amortización del inmovilizado

Cuenta 2813, Cuota amortización contable, $CA \equiv PA \times 1/20 = 9.634,11$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
681. Amortización inmovilizado material	9.634,11	
2811. Amortización acumulada construcciones		9.634,11
<i>Sumas</i>	9.634,11	9.634,11

31-12-12. Ajustes al cierre del ejercicio. Devengo intereses. Recalificación

Cuenta 527, Intereses, $ID \equiv I_3 \times 6/12 = 880,10$ Cuenta 5200, Cuotas amortización, $A_3 = 31.288,56$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6623. Intereses de deudas con entidades de crédito	880,10	
527. Intereses a c/p de deudas con entidades de crédito		880,10
1700. Préstamos a largo plazo de entidades de crédito	31.288,56	
5200. Préstamos a corto plazo de entidades de crédito		31.288,56
<i>Sumas</i>	32.168,66	32.168,66

1-7-13. Tercer reembolso

Cuenta 6623, Intereses, $ID \equiv I_3 \times 6/12 = 880,10$ Cuenta 5200, Cuota amortización, $A_3 = 31.288,56$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
5200. Préstamos a corto plazo de entidades de crédito	31.288,56	
527. Intereses a c/p de deudas con entidades de crédito	880,10	
6623. Intereses de deudas con entidades de crédito	880,10	
572. Bancos c/c, euros		33.048,77
<i>Sumas</i>	33.048,76	33.048,77

Supuesto 24. Precio de adquisición

La empresa WSA compra el 1-1-10, por 100.000 €, una maquinaria que incorpora en su proceso productivo.

Se financia la inversión con un préstamo bancario de 100.000 €, otorgado en dicha fecha con las siguientes condiciones contractuales: nominal, 100.000 €; plazo de reembolso, 3 años; sistema de amortización francés al tanto efectivo anual del 10%, con anualidades constantes vencidas de 40.211,48 € cada 31 de diciembre, al 10% de interés.

Los gastos de formalización se cuantifican en 2.000 €, cifra el tanto de interés efectivo en el 11,15563731% TAE.

Su emplazamiento e instalación requiere un plazo de 13 meses que comporta los siguientes gastos:

- 1) 30-1-10, se liquida con talón, 1.000 €, un informe de impacto medioambiental.
- 2) 30-3-10, se liquida con talón 1.600 €, por obras de explanación del terreno.
- 3) 1-2-11, se liquidan, en efectivo con talón de 2.500 €, los trabajos de instalación y puesta en funcionamiento. En esta fecha se incorpora a las actividades de fabricación.

Se estima una vida útil de 8 años, sin valor residual.

Formula los registros contables y asientos contables de la inversión descrita. La operación está gravada con el 7% de IGIC.

Solución

Sistema de amortización francés

Plazo de reembolso, años, $N = 3$

Interés efectivo anual, TAE, $i = 10\%$

Principal, nominal, $C_0 = 100.000$

Término amortizativo semestral, $a_k = C_0 \times i / [1 - (1 + i)^{-N}] = 40.211,48$

Gastos de formalización y apertura, $GF = 2.000$

Efectivo que recibe el prestatario, $EF = C_0 - GF = 98.000$

Cálculo del Tanto de Interés Efectivo TIR, TIE = 11,15563731%

Cuadro de amortización

Vencimientos	Orden, K	Anualidad a_k	Intereses $I_k = C_{k-1} \times TIE$	Amortización $A_k = a_k - I_k$	Capital Vivo $C_k = C_{k-1} - A_k$
1-1-10	0				98.000,00
31-12-10	1	40.211,48	10.932,52	29.278,96	68.721,04
31-12-11	2	40.211,48	7.666,27	32.545,21	36.175,83
31-12-12	3	40.211,48	4.035,65	36.175,83	0,00
<i>Sumas</i>		120.634,44	22.634,44	98.000,00	

Tipo impositivo IGIC = 7%

1-1-10. Inversión en maquinaria

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
233. Maquinaria en montaje	100.000	
4727. IGIC 7% soportado	7.000	
572. Bancos c/c, euros		107.000
<i>Sumas</i>	107.000	107.000

1-1-10. Apertura y formalización del préstamo

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
572. Bancos c/c, euros	98.000	
1700. Préstamos a largo plazo de entidades de crédito		68.721,04
5200. Préstamos a corto plazo de entidades de crédito		29.278,96
<i>Sumas</i>	98.000	98.000

30-1-10. Informe de impacto medioambiental

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
623. Servicios profesionales independientes	1.000	
4727. IGIC 7% soportado	70	
572. Bancos c/c, euros		1.070
<i>Sumas</i>	1.070	1.070

30-3-10. Obras de explanación del terreno

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
233. Maquinaria en montaje	1.600	
4727. IGIC 7% soportado	112	
572. Bancos c/c, euros		1.712
<i>Sumas</i>	1.712	1.712

31-12-10. Ajustes al cierre del ejercicio. Devengo intereses. Recalificación. Activación de gastos

Cuenta 527, Intereses, $ID = I_1 \times 6/12 = 5.466,26$

Cuenta 5200, Cuotas amortización, $A_1 = 29.278,96$

Cuenta 231, AG = $60.000 + 2.489,05 = 5.466,26$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
5200. Préstamos a corto plazo de entidades de crédito	29.278,96	
6623. Intereses de deudas con entidades de crédito	10.932,52	
572. Bancos c/c, euros		40.211,48
1700. Préstamos a largo plazo de entidades de crédito	32.545,21	
5200. Préstamos a corto plazo de entidades de crédito		32.545,21
233. Maquinaria en montaje	10.932,52	
733. Trabajos realizados para inmovilizado material en curso		10.932,52
<i>Sumas</i>	83.689,21	83.689,21

1-2-11. Instalación y puesta en condiciones de funcionamiento

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
233. Maquinaria en montaje	2.500	
4727. IGIC 7% soportado	175	
572. Bancos c/c, euros		2.675
<i>Sumas</i>	2.675	2.675

1-2-11. Devengo intereses. Activación de gastos. Calificación en inmovilizado

Finalización de las obras

Cuenta 527, Intereses Devengados, $ID \equiv I_2 \times 1/12 = 638,86$

Cuenta 233 $\equiv 100.000 + 1.600 + 10.932,52 + 2.500 + 638,86 = 115.671,38$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6623. Intereses de deudas con entidades de crédito	638,86	
527. Intereses a c/p de deudas con entidades de crédito		638,86
233. Maquinaria en montaje	638,86	
733. Trabajos realizados para inmovilizado material en curso		638,86
213. Maquinaria	115.671,38	
233. Maquinaria en montaje		115.671,38
<i>Sumas</i>	116.949,10	116.949,10

31-12-11. Ajustes al cierre del ejercicio. Devengo intereses

Cuenta 527, Intereses Devengados, $ID \equiv I_2 \times 11/12 = 7.027,41$

Cuenta 5200, Cuota amortización, $A_2 = 32.545,21$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
5200. Préstamos a corto plazo de entidades de crédito	32.545,21	
527. Intereses a c/p de deudas con entidades de crédito	638,86	
6623. Intereses de deudas con entidades de crédito	7.027,41	
572. Bancos c/c, euros		40.211,48
1700. Préstamos a largo plazo de entidades de crédito	36.175,83	
5200. Préstamos a corto plazo de entidades de crédito		36.175,83
<i>Sumas</i>	76.387,31	76.387,31

31-12-11. Amortizaciones

Cta. 681, Cuota amortización, $CA_1 \equiv PA \times 11/96 = 13.254,01$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
681. Amortización inmovilizado material	13.254,01	
2813. Amortización acumulada maquinaria		13.254,01
<i>Sumas</i>	13.254,01	13.254,01

31-12-12. Ajustes al cierre del ejercicio. Devengo intereses

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
5200. Préstamos a corto plazo de entidades de crédito	36.175,83	
6623. Intereses de deudas con entidades de crédito	4.035,65	
572. Bancos c/c, euros		40.211,48
<i>Sumas</i>	40.211,48	40.211,48

31-12-12. Amortizaciones

Cta. 681, Cuota amortización, $CA_2 \equiv PA \times 12/96 = 14.458,92$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
681. Amortización inmovilizado material	14.458,92	
2813. Amortización acumulada maquinaria		14.458,92
<i>Sumas</i>	14.458,92	14.458,92

ACTIVOS CON COMPONENTES DIFERENCIADOS

La amortización contables es sistemática y racional en función de la vida útil de los bienes y de su valor residual, atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar la obsolescencia técnica o comercial que pudiera afectarlos.

Se amortiza de forma independiente cada parte de un elemento del inmovilizado material que tenga un coste significativo en relación con el coste total del elemento y una vida útil distinta del resto del elemento.

Los gastos realizados durante el ejercicio por obras y trabajos que la empresa lleva a cabo para sí misma, se cargarán en las cuentas de gastos que correspondan. Las cuentas de inmovilizaciones materiales en curso, se cargarán por el importe de dichos gastos, con abono a la partida de ingresos que recoge los trabajos realizados por la empresa para sí misma.

Los costes de renovación, ampliación o mejora de los bienes del inmovilizado material serán incorporados al activo como mayor valor del bien en la medida en que supongan un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil, debiéndose dar de baja el valor contable de los elementos que se hayan sustituido.

En la determinación del importe del inmovilizado material se tendrá en cuenta el coste de las grandes reparaciones. El importe equivalente a estos costes se amortizará de forma distinta a la del resto del elemento, durante el período que medie hasta la gran reparación. Si estos costes no estuvieran especificados en la adquisición o construcción, a efectos de su identificación, podrá utilizarse el precio actual de mercado de una reparación similar. Cuando se realice la gran reparación, su coste se reconocerá en el valor contable del inmovilizado como una sustitución dando de baja cualquier importe asociado a la reparación que pudiera permanecer en el valor contable del citado inmovilizado.

Supuesto 25. Amortización de activos con componentes diferenciados

Se adquiere un elemento de transporte por 120.000 € cuya vida útil es de 8 años, pero se sabe que a los 4 años habrá que hacerle un cambio de motor que representa el 40% del coste del fabricante.

A los 4 años se produce la sustitución con un coste de 56.000 €, y vida útil de 5 años.

Formula los asientos contables de las amortizaciones del activo material.

Solución

Valor Razonable: Precio de Adquisición

VU, vida útil en años

CF, coste del fabricante

CL, cuota lineal de amortización

Activo	VU	CF	CL \equiv CF/VU
Motor-1, 40%	4	48.000	12.000
Carrocería, 60%	8	72.000	9.000
<i>Sumas</i>		120.000	

Primer período de 4 años: Cuota amortización anual, $CA_1 = 12.000 + 9.000 = 21.000$

1-1-00. Adquisición de inmovilizado

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2180. Elementos de transporte, JKL-Motor-1	48.000	
2181. Elementos de transporte, JKL-Carrocería	72.000	
572. Bancos c/c, euros		120.000
<i>Sumas</i>	120.000	120.000

31-12-00. Amortización anual de activos en los ejercicios 00, 01, 02, 03

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
681. Amortización inmovilizado material	21.000	
28180. Amortización Acumulada Elementos transporte, JKL-Motor-1		12.000
28181. Amortización Acumulada Elementos transporte, JKL-Carrocería		9.000
<i>Sumas</i>	21.000	21.000

1-1-04. Sustitución del motor

Activo	VU	CF	CL \equiv CF/VU	Amortizaciones
Motor-1	4	48.000	12.000	48.000
Carrocería	8	72.000	9.000	36.000
Motor-2	5	56.000	11.200	

Segundo periodo de 5 años: Cuota amortización anual, $CA_2 = 9.000 + 11.200 = 20.200$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
28180. Amortización Acumulada Elementos transporte, JKL-Motor-1	48.000	
2180. Elementos de transporte, JKL-Motor-1		48.000
2182. Elementos de transporte, JKL-Motor-2	56.000	
572. Bancos c/c, euros		56.000
<i>Sumas</i>	56.000	56.000

31-12-04 Amortización anual de activos en los ejercicios 04, 05, 06, 07, 08

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
681. Amortización inmovilizado material	20.200	
28181. Amortización Acumulada Elementos transporte, JKL-Carrocería		9.000
28182. Amortización Acumulada Elementos transporte, JKL-Motor-2		11.200
<i>Sumas</i>	20.200	20.200

No existe obligación de separar en cuentas diferenciadas cada componente, elemento singular, cada fracción del activo no corriente que se amortiza.

Supuesto 26. Amortización de activos a revertir de una concesión administrativa

Se amortizan en el plazo más corto entre el plazo concesional y su vida útil.

La sociedad XSA adquiere por 40.000 € una concesión administrativa para la gestión de un servicio público de transporte por 5 años. Para el desarrollo de la actividad adquiere varios elementos de transporte valorados en 160.000 € con una vida económica de 8 años, que revertirán a la empresa concesionaria al finalizar el plazo de explotación.

Formula los asientos contables de las amortizaciones del activo material.

Solución

Elementos de transporte, vida económica, años, VE= 8
 VU, vida útil en años CF, coste del fabricante CL, cuota lineal de amortización

Activo	VU	CF	CL = CF/VU
Concesión administrativa	5	40.000	8.000
Elementos transporte	5	160.000	32.000

1-1-00. Otorgamiento de la concesión administrativa

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
202. Concesiones administrativas	40.000	
572. Bancos c/c, euros		40.000
<i>Sumas</i>	40.000	40.000

1-1-00. Adquisición de inmovilizado

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
218. Elementos de transporte	160.000	
572. Bancos c/c, euros		160.000
<i>Sumas</i>	160.000	160.000

31-12-00. Amortización anual de activos en los ejercicios 00, 01, 02, 03, 04

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
680. Amortización inmovilizado intangible	8.000	
2802. Amortización acumulada de concesiones administrativas		8.000
681. Amortización inmovilizado material	32.000	
2818. Amortización acumulada de elementos de transporte		32.000
<i>Sumas</i>	40.000	40.000

Supuesto 27. Amortización de activos con componentes diferenciados

Con fecha 1-1-00 se adquiere con un desembolso en efectivo un inmueble, solar, 5.000 €, construcción, 30.000 €. El inmueble es una nave industrial frigorífica con una vida útil de 30 años. Cada 10 años se renueva la instalación eléctrica que tiene un coste de 9.000 €.

El coste de la primera renovación de la instalación eléctrica, 15.000 €, se financia con un crédito de provisión a 60 días.

El coste de la segunda renovación de la instalación eléctrica, 19.000 €, se financia con un crédito de provisión a 60 días.

Formula los asientos contables de las amortizaciones del activo material.

Solución

VU, vida útil en años PA, precio de adquisición CL, cuota lineal de amortización

Activo material	VU	PA	CL \equiv PA/VU
Construcción	30	21.000	700
Instalación eléctrica 1	10	9.000	900
<i>Sumas</i>		30.000	1.600

1-1-00. Adquisición de activos

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
210. Terrenos	5.000	
2110. Construcciones, Nave Industrial ABC	21.000	
2111. Construcciones, Nave ABC-Instalación eléctrica-1	9.000	
572. Bancos c/c, euros		35.000
<i>Sumas</i>	35.000	35.000

31-12-09. Amortización anual de los ejercicios 00, 01, . . . , hasta 09 inclusive

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
681. Amortización del inmovilizado material	1.600	
28110. Amortización Acumulada Construcciones, Nave Industrial ABC		700
28111. Amortiz. Ac. Construcciones, Nave ABC-Instalación eléctrica-1		900
<i>Sumas</i>	1.600	1.600

1-1-10. Renovación del elemento con vida útil agotada. Nueva instalación eléctrica, coste, 15.000 €.

Ejercicios amortizados, 10

Activo material	VU	PA	CL \equiv PA/VU	Amortización
Construcción	30	21.000	700	7.000
Instalación eléctrica 1	10	9.000	900	9.000
Instalación eléctrica 2	10	15.000	1.500	

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
28111. Amortiz. Ac. Construcciones, Nave ABC-Instalación eléctrica-1	9.000	
2111. Construcciones, Nave ABC-Instalación eléctrica-1		9.000
2112. Construcciones, Nave ABC-Instalación eléctrica-2	15.000	
523. Proveedores inmovilizado c/p		15.000
<i>Sumas</i>	24.000	24.000

31-12-19. Amortización anual de los ejercicios 10, 11, . . . , hasta 19 inclusive

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
681. Amortización del inmovilizado material	2.200	
28110. Amortización Acumulada Construcciones, Nave Industrial ABC		700
28112. Amortiz. Ac. Construcciones, Nave ABC-Instalación eléctrica-2		1.500
<i>Sumas</i>	2.200	2.200

1-1-20. Renovación del elemento con vida útil agotada. Nueva instalación eléctrica, coste, 19.000 €. Ejercicios amortizados, 20

Activo material	VU	PA	CL \equiv PA/VU	Amortización
Construcción	30	21.000	700	14.000
Instalación eléctrica 2	10	15.000	1.500	15.000
Instalación eléctrica 3	10	19.000	1.900	

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
28112. Amortiz. Ac. Construcciones, Nave ABC-Instalación eléctrica-2	15.000	
2112. Construcciones, Nave ABC-Instalación eléctrica-2		15.000
2113. Construcciones, Nave ABC-Instalación eléctrica-3	19.000	
523. Proveedores inmovilizado c/p		19.000
<i>Sumas</i>	34.000	34.000

31-12-29. Amortización anual de los ejercicios 20, 11, . . . , hasta 29 inclusive

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
681. Amortización del inmovilizado material	2.600	
28110. Amortización Acumulada Construcciones, Nave Industrial ABC		700
28113. Amortiz. Ac. Construcciones, Nave ABC-Instalación eléctrica-3		1.900
<i>Sumas</i>	2.600	2.600

Supuesto 28. Grandes reparaciones

Ex. 27-6-08

En el PGC-2007 desaparece la provisión para grandes reparaciones, que queda incluida en el precio de adquisición del bien. Su tratamiento contable se asimila a la amortización de partes y componentes de un inmovilizado material con una vida útil singular y con un coste significativo, como elemento diferenciado dentro del activo material.

La empresa QSA adquiere 1-1-00 un elemento de transporte (buque marítimo, aeronave, o transporte sobre ferrocarril) por 5.700.000 €, con una vida útil de 18 años. Las normas de seguridad de transporte de pasajeros obligan a realizar una reparación exhaustiva cada 3 años, se calcula en 300.000 € la primera, además de la que corresponde al mantenimiento del inmovilizado material. Cuando se acomete la reparación extraordinaria, el coste real asciende a 390.000 €.

Formula los asientos contables de las amortizaciones del activo material.

Solución

VU, vida útil en años PA, precio de adquisición CL, cuota lineal de amortización
El coste de la gran reparación es un valor estimado.

Activo Material	VU	PA	CL \equiv PA/VU
Gran reparación 1	3	300.000	100.000
Resto inmovilizado	18	5.400.000	300.000
<i>Sumas</i>		5.700.000	400.000

1-1-00. Adquisición del elemento de transporte

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2180. Elementos transporte, Aeronave TT	5.400.000	
2181. Elementos transporte, Aeronave TT, Gran Rep-1	300.000	
572. Bancos c/c, euros		5.700.000
<i>Sumas</i>	5.700.000	5.700.000

31-12-02. Amortización anual durante los 3 primeros años: ejercicios 00, 01, 02

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
681. Amortización del inmovilizado material	400.000	
28180. Amortización Acumulada Elementos transporte, Aeronave TT		300.000
28181. Amortiz. Ac. Elementos transporte, Aeronave TT Gran Rep-1		100.000
<i>Sumas</i>	400.000	400.000

1-1-03. Se acomete la reparación extraordinaria, con vida útil agotada

Es garantía para el correcto funcionamiento y rendimiento del inmovilizado en los próximos 3 años.

Activo material	VU	PA	CL \equiv PA/VU	Amortización
Gran reparación 1*	3	300.000	100.000	300.000
Resto inmovilizado	18	5.400.000	300.000	900.000
Gran reparación 1**	3	390.000	130.000	

* Gran reparación, valor estimado

** Gran reparación, coste real y gasto efectivo

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
28181. Amortiz. Ac. Elementos transporte, Aeronave TT Gran Rep-1	300.000	
2181. Elementos transporte, Aeronave TT, Gran Rep-1		300.000
2182. Elementos transporte, Aeronave TT, Gran Rep-2	390.000	
572. Bancos c/c, euros		390.000
<i>Sumas</i>	690.000	690.000

31-12-05. Amortización anual durante 3 años: ejercicios 03, 04, 05

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
681. Amortización del inmovilizado material	430.000	
28180. Amortización Acumulada Elementos transporte, Aeronave TT		300.000
28182. Amortiz. Ac. Elementos transporte, Aeronave TT Gran Rep-2		130.000
<i>Sumas</i>	430.000	430.000

DETERIORO DEL VALOR

Reconocimiento del Deterioro de Valor

Al menos al cierre del ejercicio se registra pérdida por deterioro de valor cuando el valor contable es mayor que el importe recuperable.

El importe recuperable es el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso. El importe recuperable se calcula elemento a elemento de forma individualizada.

Si no es posible determinar el importe recuperable para cada bien individual, la empresa calculará el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que pertenezca cada elemento del inmovilizado.

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

Corrección de la amortización contable por nuevo cálculo

Cuando se haya reconocido una corrección valorativa por deterioro, se ajustarán las amortizaciones de los ejercicios siguientes del inmovilizado deteriorado, teniendo en cuenta el nuevo valor contable. Se procederá de igual forma en caso de reversión de las correcciones valorativas por deterioro.

Cálculo de la pérdida por deterioro del valor, $DV = VC - IR$

Determinación del Importe Recuperable, $IR = \text{Máx.} \{ VNR ; VU \}$; $VNR \equiv VR - CV$

Leyenda

DV, deterioro de valor	VU, valor en uso
IR, importe recuperable	VR, valor razonable
VNR, valor neto realizable	CV, costes de venta

Supuesto 29. Deterioro de valor recuperable e irrecuperable

Considera una maquinaria que se adquiere el 1-9-07. Con fecha 31-12-10, después de haber registrado la amortización del ejercicio, se extrae la siguiente información contable:

Cuenta 213, Precio adquisición, $PA \equiv 50.000$
 Vida Útil, meses, $VU \equiv 100$
 Vida Útil Agotada, meses, $VU_A \equiv 40$
 Vida Útil No Agotada, meses, $VU_{NA} \equiv 100 - 40 = 60$
 Amortización lineal mensual, $CL = PA/VU = 500$
 Cuota amortización anual, $CA_0 \equiv CL \times 12 = 6.000$
 Cuenta 2813, Amortización, $AA_0 \equiv CL \times VU_A = 20.000$
 Valor Contable, $VC_0 \equiv PA - AA_0 = 30.000$
 Valor Neto Realizable, $VNR \equiv 25.000$

Valores estimados, vencidos y uniformes en años, $N = 5$

Tanto de interés efectivo, $TAE = 6\%$

Flujos de Ingresos, $FI = 8.000$

Flujos de Gastos, $FG = 2.000$

Flujos Netos, $FN = 6.000$

Calcula el deterioro de valor, si existiera, del activo patrimonial.

Calcula la cuota de amortización después de registrar el deterioro de valor.

Solución

El valor en uso es el valor actual neto de una renta constante temporal inmediata vencida:

$$VU_{VAN} = 6.000 \times [(1 + 6\%)^{-1} + (1 + 6\%)^{-2} + (1 + 6\%)^{-3} + (1 + 6\%)^{-4} + (1 + 6\%)^{-5}] = 25.274,18$$

$$VU_{VAN} = 6.000 \times (1 - 1,06^{-5}) / 0,06 = 25.274,18$$

$$\text{Importe Recuperable, } IR = \text{Máx.} \{ VNR ; VU \} = 25.274,18$$

$$\text{Deterioro del valor, } DV_0 = VC_0 - IR = 30.000 - 25.274,18 = 4.725,82$$

Si la pérdida por deterioro de valor se estima reversible, se puede recuperar en un futuro próximo

31-12-10. Cierre del ejercicio. Deterioro de valor

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
691. Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	4.725,82	
2913. Deterioro de valor de maquinaria		4.725,82
<i>Sumas</i>	4.725,82	4.725,82

Si la pérdida por deterioro de valor se estima irreversible, no se puede recuperar jamás

31-12-10. Cierre del ejercicio. Pérdida irreversible del inmovilizado

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material	4.725,82	
213. Maquinaria		4.725,82
<i>Sumas</i>	4.725,82	4.725,82

31-12-11. Cierre del ejercicio. Amortización

Cuenta 2813, Saldo, $AA_1 \equiv 20.000$

Valor Contable, $VC_1 \equiv PA - AA_1 - DV_0 = 25.274,18$

Vida Útil Agotada, meses, $VU_A \equiv 40$

Vida Útil No Agotada, meses, $VU_{NA} \equiv 100 - 40 = 60$

Cuenta 2813, Cuota amortización, $CA_1 \equiv VC_1 \times 12/60 = 5.054,84$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
681. Amortización inmovilizado material	5.054,84	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		5.054,84
<i>Sumas</i>	5.054,84	5.054,84

El deterioro de valor reduce la cuota de amortización desde $CA_0 = 6.000 \text{ €}$ hasta $CA_1 = 5.054,84 \text{ €}$, puesto que se amortiza el valor contable que ahora incluye el deterioro de valor reconocido.

Supuesto 30. Pérdidas por deterioro del valor

La empresa ASA adquiere el 1-1-10 una maquinaria por 49.000 €, con una vida útil de 7 años. Con fecha 31-12-11 se encuentra amortizada en 14.000 € y se calcula su valor neto realizable en 25.000 €.

Además esa maquinaria se estima generará unos flujos de ingresos de 8.000 € anuales y 2.000 € de gastos anuales por mantenimiento en los 5 años de vida útil no agotada que se actualizan al 6% de interés efectivo.

Calcula el deterioro de valor, si existiera, del activo patrimonial.

Calcula la cuota de amortización después de registrar el deterioro de valor.

Solución

Cuenta 213, Precio adquisición, PA \equiv 49.000
 Vida Útil, meses, VU \equiv 84
 Vida Útil Agotada, meses, VU_A \equiv 24
 Vida Útil No Agotada, meses, VU_{NA} \equiv 84 - 24 = 60
 Amortización lineal mensual, CL = PA/VU = 583,33
 Cuota amortización anual, CA₀ \equiv CL \times 12 = 7.000
 Cuenta 2813, Amortización, AA₀ \equiv CL \times VU_A = 14.000
 Valor Contable, VC₀ \equiv PA - AA₀ = 35.000
 Valor Neto Realizable, VNR \equiv 25.000

Valores estimados, vencidos y uniformes en años, N = 5

Tanto de interés efectivo, TAE = 6%

Flujos de Ingresos, FI = 8.000

Flujos de Gastos, FG = 2.000

Flujos Netos, FN = 6.000

Cálculo del Valor en Uso

El valor en uso es el valor actual neto de una renta constante temporal inmediata vencida:

$$VU_{VAN} = 6.000 \times \left[\sum_{k=1, \dots, 5} (1 + 6\%)^{-k} \right] = 6.000 \times (1 - 1,06^{-5}) / 0,06 = 25.274,18$$

$$\text{Importe Recuperable, IR} = \text{Máx.} \{ \text{VNR} ; \text{VU} \} = 25.274,18$$

$$\text{Deterioro del valor, DV}_0 = \text{VC}_0 - \text{IR} = 35.000 - 25.274,18 = 9.725,82$$

31-12-11. Cierre del ejercicio. Pérdida por deterioro de valor reversible

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
691. Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	9.725,82	
2913. Deterioro de valor de maquinaria		9.725,82
<i>Sumas</i>	9.725,82	9.725,82

31-12-11. Cierre del ejercicio. Pérdida por deterioro de valor se estima irreversible

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material	9.725,82	
213. Maquinaria		9.725,82
<i>Sumas</i>	9.725,82	9.725,82

31-12-12. Cierre del ejercicio. Amortización

Cuenta 2813, Saldo, $AA_1 \equiv 14.000$

Valor Contable, $VC_1 \equiv PA - AA_1 - DV_0 = 25.274,18$

Vida Útil Agotada, meses, $VU_A \equiv 24$

Vida Útil No Agotada, meses, $VU_{NA} \equiv 84 - 24 = 60$

Cuenta 2813, Cuota amortización, $CA_1 \equiv VC_1 \times 12/60 = 5.054,84$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
681. Amortización del inmovilizado material	5.054,84	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		5.054,84
<i>Sumas</i>	5.054,84	5.054,84

El deterioro de valor reduce la cuota de amortización desde $CA_0 = 7.000$ € hasta $CA_1 = 5.054,84$ €, puesto que se amortiza el valor contable que ahora incluye el deterioro de valor reconocido.

Supuesto 31. Pérdidas por deterioro del valor

La sociedad BSA tiene un edificio superficiario (no es propietaria del suelo, solo tiene el derecho de superficie, sólo es propietaria del edificio) adquirido el 1-1-00, una vez que ya han finalizado las obras de construcción, por 250.000 € con una vida útil de 25 años. El precio de adquisición se financia con un arrendamiento financiero a 12 años.

Al cierre del ejercicio 09 ya se ha registrado la amortización anual. Una caída del mercado inmobiliario reduce su valor de realización hasta 90.000 € y los costes de venta se calculan en 4.000 €.

La sociedad BSA tiene un contrato de cesión en alquiler del inmueble por un plazo pendiente de 9 años a la empresa QSA por 15.000 € anuales y anticipados y estima en un 5% el tipo de interés efectivo para el descuento.

Calcula el deterioro de valor, si existiera, del activo patrimonial.

Calcula la cuota de amortización después de registrar el deterioro de valor.

Calcula el deterioro de valor, si se hubieran dotado amortizaciones agotando 16 años de su vida útil.

Solución

1-1-00. Adquisición del inmueble

Cuenta 221, Precio adquisición, cuenta 221, PA \equiv 250.000

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
221. Inversiones en construcciones	250.000	
174. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo		250.000
<i>Sumas</i>	250.000	250.000

31-12-00. Cuota de amortización anual

Vida Útil, años, VU \equiv 25

Cuenta 2821, Cuota amortización anual, CA₀ \equiv PA/VU = 10.000

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
682. Amortización de inversiones inmobiliarias	10.000	
2821. Amortización acumulada, inversiones en construcciones		10.000
<i>Sumas</i>	10.000	10.000

Este registro contable se asienta al cierre de los ejercicios 01 al 09 inclusive.

Cálculo del deterioro de valor a 31-12-09

Vida Útil Agotada, años, VU_A \equiv 10

Vida Útil No Agotada, años, VU_{NA} \equiv 25 - 10 = 15

Cuota amortización anual, CA₀ \equiv PA/VU = 10.000

Cuenta 2821, Amortización, AA₀ \equiv CA₀ \times VU_A = 100.000

Valor Contable, VC₀ \equiv PA - AA₀ = 150.000

Valor Razonable, VR = 90.000

Costes de transacción, CT = 4.000

Valor Neto Realizable, VNR = VR - CT = 86.000

Cálculo del Valor en Uso

Valor actual de una renta constante anticipada de 9 términos anuales

Términos anuales anticipados, $a = 15.000$

Tanto de interés efectivo, TAE = 5%

Número de términos de la renta, $N = 9$

$$VU_{VAN} = 15.000 \times \left[\sum_{k=0, \dots, 8} (1 + 5\%)^{-k} \right] = 1,05 \times 15.000 \times (1 - 1,05^{-9}) / 0,05 = 111.948,19$$

Importe Recuperable, IR = Máx. { VNR ; VU } = 111.948,19

$$\text{Deterioro del valor, } DV_0 = VC_0 - IR = 150.000 - 111.948,19 = 38.051,81$$

31-12-09. Cierre del ejercicio. Deterioro de valor

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
692. Pérdidas por deterioro de las inversiones inmobiliarias	38.051,81	
2921. Deterioro de valor, Inversiones financieras en construcciones		38.051,81
<i>Sumas</i>	38.051,81	38.051,81

31-12-10. Amortización una año después de que se contabiliza la pérdida por deterioro de valor

$$\text{Valor Contable, } VC_1 \equiv VC_0 - DV_0 = 150.000 - 38.051,81 = 111.948,19$$

Vida Útil Agotada, años, $VU_A \equiv 10$

Vida Útil No Agotada, años, $VU_{NA} \equiv 25 - 10 = 15$

$$\text{Cuenta 2821, Cuota amortización, } CA_1 \equiv VC_1 \times 1/15 = 7.463,21$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
682. Amortización de inversiones inmobiliarias	7.463,21	
2821. Amortización acumulada, inversiones en construcciones		7.463,21
<i>Sumas</i>	7.463,21	7.463,21

Calcula el deterioro de valor, si se hubieran dotado amortizaciones agotando 16 años de su vida útil.

Cuenta 221, Precio adquisición, cuenta 221, PA $\equiv 250.000$

Vida Útil, años, VU $\equiv 25$

Vida Útil Agotada, años, $VU_A \equiv 16$

Vida Útil No Agotada, años, $VU_{NA} \equiv 25 - 16 = 9$

Cuota amortización anual, $CA_0 \equiv PA / VU = 10.000$

Cuenta 2821, Amortización, $AA_0 \equiv CA_0 \times VU_A = 160.000$

Valor Contable, $VC_0 \equiv PA - AA_0 = 90.000$

Valor Razonable, VR = 90.000

Costes de transacción, CT = 4.000

Valor Neto Realizable, VNR = VR - CT = 86.000

Cálculo del Valor en Uso

Valor actual de una renta constante anticipada de 9 términos anuales

$$VU_{VAN} = 15.000 \times \left[\sum_{k=0, \dots, 8} (1 + 5\%)^{-k} \right] = 1,05 \times 15.000 \times (1 - 1,05^{-9}) / 0,05 = 111.948,19$$

Importe Recuperable, IR = Máx. { VNR ; VU } = 111.948,19

$$\text{Deterioro del valor, } DV_0 = VC_0 - IR = 90.000 - 111.948,19 = -21.948,19$$

No se reconoce deterioro de valor porque IR $\equiv 111.948,19 \text{ €} > VC \equiv 90.000 \text{ €}$.

Si hubiera un saldo por deterioro del valor reconocido, se revierte íntegramente.

Supuesto 32. Pérdidas por deterioro del valor

Una empresa ha adquirido el 1-1-00 una instalación técnica por importe de 400.000 €, con una vida útil de 5 años. El 31-12-01 una vez dotadas las amortizaciones del ejercicio, el valor de realización asciende a 208.000 € y los costes de una hipotética venta el 5% del valor de mercado.

Los flujos de efectivo que puede generar la instalación durante los 3 años de vida útil no agotada se estiman en 73.000, 75.000 y 79.000 € actualizados un tanto de interés del 5% efectivo.

Calcula si existe pérdida por deterioro de valor. Formula en el libro Diario los asientos que corresponden al deterioro de valor y los de amortizaciones contables anuales, antes y después de reconocer el deterioro de valor.

31-12-01. Deterioro de valor

- Cuenta 212, Precio Adquisición, PA ≡ 400.000
- Vida Útil, años, VU ≡ 5
- Vida Útil Agotada, años, VU_A ≡ 2
- Vida Útil No Agotada, años, VU_{NA} ≡ 5 - 2 = 3
- Cuota amortización anual, CA₀ ≡ PA/VU = 80.000
- Cuenta 2812, Amortización, AA₀ ≡ CA₀ × VU_A = 160.000
- Valor Contable, VC₀ ≡ PA - AA₀ = 240.000
- Valor Razonable, VR = 208.000
- Costes de transacción, CT = 5% × VR = 10.400
- Valor Neto Realizable, VNR = VR - CT = 197.600

Cálculo del Valor en Uso

Flujos efectivo	€uros
Año 1	73.000
Año 2	75.000
Año 3	79.000

Tanto de interés efectivo, TAE = 5%

$$VU_{VAN} = 73.000 \times (1 + 5\%)^{-1} + 75.000 \times (1 + 5\%)^{-2} + 79.000 \times (1 + 5\%)^{-3} = 205.794,19$$

$$\text{Importe Recuperable, IR} = \text{Máx.}\{VNR ; VU\} = 205.794,19$$

$$\text{Deterioro del valor, DV}_0 = VC_0 - IR = 240.000 - 205.794,19 = 34.205,81$$

Cuenta del Plan General de Contabilidad	Debe	Haber
691. Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	34.205,81	
2912. Deterioro de valor de instalaciones técnicas		34.205,81
<i>Sumas</i>	34.205,81	34.205,81

31-12-01. Cuotas anuales de amortizaciones en los ejercicios 00 y 01

$$\text{Cuenta 2812, Cuota amortización anual, CA}_0 \equiv PA/VU = 80.000$$

Cuenta del Plan General de Contabilidad	Debe	Haber
681. Amortización del inmovilizado material	80.000	
2812. Amortización acumulada de instalaciones técnicas		80.000
<i>Sumas</i>	80.000	80.000

31-12-02. Amortización un año después de registrar la pérdida por deterioro de valor

$$\text{Valor contable, } VC_1 \equiv IR = VC_0 - DV_0 = 240.000 - 34.208,81 = 205.791,19$$

$$\text{Cuenta 2812, Cuota amortización anual, } CA_1 \equiv VC_1 / VU_{NA} = 68.598,06$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
681. Amortización del inmovilizado material	68.598,06	
2812. Amortización acumulada de instalaciones técnicas		68.598,06
<i>Sumas</i>	68.598,06	68.598,06

Supuesto 33. Reversión del deterioro de valor

La empresa WSA es propietaria de una maquinaria adquirida el 1-1-10 por valor de 100.000 €, con una vida útil de 10 años. En la fecha de cierre, 31-12, de cada uno de los ejercicios que se indican:

- Ejercicio 12. Se estiman unos flujos de ingresos netos de 10.000 € anuales vencidos durante el resto de vida útil no agotada actualizados al tanto del 6% de interés efectivo. Su valor neto realizable, 54.000 €.
- Ejercicio 13. Se estiman unos flujos de ingresos netos de 10.000 € anuales vencidos durante el resto de vida útil no agotada actualizados al tanto del 6% de interés efectivo. Su valor neto realizable, 48.000 €.
- Ejercicio 14. Se estiman unos flujos de ingresos netos de 10.000 € anuales vencidos durante el resto de vida útil no agotada actualizados al tanto del 6% de interés efectivo. Su valor neto realizable, 41.000 €.

Calcula las cuotas anuales de amortización y las correcciones por deterioro de valor, si procede, al cierre de los ejercicios 12, 13 y 14.

31-12-12. Cierre del ejercicio

Amortización Cuenta 213, Precio adquisición, $PA \equiv 100.000$
 Vida Útil, años, $VU \equiv 10$
 Vida Útil Agotada, años, $VU_A \equiv 2$
 Vida Útil No Agotada, años, $VU_{NA} \equiv 10 - 2 = 8$
 Cuota amortización lineal anual, $CA_0 = PA/VU = 10.000$
 Cuenta 2813, Amortización, $AA_0 \equiv CA_0 \times VU_A = 20.000$
 Valor Contable, $VC_0 \equiv PA - AA_0 = 80.000$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
681. Amortización del inmovilizado material	10.000	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		10.000
<i>Sumas</i>	10.000	10.000

Deterioro de valor

Cálculo del Valor en Uso, VAN de una renta constante temporal inmediata vencida

Tanto de interés efectivo, TAE = 6%

Flujos de Ingresos Netos, FN = 10.000

$$VU_{VAN} = 10.000 \times \left[\sum_{k=1, \dots, 7} (1 + 6\%)^{-k} \right] = 10.000 \times (1 - 1,06^{-7}) / 0,06 = 55.823,81$$

Valor Neto Realizable, $VNR_1 = 54.000$

Importe Recuperable, $IR_1 = \text{Máx.} \{ VNR ; VU \} = 55.823,81$

Valor Contable tras amortizar, $VC_1 = VC_0 - CA_0 = 80.000 - 10.000 = 70.000$

Cuenta 2913, deterioro valor, $DV_1 = VC_1 - IR_1 = 70.000 - 55.823,81 = 14.176,19$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
691. Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	14.176,19	
2913. Deterioro de valor de maquinaria		14.176,19
<i>Sumas</i>	14.176,19	14.176,19

31-12-13. Cierre del ejercicio

Amortización Vida Útil Agotada, años, $VU_A \equiv 3$ Vida Útil No Agotada, años, $VU_{NA} \equiv 10 - 3 = 7$ Valor Contable, $IR_1 \equiv VC_1 - DV_1 = 70.000 - 14.176,19 = 55.823,81$ Cuenta 2813, Cuota amortización, $CA_1 \equiv IR_1 / VU_{NA} = 7.974,83$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
681. Amortización del inmovilizado material	7.974,83	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		7.974,83
<i>Sumas</i>	7.974,83	7.974,83

Deterioro de valor

Cálculo del Valor en Uso, VAN de una renta constante temporal inmediata vencida

$$VU_{VAN} = 10.000 \times \left[\sum_{k=1, \dots, 6} (1 + 6\%)^{-k} \right] = 10.000 \times (1 - 1,06^{-6}) / 0,06 = 49.173,24$$

Valor Neto Realizable, $VNR_2 = 48.000$ Importe Recuperable, $IR_2 = \text{Máx.}\{VNR; VU\} = 49.173,24$ Valor Contable tras amortizar, $VC_2 = VC_1 - CA_1 = 70.000 - 7.974,83 = 62.025,17$ Cuenta 2913, Deterioro Valor, $DV_2 = VC_2 - IR_2 = 62.025,17 - 49.173,24 = 12.851,93$ Reversión Deterioro Valor, $RDV_1 \equiv DV_1 - DV_2 = 14.176,19 - 12.851,93 = 1.324,26$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2913. Deterioro de valor de maquinaria	1.324,26	
791. Reversión del deterioro del inmovilizado material		1.324,26
<i>Sumas</i>	1.324,26	1.324,26

31-12-14. Cierre del ejercicio

Amortización Vida Útil Agotada, años, $VU_A \equiv 4$ Vida Útil No Agotada, años, $VU_{NA} \equiv 10 - 4 = 6$ Valor Contable, $IR_2 \equiv VC_2 - DV_2 = 62.025,17 - 12.851,93 = 49.173,24$ Cuenta 2813, Cuota amortización, $CA_2 \equiv IR_2 / VU_{NA} = 8.195,54$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
681. Amortización del inmovilizado material	8.195,54	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		8.195,54
<i>Sumas</i>	8.195,54	8.195,54

Deterioro de valor Cálculo del Valor en Uso, VAN de una renta constante temporal inmediata vencida

$$VU_{VAN} = 10.000 \times \left[\sum_{k=1, \dots, 5} (1 + 6\%)^{-k} \right] = 10.000 \times (1 - 1,06^{-5}) / 0,06 = 42.123,64$$

Valor Neto Realizable, $VNR_3 = 41.000$ Importe Recuperable, $IR_3 = \text{Máx.}\{VNR; VU\} = 42.123,64$ Valor Contable tras amortizar, $VC_3 = VC_2 - CA_2 = 62.025,17 - 8.195,54 = 53.829,63$ Cuenta 2913, Deterioro Valor, $DV_3 = VC_3 - IR_3 = 53.829,63 - 42.123,64 = 11.705,99$ Reversión Deterioro Valor, $RDV_2 \equiv DV_2 - DV_3 = 12.851,93 - 11.705,99 = 1.145,94$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2913. Deterioro de valor de maquinaria	1.145,94	
791. Reversión del deterioro del inmovilizado material		1.145,94
<i>Sumas</i>	1.145,94	1.145,94

Supuesto 34. Costes de desmantelamiento

Una empresa adquiere, 1-5-00, una maquinaria con pago en efectivo, 100.000 € más los gastos de transporte e instalación, 6.500 €. En esa fecha se incorpora a la producción. Se estima que al final de la vida útil, dentro de 4 años, será necesario acometer obras de desmantelamiento que calcula en 8.000 €.

El 1-9-02 se hace una nueva estimación de los costes de desmantelamiento que se cifran en 15.000 €.

Formula los asientos contables sabiendo que el tipo de interés para descontar que utiliza la empresa en operaciones similares es el 6% efectivo anual.

Solución

Véase Supuesto 20. Costes desmantelamiento

Fecha de adquisición, 1-5-00, Coste de fabricante, CF = 100.000

Gastos de Transporte e Instalación, GTI = 6.500

Cuenta 213, Precio adquisición, PA \equiv CF + GTI + C₀ = 112.836,75

Cuenta 572, Efectivo, EF = VR - C₀ = 106.500

Vida Útil, meses, VU = 48

TAE para el descuento de gastos de desmantelamiento, TIE = 6%

Hasta el 1-9-02, Costes de desmantelamiento C₆ \equiv 8.000

Desde el 1-9-02, Costes de desmantelamiento C'₆ \equiv 15.000

Vencimientos	Orden, K	Valor Actual Coste Desmantelar, C _K	I _K = C _K - C _{K-1}
1-5-00	0	$C_0 \equiv C_6 \times 1,06^{-48/12} = 6.336,75$	
31-12-00	1	$C_1 \equiv C_6 \times 1,06^{-40/12} = 6.587,75$	251
31-12-01	2	$C_2 \equiv C_6 \times 1,06^{-28/12} = 6.983,01$	395,26
1-9-02	3	$C_3 \equiv C'_6 \times 1,06^{-20/12} = 13.611,78$	6.628,76
31-12-02	4	$C_4 \equiv C'_6 \times 1,06^{-16/12} = 13.878,74$	266,97
31-12-03	5	$C_5 \equiv C'_6 \times 1,06^{-4/12} = 14.711,47$	832,72
1-5-04	6	$C'_6 \equiv 15.000$	288,53

1-5-00. Adquisición de maquinaria que entra en funcionamiento

Cuenta del Plan General de Contabilidad	Debe	Haber
213. Maquinaria	112.836,75	
143. Provisión por desmantelamiento		6.336,75
572. Bancos c/c, euros		106.500
<i>Sumas</i>	112.836,75	112.836,75

31-12-00. Amortización inmovilizado. Costes desmantelamiento

Cuenta 2813, Cuota de amortización, CA₁ \equiv PA \times 8/VU = 18.806,12

Cuenta del Plan General de Contabilidad	Debe	Haber
660. Gastos financieros por actualización de provisiones	251	
143. Provisión por desmantelamiento		251
681. Amortización inmovilizado material	18.806,12	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		18.806,12
<i>Sumas</i>	19.057,12	19.057,12

31-12-01. Amortización inmovilizado. Costes desmantelamiento

Cuenta 2813, Cuota de amortización, $CA_2 \equiv PA \times 12/VU = 28.209,19$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
660. Gastos financieros por actualización de provisiones	395,26	
143. Provisión por desmantelamiento		395,26
681. Amortización inmovilizado material	28.209,19	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		28.209,19
<i>Sumas</i>	28.604,45	28.604,45

1-9-02. Nueva tasación costes desmantelamiento

$C'_6 = 15.000$

Precio de adquisición inicial, $PA_0 = 106.500 + 8.000 \times 1,06^{-48/12} = 112.836,75$

Precio de adquisición final, $PA_1 = 106.500 + 15.000 \times 1,06^{-48/12} = 118.381,40$

Cuenta 213, Variación precio adquisición, $Var. PA \equiv PA_1 - PA_0 = 5.544,66$

Cuenta 143, Saldo, $SD_1 \equiv 6.336,75 + 251 + 395,26 = 6.983,01$

Cuenta 143, Valor Razonable, $VR = 15.000 \times 1,06^{-20/12} = 13.611,78$

Cuenta 143, Variación provisión desmantelar, $Var. PD \equiv VR - SD = 6.628,76$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
213. Maquinaria	5.544,66	
660. Gastos financieros por actualización de provisiones	1.084,11	
143. Provisión por desmantelamiento		6.628,76
<i>Sumas</i>	6.628,76	6.628,76

31-12-02. Costes desmantelamiento

Cuenta 143, Saldo, $SD_2 = 6.983,01 + 6.628,76 = 13.611,78$

Cuenta 660 $\equiv 15.000 \times (1,06^{-16/12} - 1,06^{-20/12}) = 266,97$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
660. Gastos financieros por actualización de provisiones	266,97	
143. Provisión por desmantelamiento		266,97
<i>Sumas</i>	266,97	266,97

31-12-02. Amortización del inmovilizado

Precio de adquisición final, $PA_1 = 106.500 + 15.000 \times 1,06^{-48/12} = 118.381,40$

Cuenta 2813, Saldo, $AA_1 \equiv 18.806,12 + 28.209,19 = 47.015,31$

Valor Contable, $VC_1 \equiv 118.381,4 - 47.015,31 = 71.366,09$

Vida Útil Agotada, meses, $VU_A \equiv 20$

Vida Útil No Agotada, meses, $VU_{NA} \equiv 48 - 20 = 28$

Cuenta 2813, Cuota amortización, $CA_3 \equiv VC_1 \times 12/28 = 30.585,47$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
681. Amortización inmovilizado material	30.585,47	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		30.585,47
<i>Sumas</i>	30.585,47	30.585,47

31-12-03. Amortización del inmovilizado. Costes desmantelamiento

$$\text{Cuenta 660} \equiv 15.000 \times (1,06^{-4/12} - 1,06^{-16/12}) = 832,72$$

$$\text{Cuenta 2813, Saldo, AA}_2 \equiv 47.015,31 + 30.585,47 = 77.600,78$$

$$\text{Valor Contable, VC}_2 \equiv 71.366,09 - 30.585,47 = 40.780,63$$

$$\text{Vida Útil Agotada, meses, VU}_A \equiv 32$$

$$\text{Vida Útil No Agotada, meses, VU}_{NA} \equiv 48 - 32 = 16$$

$$\text{Cuenta 2813, Cuota amortización, CA}_4 \equiv \text{VC}_2 \times 12/16 = 30.585,47$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
660. Gastos financieros por actualización de provisiones	832,72	
143. Provisión por desmantelamiento		832,72
681. Amortización inmovilizado material	30.585,47	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		30.585,47
<i>Sumas</i>	31.418,19	31.418,19

1-5-04. Amortización del inmovilizado. Costes desmantelamiento

$$\text{Cuenta 660} \equiv 15.000 \times (1 - 1,06^{-4/12}) = 288,53$$

$$\text{Cuenta 2813, Saldo, AA}_3 \equiv 77.600,78 + 30.585,47 = 108.186,25$$

$$\text{Valor Contable, VC}_3 \equiv 40.780,63 - 30.585,47 = 10.195,16$$

$$\text{Vida Útil Agotada, meses, VU}_A \equiv 44$$

$$\text{Vida Útil No Agotada, meses, VU}_{NA} \equiv 48 - 44 = 4$$

$$\text{Cuenta 2813, Cuota amortización, CA}_3 \equiv \text{VC}_3 = 10.195,16$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
660. Gastos financieros por actualización de provisiones	288,53	
143. Provisión por desmantelamiento		288,53
681. Amortización inmovilizado material	10.195,16	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		10.195,16
<i>Sumas</i>	10.483,69	10.483,69

$$\text{Cuenta 143, Saldo final, SDF} = 15.000$$

$$\text{Cuenta 2813, Saldo final, SDF} = 118.381,40$$

Supuesto 35. Costes de desmantelamiento

Una empresa adquiere, 1-5-00, una maquinaria, 80.000 €, gastos de transporte e instalación, 20.000 €. Estos capitales se liquidan en efectivo con transferencia bancaria.

El 1-9-00 se incorpora a la producción y entra en funcionamiento. Se estima que al final de la vida útil, dentro de 4 años, será necesario acometer obras de desmantelamiento que se estiman en 15.000 €.

El 1-9-01 se hace una nueva estimación de los costes de desmantelamiento que se cifran en 28.000 €.

Formula los asientos contables sabiendo que el tipo de interés para descontar que utiliza la empresa en operaciones similares es el 8% efectivo anual.

Solución

Véase Supuesto 21. Costes desmantelamiento

Fecha de adquisición, 1-5-00, Coste de fabricante, CF = 80.000

Gastos de Transporte e Instalación, GT = 20.000

Costes de desmantelamiento $C_0 \equiv 11.025,45$

Cuenta 213, Precio adquisición, PA $\equiv CF + GT + C_0 = 111.025,45$

Cuenta 572, Efectivo, EF = PA - $C_0 = 100.000$

Vida Útil, meses, VU = 48

TAE para el descuento de gastos de desmantelamiento, TIE = 8%

Hasta el 1-9-02, Costes de desmantelamiento $C_6 \equiv 15.000$

Desde el 1-9-02, Costes de desmantelamiento $C'_6 \equiv 28.000$

Vencimientos	Orden, K	Valor Actual Coste Desmantelar, C_K	$I_K = C_K - C_{K-1}$
1-9-00	0	$C_0 \equiv C_6 \times 1,08^{-48/12} = 11.025,45$	
31-12-00	1	$C_1 \equiv C_6 \times 1,08^{-44/12} = 11.311,95$	286,50
1-9-01	2	$C_2 \equiv C'_6 \times 1,08^{-36/12} = 22.227,30$	10.915,35
31-12-01	3	$C_3 \equiv C'_6 \times 1,08^{-32/12} = 22.804,89$	577,59
31-12-02	4	$C_4 \equiv C'_6 \times 1,08^{-20/12} = 24.629,28$	1.824,39
31-12-03	5	$C_5 \equiv C'_6 \times 1,08^{-8/12} = 26.599,63$	1.970,34
1-9-04	6	$C'_6 \equiv 28.000$	1.400,37

1-5-00. Maquinaria en montaje, plazo de instalación de 4 meses

Cuenta del Plan General de Contabilidad	Debe	Haber
233. Maquinaria en montaje	100.000	
572. Bancos c/c, euros		100.000
<i>Sumas</i>	100.000	100.000

1-9-00. Maquinaria se incorpora a la producción

Cuenta del Plan General de Contabilidad	Debe	Haber
213. Maquinaria	111.025,45	
143. Provisión por desmantelamiento		11.025,45
233. Maquinaria en montaje		100.000
<i>Sumas</i>	111.025,45	111.025,45

31-12-00. Amortización del inmovilizado. Costes desmantelamiento

Cuenta 2813, Cuota de amortización, $CA_1 \equiv PA \times 4/VU = 9.252,12$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
660. Gastos financieros por actualización de provisiones	286,50	
143. Provisión por desmantelamiento		286,50
681. Amortización inmovilizado material	9.252,12	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		9.252,12
<i>Sumas</i>	9.538,62	9.538,62

1-9-01. Nueva tasación costes desmantelamiento

$C'_6 = 28.000$

Precio de adquisición inicial, $PA_0 = 100.000 + 15.000 \times 1,08^{-48/12} = 111.025,45$

Precio de adquisición final, $PA_1 = 100.000 + 28.000 \times 1,08^{-48/12} = 120.580,84$

Cuenta 213, Variación precio adquisición, $Var. PA \equiv PA_1 - PA_0 = 9.555,39$

Cuenta 143, Saldo, $SD_1 \equiv 11.025,45 + 286,5 = 11.311,95$

Cuenta 143, Valor Razonable, $VR = 28.000 \times 1,08^{-36/12} = 22.227,30$

Cuenta 143, Variación provisión desmantelar, $Var. PD \equiv VR - SD_1 = 10.915,35$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
213. Maquinaria	9.555,39	
660. Gastos financieros por actualización de provisiones	1.359,96	
143. Provisión por desmantelamiento		10.915,35
<i>Sumas</i>	10.915,35	10.915,35

31-12-01. Costes desmantelamiento

Cuenta 143, Saldo, $SD_2 \equiv SD_1 + Var. PD = 11.311,95 + 10.915,35 = 22.227,30$

Cuenta 660 $\equiv 28.000 \times (1,06^{-32/12} - 1,06^{-36/12}) = 577,59$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
660. Gastos financieros por actualización de provisiones	577,59	
143. Provisión por desmantelamiento		577,59
<i>Sumas</i>	577,59	577,59

31-12-01. Amortización del inmovilizado

Precio de adquisición final, $PA_1 = 100.000 + 28.000 \times 1,08^{-48/12} = 120.580,84$

Cuenta 2813, Saldo, $AA_1 \equiv CA_1 = 9.252,12$

Valor Contable, $VC_1 \equiv 120.580,84 - 9.252,12 = 111.328,72$

Vida Útil Agotada, meses, $VU_A \equiv 4$

Vida Útil No Agotada, meses, $VU_{NA} \equiv 48 - 4 = 44$

Cuenta 2813, Cuota amortización, $CA_2 \equiv VC_1 \times 12/44 = 30.362,38$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
681. Amortización inmovilizado material	30.362,38	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		30.362,38
<i>Sumas</i>	30.362,38	30.362,38

31-12-02. Amortización del inmovilizado

$$\text{Cuenta 660} \equiv 28.000 \times (1,08^{-20/12} - 1,08^{-30/12}) = 1.824,39$$

$$\text{Cuenta 2813, Saldo, AA}_2 \equiv 9.252,12 + 30.362,38 = 39.614,50$$

$$\text{Valor Contable, VC}_2 \equiv 120.580,84 - 39.614,5 = 80.966,34$$

$$\text{Vida Útil Agotada, meses, VU}_A \equiv 16$$

$$\text{Vida Útil No Agotada, meses, VU}_{NA} \equiv 48 - 16 = 32$$

$$\text{Cuenta 2813, Cuota amortización, CA}_3 \equiv \text{VC}_2 \times 12/32 = 30.362,38$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
660. Gastos financieros por actualización de provisiones	1.824,39	
143. Provisión por desmantelamiento		1.824,39
681. Amortización inmovilizado material	30.362,38	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		30.362,38
<i>Sumas</i>	32.186,77	32.186,77

31-12-03. Amortización del inmovilizado. Costes desmantelamiento

$$\text{Cuenta 660} \equiv 28.000 \times (1,08^{-8/12} - 1,08^{-20/12}) = 1.970,34$$

$$\text{Cuenta 2813, Saldo, AA}_3 \equiv 39.614,5 + 30.362,38 = 69.976,87$$

$$\text{Valor Contable, VC}_3 \equiv 80.966,34 - 69.976,87 = 50.603,96$$

$$\text{Vida Útil Agotada, meses, VU}_A \equiv 28$$

$$\text{Vida Útil No Agotada, meses, VU}_{NA} \equiv 48 - 28 = 20$$

$$\text{Cuenta 2813, Cuota amortización, CA}_4 \equiv \text{VC}_3 \times 12/20 = 30.362,38$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
660. Gastos financieros por actualización de provisiones	1.970,34	
143. Provisión por desmantelamiento		1.970,34
681. Amortización inmovilizado material	30.362,38	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		30.362,38
<i>Sumas</i>	32.332,72	32.332,72

1-9-04. Amortización del inmovilizado. Costes desmantelamiento

$$\text{Cuenta 660} \equiv 28.000 \times (1 - 1,08^{-8/12}) = 1.400,37$$

$$\text{Cuenta 2813, Saldo, AA}_4 \equiv 69.976,87 + 30.362,38 = 100.339,25$$

$$\text{Valor Contable, VC}_4 \equiv 50.603,96 - 30.362,38 = 20.241,58$$

$$\text{Vida Útil Agotada, meses, VU}_A \equiv 40$$

$$\text{Vida Útil No Agotada, meses, VU}_{NA} \equiv 48 - 40 = 8$$

$$\text{Cuenta 2813, Cuota amortización, CA}_4 \equiv \text{VC}_4 = 20.241,58$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
660. Gastos financieros por actualización de provisiones	1.400,37	
143. Provisión por desmantelamiento		1.400,37
681. Amortización inmovilizado material	20.241,58	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		20.241,58
<i>Sumas</i>	21.641,96	21.641,96

$$\text{Cuenta 143, Saldo final, SDF} = 28.000$$

$$\text{Cuenta 2813, Saldo final, SDF} = 120.580,84$$

Supuesto 36. Costes de desmantelamiento. Enajenación de un inmovilizado

Ex. 7-6-2016

Se adquiere, 1-2-12, una maquinaria al proveedor GSA, 79.900 € más el 7% de IGIC, que se liquida en efectivo con transferencia bancaria. El ejercicio económico de la empresa coincide con el año natural. Valor actual de los costes de desmantelamiento, 10.000 € y su coeficiente de actualización, una tasa del 2% efectivo anual. Valor residual, 3.000 €; vida útil, 60 meses.

El 1-5-15 se transmite la propiedad de la maquinaria y la empresa ya no tendrá que afrontar los costes de desmantelamiento al final de la vida útil. La compraventa se financia con un crédito comercial.

Formula los registros contables de la operación mercantil descrita en las siguientes fechas:

1-2-12, 31-12-12, 31-12-13 y 1-5-15 con las opciones que se indican,

- Caso 1. Valor neto realizable, 40.000 €
- Caso 2. Valor neto realizable, 20.000 €

Solución

Maquinaria, Coste del fabricante, CF \equiv 79.900
 REFC, tipo impositivo, IGIC = 7%
 Vida útil, desde 1-2-12 hasta 1-2-17, meses, VU = 60
 Valor Residual, VRE = 3.000
 Valor Actual Costes Desmantelar, C_0 = 10.000
 Coeficiente Actualización Costes Desmantelar, TAE = 2%
 Cuenta 213, Precio adquisición, PA \equiv 89.900

1-2-12. Adquisición

Cuenta 4727 \equiv 7% \times 79.900 = 5.593
 Cuenta 572, EF \equiv 79.900 + 5.593 = 85.493

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
213. Maquinaria	89.900,00	
4727. IGIC soportado	5.593,00	
143. Provisión por desmantelamiento		10.000,00
572. Bancos c/c, euros		85.493,00
<i>Sumas</i>	95.493,00	95.493,00

31-12-12. Ajustes al cierre del ejercicio

Cuenta 660, CD \equiv 10.000 \times (1,02^{11/12} - 1) = 183,18
 Cuenta 2813, AA \equiv (89.900 - 3.000) \times 11/60 = 15.931,67

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
660. Gastos financieros por actualización provisiones	183,18	
143. Provisión por desmantelamiento		183,18
681. Amortización inmovilizado material	15.931,67	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		15.931,67
<i>Sumas</i>	16.114,85	16.114,85

31-12-13. Ajustes al cierre del ejercicio

$$\text{Cuenta 660, CD} \equiv 10.000 \times (1,02^{23/12} - 1,02^{11/12}) = 203,66$$

$$\text{Cuenta 2813, AA} \equiv (89.900 - 3.000) \times 12/60 = 17.380$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
660. Gastos financieros por actualización provisiones	203,66	
143. Provisión por desmantelamiento		203,66
681. Amortización inmovilizado material	17.380,00	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		17.380,00
<i>Sumas</i>	17.583,66	17.583,66

1-5-15. Enajenación de la maquinaria

Datos desde el 1-2-12 hasta el 31-12-14

$$\text{Vida Útil Agotada, meses, } VU_A \equiv 35$$

$$\text{Vida Útil No Agotada, meses, } VU_{NA} \equiv 60 - 35 = 25$$

$$\text{Cuenta 2813, Amortizaciones, AA} \equiv 15.931,67 + 2 \times 17.380 = 50.691,67$$

Valor actual, 1-5-15 de los Costes de desmantelamiento,

$$\text{Cuenta 143, Costes Desmantelar, CD} \equiv 10.000 \times 1,02^{35/12} = 10.594,58$$

$$\text{Cuenta 143, Saldo, SD} \equiv 10.000 + 183,18 + 203,66 + 207,74 = 10.594,58$$

$$\text{Valor Contable, VC} \equiv \text{PA} - \text{AA} - \text{CD} = 28.613,75$$

Caso 1. Valor neto realizable, VNR = 40.000

$$\text{Cuenta 771, Resultado contable, RB} \equiv \text{VNR} - \text{VC} = 11.386,25$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
143. Provisión por desmantelamiento	10.594,58	
2813. Amortización acumulada de maquinaria	50.691,67	
543. Créditos c/p enajenación inmovilizado	40.000,00	
213. Maquinaria		89.900,00
771. Beneficios procedentes del inmovilizado material		11.386,25
<i>Sumas</i>	101.286,25	101.286,25

Caso 2. Valor neto realizable, VNR = 20.000

$$\text{Cuenta 671, Resultado contable, RP} \equiv \text{VC} - \text{VNR} = 8.613,75$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
143. Provisión por desmantelamiento	10.594,58	
2813. Amortización acumulada de maquinaria	50.691,67	
543. Créditos c/p enajenación inmovilizado	20.000,00	
671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material	8.613,75	
213. Maquinaria		89.900,00
<i>Sumas</i>	89.900,00	89.900,00

Supuesto 37. Costes de desmantelamiento. Enajenación de un inmovilizado

Ex. 7-6-2016

Se adquiere, 1-2-12, una maquinaria al proveedor FSA, 79.900 € más el 7% de IGIC, que se liquida en efectivo con transferencia bancaria. El ejercicio económico de la empresa coincide con el año natural. Valor actual de los costes de desmantelamiento, 10.000 € y su coeficiente de actualización, una tasa del 2% efectivo anual. Valor residual, 3.000 €; vida útil, 60 meses.

Se estima el 31-12-14 un incremento en los costes de desmantelamiento desde los 10.000 € originales hasta 17.000 €.

El 1-5-15 se transmite la propiedad de la maquinaria y la empresa ya no tendrá que afrontar los costes de desmantelamiento al final de la vida útil. La compraventa se financia con un crédito comercial.

Formula los registros contables de la operación mercantil descrita en las siguientes fechas:

1-2-12, 31-12-12, 31-12-14 y 1-5-15 con las opciones que se indican,

- Caso 1. Valor neto realizable, 39.000 €
- Caso 2. Valor neto realizable, 19.000 €

Solución

Maquinaria, Coste del fabricante, CF \equiv 79.900
 REFC, tipo impositivo, IGIC = 7%
 Vida útil, desde 1-2-12 hasta 1-2-17, en meses, VU = 60
 Valor residual, VR = 3.000
 Valor actual de Costes desmantelamiento, C_0 = 10.000
 Coeficiente de actualización de Costes desmantelamiento, TAE = 2%
 Cuenta 213, Precio adquisición, PA_0 \equiv 89.900

1-2-12. Adquisición

Cuenta 4727 \equiv 7% \times 79.900 = 5.593
 Cuenta 572, EF \equiv 79.900 + 5.593 = 85.493

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
213. Maquinaria	89.900,00	
4727. IGIC soportado	5.593,00	
143. Provisión por desmantelamiento		10.000,00
572. Bancos c/c, euros		85.493,00
<i>Sumas</i>	95.493,00	95.493,00

31-12-12. Ajustes al cierre del ejercicio

Cuenta 660, CD \equiv 10.000 \times (1,02^{11/12} - 1) = 183,18
 Cuenta 2813, AA \equiv (89.900 - 3.000) \times 11/60 = 15.931,67

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
660. Gastos financieros por actualización provisiones	183,18	
143. Provisión por desmantelamiento		183,18
681. Amortización inmovilizado material	15.931,67	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		15.931,67
<i>Sumas</i>	16.114,85	16.114,85

31-12-14. Ajustes al cierre del ejercicio

Se estima un incremento en costes desmantelamiento desde los 10.000 € originales hasta 17.000 €.

Actualización del precio de adquisición

$$\text{Variación Costes Desmantelar, Var. CD} \equiv 17.000 - 10.000 = 7.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
213. Maquinaria	7.000,00	
143. Provisión por desmantelamiento		7.000,00
<i>Sumas</i>	7.000,00	7.000,00

Actualización de la provisión por desmantelamiento

$$\text{Vida Útil Agotada, desde 1-2-12 hasta 31-12-14, meses, VU}_A \equiv 35$$

$$\text{Cuenta 143, Saldo, SD} \equiv 7.000 + 10.000 \times 1,02^{23/12} = 17.386,85$$

$$\text{Valor capital de la provisión } C_{35} \equiv 17.000 \times 1,02^{35/12} = 18.010,79$$

$$\text{Cuenta 660, Actualización, GF} \equiv C_{35} - \text{SD} = 623,94$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
660. Gastos financieros por actualización provisiones	623,94	
143. Provisión por desmantelamiento		623,94
<i>Sumas</i>	623,94	623,94

Actualización de la cuota anual de amortización contable

$$\text{Vida Útil Agotada, desde 1-2-12 hasta 31-12-13, meses, VU}_A \equiv 23$$

$$\text{Vida Útil No Agotada, en meses, VU}_{NA} \equiv 60 - 23 = 37$$

$$\text{Cuenta 213, nuevo Precio de Adquisición, PA}_1 \equiv 89.900 + 7.000 = 96.900$$

$$\text{Cuenta 2813, AA} \equiv (89.900 - 3.000) \times 23/60 = 33.311,67$$

$$\text{Valor Contable, VC} = \text{PA} - \text{AA} \equiv 63.588,33$$

$$\text{Valor Residual, VRE} = 3.000$$

$$\text{Cuota Amortización, CA} \equiv (63.588,33 - 3.000) \times 12/37 = 19.650,27$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
681. Amortización inmovilizado material	19.650,27	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		19.650,27
<i>Sumas</i>	19.650,27	19.650,27

1-5-15. Enajenación de la maquinaria

Datos desde el 1-2-12 hasta el 31-12-14

Vida Útil Agotada, En meses, $VU_A \equiv 35$

Vida Útil No Agotada, meses, $VU_{NA} \equiv 60 - 35 = 25$

Cuenta 2813, Amortizaciones, $AA \equiv 33.311,67 + 19.650,27 = 52.961,94$

Valor actual, 1-5-15 de los Costes de desmantelamiento,

Cuenta 143, Costes Desmatelar, $CD \equiv 17.000 \times 1,02^{35/12} = 18.010,79$

Cuenta 143, Saldo, $SD \equiv 17.386,85 + 623,94 = 18.010,79$

Valor Contable, $VC \equiv PA - AA - CD = 25.927,27$

Caso 1. Valor neto realizable, $VNR = 39.000$

Cuenta 771, Resultado contable, $RB \equiv VNR - VC = 13.072,73$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
143. Provisión por desmantelamiento	18.010,79	
2813. Amortización acumulada de maquinaria	52.961,94	
543. Créditos c/p enajenación inmovilizado	39.000,00	
213. Maquinaria		96.900,00
771. Beneficios procedentes del inmovilizado material		13.072,73
<i>Sumas</i>	109.972,73	109.972,73

Caso 2. Valor neto realizable, $VNR = 19.000$

Cuenta 671, Resultado contable, $RP \equiv VC - VNR = 6.927,27$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
143. Provisión por desmantelamiento	18.010,79	
2813. Amortización acumulada de maquinaria	52.961,94	
543. Créditos c/p enajenación inmovilizado	19.000,00	
671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material	6.927,27	
213. Maquinaria		96.900,00
<i>Sumas</i>	96.900,00	96.900,00

Supuesto 38. Inversiones inmobiliarias

La sociedad K tiene por objeto social el alquiler de fincas e inmuebles rústicos y urbanos. Adquiere por 1.300.000 € dos plantas del edificio donde tiene su domicilio social con la finalidad de destinar todo el edificio al alquiler, trasladando su sede social a un edificio más céntrico adquirido por 500.000 €. La antigua sede social se adquirió hace 10 años por 300.000 € y estaba amortizada en $\frac{1}{3}$ de su valor.

Registra en el libro diario los asientos contables de las operaciones financieras expuestas, considerando que el valor del suelo en todos los casos se estima en un 20% del valor del inmueble y que todas las operaciones se liquidan en efectivo contra una cuenta bancaria.

Solución

Las inversiones inmobiliarias hacen referencia a activos no corrientes que sean inmuebles (terrenos, solares, construcciones, edificios) que se tienen con la finalidad de obtener rentas (por arrendamiento o cesión), plusvalías (por transmisión o enajenación) o ambas. Se registran en el subgrupo 22. Inversiones inmobiliarias.

No tienen la consideración de inversiones inmobiliarias las que la empresa tiene para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o para fines administrativos; su venta en el curso ordinario de las operaciones propias de su actividad mercantil.

Adquisición de las dos plantas del edificio destinadas al alquiler

$$\text{Cuenta 220} \equiv 1.300.000 \times 20\% = 260.000$$

$$\text{Cuenta 221} \equiv 1.300.000 \times 80\% = 1.040.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
220. Inversiones en terrenos y bienes naturales	260.000	
221. Inversiones en construcciones	1.040.000	
572. Bancos c/c, euros		1.300.000
<i>Sumas</i>	1.300.000	1.300.000

Reclasificación como inversión inmobiliaria del antiguo domicilio social

$$\text{Cuenta 210} \equiv 300.000 \times 20\% = 60.000$$

$$\text{Cuenta 211} \equiv 300.000 \times 80\% = 240.000$$

$$\text{Cuenta 2811} \equiv 240.000 \times \frac{1}{3} = 80.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
220. Inversiones en terrenos y bienes naturales	60.000	
221. Inversiones en construcciones	240.000	
2821. Amortización acumulada de inversiones en construcciones		80.000
2811. Amortización acumulada de construcciones	80.000	
210. Terrenos y bienes naturales		60.000
211. Construcciones		240.000
<i>Sumas</i>	380.000	380.000

Adquisición de la nueva sede social

$$\text{Cuenta 210} \equiv 500.000 \times 20\% = 100.000$$

$$\text{Cuenta 211} \equiv 500.000 \times 80\% = 400.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
210. Terrenos y bienes naturales	100.000	
211. Construcciones	400.000	
572. Bancos c/c, euros		500.000
<i>Sumas</i>	500.000	500.000

Supuesto 39. Inversiones inmobiliarias. Deterioro del valor

La sociedad BSA tiene un edificio superficiario (no es propietaria del suelo, solo tiene el derecho de superficie, sólo es propietaria del edificio) adquirido el 1-1-00, una vez que ya han finalizado las obras de construcción, por 250.000 € con una vida útil de 25 años. El precio de adquisición se financia con un arrendamiento financiero a 12 años.

Al cierre del ejercicio 09 ya se ha registrado la amortización anual. Una caída del mercado inmobiliario reduce su valor de realización hasta 90.000 € y los costes de venta se calculan en 4.000 €.

La sociedad BSA tiene un contrato de cesión en alquiler del inmueble por un plazo pendiente de 9 años a la empresa QSA por 15.000 € anuales y anticipados y estima en un 5% el tipo de interés efectivo para el descuento.

Calcula el deterioro de valor, si existiera, del activo patrimonial.

Calcula la cuota de amortización después de registrar el deterioro de valor.

Calcula el deterioro de valor, si se hubieran dotado amortizaciones agotando 16 años de su vida útil.

Solución

1-1-00. Adquisición del inmueble

Cuenta 221, Precio adquisición, cuenta 221, PA \equiv 250.000

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
221. Inversiones en construcciones	250.000	
174. Acreedores por arrendamiento financiero a largo plazo		250.000
<i>Sumas</i>	250.000	250.000

31-12-00. Cuota de amortización anual

Vida Útil, años, VU \equiv 25

Cuenta 2821, Cuota amortización anual, CA₀ \equiv PA/VU = 10.000

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
682. Amortización de inversiones inmobiliarias	10.000	
2821. Amortización acumulada de inversiones en construcciones		10.000
<i>Sumas</i>	10.000	10.000

Este registro contable se asienta al cierre de los ejercicios 01 al 09 inclusive.

Cálculo del deterioro de valor a 31-12-09

Vida Útil Agotada, años, VU_A \equiv 10

Vida Útil No Agotada, años, VU_{NA} \equiv 25 - 10 = 15

Cuenta 2821, Amortización acumulada, AA₀ \equiv CA₀ \times VU_A = 100.000

Valor Contable, VC₀ \equiv PA - AA₀ = 150.000

Valor Razonable, VR = 90.000

Costes de transacción, CT = 4.000

Valor Neto Realizable, VNR = VR - CT = 86.000

Cálculo del Valor en Uso

Valor actual de una renta constante anticipada de 9 términos anuales

Terminos anuales anticipados, 15.000

Tanto de interes efectivo, TAE, 5%

Número de términos de la renta, n= 9

$$VU_{VAN} = 15.000 \times \left[\sum_{k=0, \dots, 8} (1+5\%)^{-k} \right] = 1,05 \times 15.000 \times (1 - 1,05^{-9}) / 0,05 = 111.948,19$$

Importe Recuperable, IR = Máx. { VNR ; VU } = 111.948,19

$$\text{Deterioro del valor, } DV_0 = VC_0 - IR = 150.000 - 111.948,19 = 38.051,81$$

31-12-09. Cierre del ejercicio. Deterioro de valor

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
692. Pérdidas por deterioro de las inversiones inmobiliarias	38.051,81	
2921. Deterioro de valor de inversiones en construcciones		38.051,81
<i>Sumas</i>	38.051,81	38.051,81

31-12-10. Amortización una año después de que se contabiliza la pérdida por deterioro de valor

$$\text{Valor Contable, } VC_1 \equiv VC_0 - DV_0 = 150.000 - 38.051,81 = 111.948,19$$

Vida Útil Agotada, años, $VU_A \equiv 10$

Vida Útil No Agotada, años, $VU_{NA} \equiv 25 - 10 = 15$

$$\text{Cuenta 2821, Cuota amortización, } CA_1 \equiv VC_1 \times 1/15 = 7.463,21$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
682. Amortización de inversiones inmobiliarias	7.463,21	
2821. Amortización acumulada de inversiones en construcciones		7.463,21
<i>Sumas</i>	7.463,21	7.463,21

Calcula el deterioro de valor, si se hubieran dotado amortizaciones agotando 16 años de su vida útil.

Cuenta 221, Precio adquisición, cuenta 221, PA \equiv 250.000

Vida Útil, años, VU \equiv 25

Vida Útil Agotada, años, $VU_A \equiv 16$

Vida Útil No Agotada, años, $VU_{NA} \equiv 25 - 16 = 9$

Cuota amortización anual, $CA_0 \equiv PA / VU = 10.000$

Cuenta 2821, Amortización acumulada, $AA_0 \equiv CA_0 \times VU_A = 160.000$

Valor Contable, $VC_0 \equiv PA - AA_0 = 90.000$

Valor Razonable, VR = 90.000

Costes de transacción, CT = 4.000

Valor Neto Realizable, VNR = VR - CT = 86.000

Cálculo del Valor en Uso

Valor actual de una renta constante anticipada de 9 términos anuales

$$VU_{VAN} = 15.000 \times \left[\sum_{k=0, \dots, 8} (1+5\%)^{-k} \right] = 1,05 \times 15.000 \times (1 - 1,05^{-9}) / 0,05 = 111.948,19$$

Importe Recuperable, IR = Máx. { VNR ; VU } = 111.948,19

$$\text{Deterioro del valor, } DV_0 = VC_0 - IR = 90.000 - 111.948,19 = -21.948,19$$

No se reconoce deterioro de valor porque $IR \equiv 111.948,19 \text{ €} > VC \equiv 90.000 \text{ €}$.

Si hubiera un saldo por deterioro del valor reconocido, se revierte íntegramente.

NRV 5. INMOVILIZADO INTANGIBLE

Los criterios contenidos en las normas relativas al inmovilizado material, se aplicarán a los elementos del inmovilizado intangible, sin perjuicio de lo dispuesto a continuación, de lo previsto en las normas particulares sobre el inmovilizado intangible, así como de lo establecido para el fondo de comercio en la norma relativa a combinaciones de negocios.

1. Reconocimiento

Para el reconocimiento inicial de un inmovilizado intangible es preciso que además de cumplir la definición de activo y los criterios de registro contable del Marco Conceptual de la Contabilidad, cumpla el criterio de identificabilidad.

El criterio de identificabilidad implica que el inmovilizado cumpla alguno de los requisitos siguientes:

- a) Sea separable, susceptible de ser apartado de la empresa y vendido, cedido, entregado para su explotación, arrendado o intercambiado.
- b) Surja de derechos legales o contractuales, con independencia de que tales derechos sean transferibles o separables de la empresa o de otros derechos u obligaciones.

En ningún caso se reconocerán como inmovilizado intangibles los gastos ocasionados con motivo del establecimiento, las marcas, cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las lista de clientes u otras partidas similares, que se hayan generado internamente.

2. Valoración posterior

Los inmovilizados intangibles son activos de vida útil definida y, por lo tanto, deberán ser objeto de amortización sistemática en el periodo durante el cual se prevé, razonablemente, que los beneficios económicos inherentes al activo produzcan rendimientos para la empresa.

Cuando la vida útil de estos activos no pueda estimarse de manera fiable se amortizarán en un plazo de diez años, sin perjuicio de los plazos establecidos en las normas particulares sobre el inmovilizado intangible.

En todo caso, al menos anualmente, deberá analizarse si existen indicios de deterioro de valor para, en su caso, comprobar su eventual deterioro.

NRV 6. NORMAS PARTICULARES SOBRE EL INMOVILIZADO INTANGIBLE

En particular se aplicarán las normas que se expresan con respecto a los bienes y derechos que en cada caso se indican:

a) Investigación y desarrollo

Los gastos de investigación y desarrollo son gastos del ejercicio en que se liquidan. Se pueden activar como inmovilizado intangible si cumplen las siguientes condiciones:

- Estar específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo.
- Tener motivos fundados del éxito técnico y de la rentabilidad económico-comercial del proyecto o proyectos de que se trate.

Si existen dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económica y comercial del proyecto, los importes registrados en el activo, deberán imputarse a pérdidas del ejercicio.

Los gastos de investigación que figuren en el activo deberán amortizarse durante su vida útil, y siempre dentro del plazo de cinco años; en el caso en que existan dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto, los importes registrados en el activo, deberán imputarse directamente a pérdidas del ejercicio.

Los gastos de desarrollo, cuando se cumplan las condiciones indicadas para la activación de los gastos de investigación, se reconocerán en el activo y deberán amortizarse durante su vida útil, que, en principio, se presume, salvo prueba en contrario, que no es superior a cinco años; en el caso en que existan dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto, los importes registrados en el activo deberán imputarse directamente a pérdidas del ejercicio.

Comentario a la norma

El PGC no fija el comienzo de las amortizaciones. Aún no se ha derogado la Resolución de 21-1-1992 del ICAC sobre el inmovilizado inmaterial que se aplica por defecto. Los gastos de investigación se amortizan a partir del ejercicio en que se activan. Los gastos de desarrollo se amortizan una vez finalizado el proyecto de investigación.

b) Propiedad industrial

Se contabilizarán en este concepto los gastos de desarrollo capitalizados cuando se obtenga la correspondiente patente o similar, incluido el coste del registro y formalización de la propiedad industrial, sin perjuicio de los importes que también pudieran contabilizarse por razón de adquisición a terceros de los derechos correspondientes. Deben ser objeto de amortización y corrección valorativa por deterioro según lo especificado con carácter general para los inmovilizados intangibles.

c) Fondo de comercio

Sólo podrá figurar en el activo, cuando su valor se ponga de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa, en el contexto de una combinación de negocios.

Su importe se determinará de acuerdo con lo indicado en la norma relativa a combinaciones de negocios y deberá asignarse desde la fecha de adquisición entre cada una de las unidades generadoras de efectivo o grupos de unidades generadoras de efectivo de la empresa, sobre los que se espere que recaigan los beneficios de las sinergias de la combinación de negocios.

Con posterioridad al reconocimiento inicial, el fondo de comercio se valorará por su precio de adquisición menos la amortización acumulada y, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro reconocidas.

El fondo de comercio se amortizará durante su vida útil. La vida útil se determinará de forma separada para cada unidad generadora de efectivo a la que se le haya asignado fondo de comercio.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la vida útil del fondo de comercio es de diez años y que su recuperación es lineal.

Además, al menos anualmente, se analizará si existen indicios de deterioro de valor de las unidades generadoras de efectivo a las que se haya asignado un fondo de comercio, y, en caso de que los haya, se comprobará su eventual deterioro de valor de acuerdo con lo indicado en el apartado 2.2 de la norma relativa al inmovilizado material.

Las correcciones valorativas por deterioro reconocidas en el fondo de comercio no serán objeto de reversión en los ejercicios posteriores.

d) Derechos de traspaso

Sólo podrán figurar en el activo cuando su valor se ponga de manifiesto en virtud de una transacción onerosa, debiendo ser objeto de amortización y corrección valorativa por deterioro según lo especificado con carácter general para los inmovilizados intangibles.

e) Programas de ordenador

Los programas de ordenador, que cumplan los criterios de reconocimiento del apartado 1 de la norma relativa al inmovilizado intangible, se incluirán en el activo, tanto los adquiridos a terceros como los elaborados por la propia empresa para sí misma, utilizando los medios propios de que disponga, entendiéndose incluidos entre los anteriores los gastos de desarrollo de las páginas web.

En ningún caso podrán figurar en el activo los gastos de mantenimiento de la aplicación informática.

Se aplicarán los mismos criterios de registro y amortización que los establecidos para los gastos de desarrollo, aplicándose respecto a la corrección valorativa por deterioro los criterios especificados con carácter general para los inmovilizados intangibles.

f) Otros inmovilizados intangibles

Además de los elementos intangibles anteriormente mencionados, existen otros que serán reconocidos como tales en balance, siempre que cumplan los criterios contenidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad y los requisitos especificados en estas normas de registro y valoración. Entre tales elementos se pueden mencionar los siguientes: concesiones administrativas, derechos comerciales, propiedad intelectual o licencias.

Los elementos anteriores deben ser objeto de amortización y corrección valorativa por deterioro según lo especificado con carácter general para los inmovilizados intangibles.

Supuesto 1. Intangible proyecto de I+D

Una empresa facilita los siguientes datos de un proyecto I+D del producto W.

Investigación	Valoración	Liquidación	Resultado
Ejercicio 00	100.000	1-6-00	Informe desfavorable
Ejercicio 01	115.000	Anticipada cada cuatrimestre	Informe favorable
Ejercicio 02	125.000	Anticipada cada semestre	Informe favorable
<i>Desarrollo</i>			
Ejercicio 03	135.000	Desde 1-4-03 hasta 1-10-03	Informe favorable

Se patenta el 1-7-04, costes del registro, 40.000

Asienta en el diario los registros contables del proyecto de investigación y desarrollo que se estima finalizado el 31-12-03. Estas operaciones están gravadas con el 7% de IGIC.

Solución

1-6-00. Fase de investigación

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
620. Gastos en investigación y desarrollo del ejercicio	100.000	
4727. IGIC soportado	7.000	
572. Bancos c/c, euros		107.000
<i>Sumas</i>	107.000	107.000

31-12-00. Ajustes al cierre del ejercicio

No se activan los gastos por no existir informe de resultados favorables

1-1-01, 1-5-01, 1-9-01. Fase de investigación, durante el ejercicio, en cada liquidación

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
620. Gastos en investigación y desarrollo del ejercicio	115.000	
4727. IGIC soportado	8.050	
572. Bancos c/c, euros		123.050
<i>Sumas</i>	123.050	123.050

31-12-01. Ajustes al cierre del ejercicio

Se activan los gastos por existir un informe de resultados favorables

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
200. Investigación	345.000	
730. Trabajos para el inmovilizado intangible		345.000
<i>Sumas</i>	345.000	345.000

1-1-02, 1-7-02. Fase de investigación, durante el ejercicio, en cada liquidación

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
620. Gastos en investigación y desarrollo del ejercicio	125.000	
4727. IGIC soportado	8.750	
572. Bancos c/c, euros		133.750
<i>Sumas</i>	133.750	133.750

31-12-02. Ajustes al cierre del ejercicio

Se activan los gastos por existir un informe de resultados favorables

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
200. Investigación	250.000	
730. Trabajos para el inmovilizado intangible		250.000
<i>Sumas</i>	250.000	250.000

Se amortizan los gastos activados al cierre del ejercicio 01

Vida útil, meses, 60

Cuenta 2800, Cuota Amortización Lineal, $CA_1 \equiv 345.000 \times 12/60 = 69.000$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
680. Amortización inmovilizado intangible	69.000	
2800. Amortización acumulada de investigación		69.000
<i>Sumas</i>	69.000	69.000

1-4-03, 1-10-03. Fase de desarrollo, durante el ejercicio, en cada liquidación

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
620. Gastos en investigación y desarrollo del ejercicio	135.000	
4727. IGIC soportado	9.450	
572. Bancos c/c, euros		144.450
<i>Sumas</i>	144.450	144.450

31-12-03. Ajustes al cierre del ejercicio

Se activan los gastos por existir un informe de resultados favorables

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
201. Desarrollo	270.000	
730. Trabajos para el inmovilizado intangible		270.000
<i>Sumas</i>	270.000	270.000

Se amortizan los gastos activados en los ejercicio 01, 02

Cta. 2800, Cuota Amortización, $CA_2 \equiv (345.000 + 250.000) \times 12/60 = 119.000$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
680. Amortización inmovilizado intangible	119.000	
2800. Amortización acumulada de investigación		119.000
<i>Sumas</i>	119.000	119.000

1-7-04. Registro de la patente

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
620. Gastos en investigación y desarrollo del ejercicio	40.000	
4727. IGIC soportado	2.800	
572. Bancos c/c, euros		42.800
<i>Sumas</i>	42.800	42.800

Se amortizan los gastos de enero a junio

$$\text{Cta. 2800, Cuota Amortización, CA}_3 \equiv (345.000 + 250.000) \times 6/60 = 59.500$$

$$\text{Cuenta 2801, Cuota Amortización, CA}_4 \equiv 270.000 \times 6/60 = 27.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
680. Amortización inmovilizado intangible	86.500	
2800. Amortización acumulada de investigación		59.500
2801. Amortización acumulada de desarrollo		27.000
<i>Sumas</i>	86.500	86.500

Se reclasifica el proyecto finalizado

$$\text{Cuenta 2800, Saldo, SD} \equiv 69.000 + 119.000 + 59.500 = 247.500$$

$$\text{Cuenta 2801, Saldo, SD} \equiv 27.000$$

$$\text{Cuenta 200, Saldo, SD} \equiv 345.000 + 250.000 = 595.000$$

$$\text{Cuenta 201, Saldo, SD} \equiv 270.000$$

$$\text{Cuenta 203, Cuadre del asiento, Precio Adquisición, PA} \equiv 630.500$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
203. Propiedad industrial	630.500	
2800. Amortización acumulada de investigación	247.500	
2801. Amortización acumulada de desarrollo	27.000	
200. Investigación		595.000
201. Desarrollo		270.000
730. Trabajos para el inmovilizado intangible		40.000
<i>Sumas</i>	905.000	905.000

Supuesto 2. Intangible proyecto de I+D

La empresa LSA tiene como objeto social una actividad de producción y comercialización de productos alimenticios.

Ejercicio 00. Se inicia un proyecto de investigación sobre un nuevo sistema de conservación de los alimentos que encarga a un Centro de Investigación Dietético, que emite una factura de gastos, que se liquida en efectivo, con transferencia: honorarios, 82.000 €; consumo de materiales, 34.000 €; amortización de equipos, 11.000 €.

Ejercicio 01. Después del fracaso del proyecto de investigación encargado, decide acometer una inversión en un laboratorio propio y continuar con las investigaciones. Se realizan los siguientes gastos, que se liquidan con transferencia: mano de obra directa, 48.000 €; consumo de materiales, 40.000 €; amortizaciones, 6.000 €.

Ejercicio 02. Se prorroga un año más el proyecto de investigación que arroja los siguientes costes que se liquidan con transferencia: mano de obra directa, 52.000 €; consumo de materiales, 35.000; amortizaciones, 19.000 €; factura de investigación en una empresa externa, 8.000 €. Al cierre del ejercicio se estima que existen motivos fundados del éxito técnico y rentabilidad comercial.

Ejercicio 03. Hasta el final del mes de septiembre se liquidan con transferencia los siguientes gastos: mano de obra directa, 27.000 €; consumo de materiales, 2.500 €; amortizaciones, 6.500 €. A partir de esa fecha se inicia la fase de desarrollo que comporta los siguientes costes: mano de obra directa, 25.000 €. Al cierre del ejercicio se considera finalizada la fase de desarrollo. Considera las dos situaciones posibles de desenlace del proyecto:

Hipótesis 1. Proyecto concluido, se espera que genere ingresos durante un plazo de 4 años.

Hipótesis 2. Proyecto concluido, existen dudas razonables del éxito comercial o rentabilidad.

Solución

Ejercicio 00. Fase de investigación contratada con una empresa externa

$$\text{Cuenta 620, I+D} \equiv 82.000 + 34.000 + 11.000 = 127.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
620. Gastos en investigación y desarrollo del ejercicio	127.000	
572. Bancos c/c, euros		127.000
<i>Sumas</i>	127.000	127.000

No existe certeza del éxito técnico ni rentabilidad económica-comercial del proyecto, por tanto se considera gasto del ejercicio.

Ejercicio 01. Fase de investigación directa en un laboratorio propio

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
640. Sueldos y salarios	48.000	
602. Compra de otros aprovisionamientos	40.000	
572. Bancos c/c, euros		88.000
681. Amortización del inmovilizado material	6.000	
281. Amortización acumulada del inmovilizado material		6.000
<i>Sumas</i>	94.000	94.000

Ejercicio 02. Fase de investigación directa en un laboratorio propio

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
640. Sueldos y salarios	52.000	
602. Compra de otros aprovisionamientos	35.000	
620. Gastos en investigación y desarrollo del ejercicio	8.000	
572. Bancos c/c, euros		95.000
681. Amortización del inmovilizado material	19.000	
281. Amortización acumulada del inmovilizado material		19.000
<i>Sumas</i>	114.000	114.000

31-12-02. Se activan los Gastos en I+D por la certeza del éxito técnico y rentabilidad económico y comercial del proyecto que podría obtenerse cuando se inicie la explotación productiva.

$$\text{Cuenta 200} \equiv 95.000 + 19.000 = 114.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
200. Investigación	114.000	
730. Trabajos para el inmovilizado intangible		114.000
<i>Sumas</i>	114.000	114.000

Ejercicio 03. Se prorroga la fase de investigación directa en un laboratorio propio

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
640. Sueldos y salarios	27.000	
602. Compra de otros aprovisionamientos	2.500	
572. Bancos c/c, euros		29.500
681. Amortización del inmovilizado material	6.500	
281. Amortización acumulada del inmovilizado material		6.500
<i>Sumas</i>	36.000	36.000

30-9-03. Se activan los Gastos en I+D por la certeza del éxito técnico y rentabilidad económico y comercial del proyecto que podría obtenerse cuando se inicie la explotación productiva.

$$\text{Cuenta 200} \equiv 29.500 + 6.500 = 36.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
200. Investigación	36.000	
730. Trabajos para el inmovilizado intangible		36.000
<i>Sumas</i>	36.000	36.000

1-10-03. Se inicia la etapa de desarrollo del proyecto de investigación

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
640. Sueldos y salarios	25.000	
572. Bancos c/c, euros		25.000
<i>Sumas</i>	25.000	25.000

31-12-03. Amortización de los gastos de investigación, desde que se activan

$$\text{Cuenta 2800} \equiv 114.000 \times 12/48 + 36.000 \times 3/48 = 30.750$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
680. Amortización inmovilizado intangible	30.750	
2800. Amortización acumulada de investigación		30.750
<i>Sumas</i>	30.750	30.750

31-12-03. Hipótesis 1. Fin del proyecto con éxito que generará ingresos durante 4 años

Se activan los gastos de desarrollo, liquidados en el ejercicio.

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
201. Desarrollo	25.000	
730. Trabajos para el inmovilizado intangible		25.000
<i>Sumas</i>	25.000	25.000

31-12-03. Hipótesis 2. Fin del proyecto con incertidumbre en cuanto a su rentabilidad comercial

No se activan los gastos de desarrollo. Los gastos de investigación activados se asignan a pérdidas del ejercicio.

$$\text{Cuenta 670} \equiv 114.000 + 36.000 - 24.600 = 119.250$$

$$\text{Cuenta 200} \equiv 114.000 + 36.000 = 150.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2800. Amortización acumulada de investigación	30.750	
670. Pérdidas del inmovilizado intangible	119.250	
200. Investigación		150.000
<i>Sumas</i>	150.000	150.000

Supuesto 3. Diseño de páginas Web

El 1-4-00 se encarga el diseño de una página Web. El presupuesto de coste se estipula en 18.000 € más el 5% de IGIC; 50% por adelantado y el resto una vez instalada.

La Web empieza a funcionar el 1-7-00, fecha en la que se contrata un servicio de formación del personal que gestiona el comercio por Internet, 6.000 €, más un servicio de actualizaciones anuales con un coste de 900 € anticipados.

Registra en el diario los asientos de los hechos mercantiles enunciados. Asienta la amortización del ejercicio, 31-12-00, fecha de cierre.

Solución

1-4-00. Se liquida el 50% del presupuesto

Cuenta 206, Precio de Adquisición de las Páginas Web, PA \equiv 18.000

Cta. 209, Anticipos de Inmovilizado Intangible, ANT \equiv 50% \times PA = 9.000

Tipo impositivo, 5%. Cuota de IGIC \equiv 5% \times ANT = 450

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
209. Anticipos inmovilizado intangible	9.000	
4727. IGIC 5% soportado	450	
572. Bancos c/c, euros		9.450
<i>Sumas</i>	9.450	9.450

1-7-00. Instalación de la web lista para su uso, liquidación del resto pendiente

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
206. Aplicaciones informáticas	18.000	
4727. IGIC 5% soportado	450	
209. Anticipos inmovilizado intangible		9.000
572. Bancos c/c, euros		9.450
<i>Sumas</i>	18.450	18.450

1-7-00. Formación del personal y servicio de actualización de la web

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
649. Otros gastos sociales	6.000	
623. Servicios profesionales independientes	900	
4727. IGIC 5% soportado	345	
572. Bancos c/c, euros		7.245
<i>Sumas</i>	7.245	7.245

31-12-00. Cierre del ejercicio. Amortización anual de activos

Vida Útil, meses, VU = 60

Vida Útil Agotada, VU_A = 6

Vida Útil No Agotada, VU_{NA} = 54

Precio de Adquisición, PA \equiv 18.000

Amortización, AA = PA \times VU_A / VU = 1.800

Valor Contable, VC \equiv PA - AA = 16.200

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
680. Amortización inmovilizado intangible	1.800	
2806. Amortización acumulada de aplicaciones informáticas		1.800
<i>Sumas</i>	1.800	1.800

Supuesto 4. Adquisición de una patente

Se adquiere, 1-8-00, una patente, con un coste de 43.000 €. La factura del proveedor se liquida en efectivo, 15.150 €, 13.000 € del precio de coste más 2.150 € de la cuota de IGIC. El resto se financia al 4% efectivo trimestral, con reembolso de 3 cuotas constantes de amortización trimestrales. Se estima una vida útil de 7 años, con amortización lineal. El ejercicio económico de la empresa coincide con el año natural. Registra en el diario los asientos de la operación descrita.

Solución

Los intereses corresponden a un período posterior a la entrega de los bienes o servicios, razón por la que están exentos en el IGIC.

$$\begin{aligned}
 &\text{Patente Z, PT} = 43.000 \\
 &\text{Cuota de IGIC, CT} \equiv 5\% \times 43.000 = 2.150 \\
 &\text{Importe del Crédito, CR} \equiv 43.000 + 2.150 = 45.150 \\
 &\text{Principal, } C_0 = 30.000 \\
 &\text{Efectivo, EF} = 13.000 \\
 &\text{Tanto de interés efectivo trimestral, } i_4 = 4\% \\
 &\text{Plazo amortización en trimestres, } N = 3 \\
 &\text{Cuota amortización, } A_K = C_0 / N = 10.000
 \end{aligned}$$

Vencimientos	Trimestralidad $a_K = I_K + A_K$	Intereses $I_K = C_{K-1} \times i_4$	Amortización A_K	Capital Vivo $C_K = C_{K-1} - A_K$
1-8-00				30.000
1-11-00	11.200	1.200	10.000	20.000
1-2-01	10.800	800	10.000	10.000
1-5-01	10.400	400	10.000	0,00
<i>Sumas</i>	32.400	2.400	30.000	

1-8-00. Adquisición patente

$$\begin{aligned}
 &\text{Cuenta 572, Efectivo + IGIC} \equiv 13.000 + 2.150 = 15.150 \\
 &\text{Cuenta 4727} \equiv 43.000 \times 5\% = 2.150
 \end{aligned}$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
203. Propiedad industrial	43.000	
4727. IGIC 5% soportado	2.150	
173. Proveedores inmovilizado l/p		20.000
523. Proveedores inmovilizado c/p		10.000
572. Bancos c/c, euros		15.150
<i>Sumas</i>	45.150	45.150

1-11-00. Reembolso del término amortizativo trimestral

$$\text{Cuenta 6624} \equiv 30.000 \times 4\% = 1.200$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
523. Proveedores inmovilizado c/p	10.000	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	1.200	
572. Bancos c/c, euros		11.200
<i>Sumas</i>	11.200	11.200

31-12-00. Ajustes al cierre del ejercicio

Devengo intereses explícitos. Reclasificación deuda. Amortización

$$\text{Cuenta 528} \equiv 20.000 \times 4\% \times 2/3 = 533,33$$

$$\text{Vida útil, meses, VU} = 84$$

$$\text{Cuenta 2803} \equiv 43.000 \times 5/84 = 2.559,52$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6624. Intereses de deudas, otras empresas	533,33	
528. Intereses a c/p deudas		533,33
173. Proveedores inmovilizado l/p	20.000,00	
523. Proveedores inmovilizado c/p		20.000,00
680. Amortización del inmovilizado intangible	2.559,52	
2803. Amortización acumulada Propiedad industrial		2.559,52
<i>Sumas</i>	23.092,86	23.092,86

1-2-01. Reembolso del término amortizativo trimestral

$$\text{Cuenta 6624} \equiv 20.000 \times 4\% \times 1/3 = 266,67$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
523. Proveedores inmovilizado c/p	10.000	
528. Intereses a c/p deudas	533,33	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	266,67	
572. Bancos c/c, euros		10.800
<i>Sumas</i>	10.800	10.800

1-5-01. Reembolso del término amortizativo trimestral

$$\text{Cuenta 6624} \equiv 10.000 \times 4\% = 400$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
523. Proveedores inmovilizado c/p	10.000	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	400	
572. Bancos c/c, euros		10.400
<i>Sumas</i>	10.400	10.400

Supuesto 5. Enajenación de una patente

El adquirente asume todos los riesgos y beneficios asociados a la propiedad.

Se transmite, 1-8-00, una patente, propiedad de la empresa, por 43.000 €. Financiación: en efectivo, con transferencia, 15.150 €, 13.000 € del precio de coste más 2.150 € de la cuota de IGIC. El resto se aplaza al 4% trimestral simple, con reembolso único, 1-5-01, de capital e intereses. Su coste de producción, 28.000 €; amortizaciones, 19.000 €; deterioro de valor irreversible, 2.000 €. El ejercicio económico de la empresa coincide con el año natural. Registra en el diario los asientos de la transmisión onerosa.

Solución

Devengo único de la cuota de IGIC

Los intereses corresponden a un período posterior a la entrega de los bienes o servicios, razón por la que están exentos en el IGIC.

REFC, LIGIC 20/1991 de 7 de junio. Artículo 18:

Devengo del impuesto: cuando el activo se pone a disposición del adquirente.

Datos de la compraventa

- Valor Neto Realizable, VNR \equiv 43.000
- Coste de Producción, CP \equiv 28.000
- Amortizaciones, AM \equiv 19.000
- Deterioro de Valor Irreversible, DV_{IR} \equiv 2.000
- Valor Contable, VC \equiv CP - AM - DV_{IR} = 7.000
- Resultado Beneficios, RB \equiv VNR - VC = 36.000
- Capital Efectivo, EF \equiv 13.000
- Capital a financiar, C₀ \equiv VNR - EF = 30.000
- Interés simple trimestral, $i_4 = 4\%$
- Plazo de reembolso, en trimestres, N \equiv 3
- Monto total de intereses, IT \equiv C₀ \times 4% \times N = 3.600
- Reembolso único, C₃ \equiv C₀ + IT = 33.600

1-8-00. Transmisión de intangible

- Tipo Impositivo, IGIC = 5%
- Cuenta 4777 \equiv 5% \times 43.000 = 2.150
- Cuenta 572 \equiv 13.000 + 2.150 = 15.150
- Cuenta 203 \equiv CP - DV_{IR} = 28.000 - 2.000 = 26.000
- Cuenta 770 \equiv VNR - VC = 43.000 - 7.000 = 36.000

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2812. Amortización acumulada propiedad industrial	19.000	
572. Bancos c/c, euros	15.150	
253. Créditos l/p enajenación inmovilizado	30.000	
203. Propiedad industrial		26.000
4777. IGIC 5% repercutido		2.150
770. Beneficios procedentes del inmovilizado intangible		36.000
<i>Sumas</i>	64.150	64.150

31-12-00. Devengo intereses implícitos. Recalificación

$$\text{Cuenta 7621} \equiv 30.000 \times 4\% \times 5/3 = 2.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
543. Créditos c/p enajenación inmovilizado	32.000	
7621. Ingresos de créditos c/p		2.000
253. Créditos l/p enajenación inmovilizado		30.000
<i>Sumas</i>	32.000	32.000

1-5-01. Reembolso único de capital más intereses

$$\text{Cuenta 7621} \equiv 30.000 \times 4\% \times 4/3 = 1.600$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
572. Bancos c/c, euros	33.600	
543. Créditos c/p enajenación inmovilizado		32.000
7621. Ingresos de créditos c/p		1.600
<i>Sumas</i>	33.600	33.600

Supuesto 6. Enajenación de una patente con pacto de reserva de dominio

Se transmite, 1-8-00, una patente, propiedad de la empresa, por 43.000 €. Financiación: con transferencia, 13.000 € en efectivo del precio de coste; el resto se aplaza al tanto simple del 4% trimestral, con reembolso único de capital e intereses acumulados el 1-5-01. Su coste de producción, 28.000 €; amortizaciones, 19.000 €; deterioro del valor, 2.000 € irreversibles. Operación gravada con el 5% de IGIC. El ejercicio económico de la empresa coincide con el año natural. Contabiliza en el diario los asientos de la transmisión onerosa con pacto de reserva de dominio.

Solución

El pacto de reserva de dominio se extingue en la fecha de vencimiento del crédito o cancelación de la deuda viva, instante en el que se transmite la propiedad y queda gravada la operación con el 5% de IGIC.

Devengo periódico de la cuota de IGIC. Se aplica el criterio de caja.

Los intereses corresponden a un período anterior a la entrega formal o jurídica de los bienes o servicios (reserva de dominio), razón por la que están gravados con IGIC.

REFC, LIGIC 20/1991 de 7 de junio. Artículo 18:

Devengo del impuesto: cuando el activo se pone a disposición del adquirente.

Opción 1

1-8-00. Transmisión de intangible con Pacto de Reserva de Dominio

Cuenta 171 \equiv 43.000

Cuenta 572 \equiv 13.000

Cuenta 253 \equiv 43.000 - 13.000 = 30.000

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
572. Bancos c/c, euros	13.000	
253. Créditos l/p enajenación inmovilizado	30.000	
171. Deudas a largo plazo		43.000
<i>Sumas</i>	43.000	43.000

1-8-00. Recalificación desde el Inmovilizado hacia Activos No Corrientes Mantenidos para la Venta

En este instante habría que evaluar si existe o no deterioro de valor

Cuenta 580 \equiv PA - AA = 26.000 - 19.000 = 7.000

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2812. Amortización acumulada propiedad industrial	19.000	
203. Propiedad industrial		26.000
580. Inmovilizado	7.000	
<i>Sumas</i>	26.000	26.000

31-12-00. Devengo intereses implícitos. Recalificación

Cuenta 7621 \equiv 30.000 \times 4% \times 5/3 = 2.000

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
543. Créditos c/p enajenación inmovilizado	32.000	
7621. Ingresos de créditos c/p		2.000
253. Créditos l/p enajenación inmovilizado		30.000
171. Deudas a largo plazo	43.000	
521. Deudas a corto plazo		43.000
<i>Sumas</i>	75.000	75.000

1-5-01. Reembolso único de capital más intereses

$$\text{Cuenta 7621} \equiv 30.000 \times 4\% \times 4/3 = 1.600$$

$$\text{Cuenta 4777} \equiv 5\% \times (43.000 + 2.000 + 1.600) = 2.330$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv 32.000 + 1.600 + 2.330 = 35.930$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
572. Bancos c/c, euros	35.930	
543. Créditos c/p enajenación inmovilizado		32.000
7621. Ingresos de créditos c/p		1.600
4777. IGIC 5% repercutido		2.330
<i>Sumas</i>	35.930	35.930

1-5-01. Transmisión de intangible. Se extingue el pacto de reserva de dominio

$$\text{Cuenta 770} \equiv \text{VNR} - \text{VC} = 43.000 - 7.000 = 36.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
521. Deudas a corto plazo	43.000	
580. Inmovilizado		7.000
770. Beneficios procedentes del inmovilizado intangible		36.000
<i>Sumas</i>	43.000	43.000

Opción 2

1-8-00. Transmisión de intangible con Pacto de Reserva de Dominio

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
572. Bancos c/c, euros	13.000	
171. Deudas a largo plazo		13.000
<i>Sumas</i>	13.000	13.000

1-8-00. Recalificación desde el Inmovilizado hacia Activos No Corrientes Mantenidos para la Venta

En este instante habría que evaluar si existe o no deterioro de valor

$$\text{Cuenta 580} \equiv \text{PA} - \text{AA} = 26.000 - 19.000 = 7.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2812. Amortización acumulada propiedad industrial	19.000	
203. Propiedad industrial		26.000
580. Inmovilizado	7.000	
<i>Sumas</i>	26.000	26.000

31-12-00. Recalificación

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
171. Deudas a largo plazo	13.000	
521. Deudas a corto plazo		13.000
<i>Sumas</i>	13.000	13.000

1-5-01. Reembolso único de capital más intereses

$$\text{Devengo interés implícito} \equiv 30.000 \times 4\% \times 9/3 = 3.600$$

$$\text{IGIC} \equiv 5\% \times (43.000 + 3.600) = 2.330$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv 30.000 + 3.600 + 2.330 = 35.930$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
572. Bancos c/c, euros	35.930	
521. Deudas a corto plazo		35.930
<i>Sumas</i>	35.930	35.930

1-5-01. Transmisión de intangible. Se extingue el pacto de reserva de dominio

$$\text{Cuenta 521} \equiv 13.000 + 35.930 = 48.930$$

$$\text{Cuenta 4777} \equiv 5\% \times (43.000 + 3.600) = 2.330$$

$$\text{Cuenta 770, Resultados, RB} \equiv 36.000 + 3.600 = 39.600$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
521. Deudas a corto plazo	48.930	
580. Inmovilizado		7.000
4777. IGIC 5% repercutido		2.330
770. Beneficios procedentes del inmovilizado intangible		39.600
<i>Sumas</i>	48.930	48.930

Supuesto 7. Fondo de comercio. Unidad generadora de efectivo

Una empresa adquirió el 1-7-00 un negocio (unidad generadora de efectivo, integrado por los siguientes elementos patrimoniales:

- 1) Maquinaria, 300.000 €; vida útil no agotada, 5 años, deuda viva, 20 letras mensuales, cada una de 6.000 € de nominal.
- 2) Vehículos, 90.000 €, vida útil no agotada, 6 años.
- 3) Fondo de comercio, 60.000 €.

Formula los asientos relativos a las pérdidas por deterioro de valor de la unidad generadora de efectivo, teniendo en cuenta los siguientes datos:

- 31-12-00. Cierre del ejercicio, se calculan unos flujos de caja actualizados, valor en uso de la unidad generadora de efectivo, 300.000 €.
- 31-12-01. Cierre del ejercicio, se estiman unos flujos de caja actualizados de 262.000 €.

Solución

1-7-00. Adquisición

Unidad Generadora de Efectivo	VU _{NA}	Coste histórico	Deuda viva (*)
Fondo de comercio		60.000	
Maquinaria	60	300.000	120.000
Elementos transporte	72	90.000	
VU _{NA} . Vida Útil No Agotada en meses (*) 20 letras mensuales de nominal 6.000 €			

31-12-00. Ajuste al cierre del ejercicio. Cálculo del Deterioro de Valor

Valor Contable de la Unidad Generadora de Efectivo (VC _{UGE})	
	Maquinaria, MQ ≡ 300.000
Amortización, AA _{MQ} ≡	300.000 × 6/60 = -30.000
	Elementos transporte, ET ≡ 90.000
Amortización, AA _{ET} ≡	90.000 × 6/72 = -7.500
	Fondo de comercio, FC ≡ 60.000
Efectos, 14 letras, nominal, 6.000, EF _L ≡	-84.000
Unidad Generadora de Efectivo, Valor Contable, VC _{UGE} =	328.500
Importe Recuperable, IR=Máx.{ VNR = Ø , VU = 300.000 } =	300.000
UGE, Deterioro de Valor, DV ¹ _{UGE} ≡	VC _{UGE} - IR = 28.500

Se compara el valor contable, 328.500 € con el importe recuperable, 300.000 €. Se produce una pérdida por deterioro de 28.500 €, que se imputa al fondo de comercio con carácter irreversible.

Cuenta del Plan General de Contabilidad	Debe	Haber
690. Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible	28.500	
203. Fondo de comercio		28.500
<i>Sumas</i>	28.500	28.500

31-12-01. Ajustes al cierre del ejercicio. Amortizaciones

$$\text{Cuenta 2813} \equiv 300.000 \times 12/60 = 60.000$$

$$\text{Cuenta 2801} \equiv 90.000 \times 12/72 = 15.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
681. Amortización del inmovilizado material	75.000	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		60.000
2818. Amortización acumulada de elementos transporte		15.000
<i>Sumas</i>	75.000	75.000

31-12-01. Ajuste al cierre del ejercicio. Cálculo del Deterioro de Valor

Valor Contable de la Unidad Generadora de Efectivo (VC_{UGE})	
Maquinaria, $MQ \equiv 300.000$	
Amortización, $AA_{MQ} \equiv 300.000 \times 18/60 = -90.000$	
Elementos transporte, $ET \equiv 90.000$	
Amortización, $AA_{ET} \equiv 90.000 \times 18/72 = -22.500$	
Fondo de comercio, Valor Contable, $FC \equiv 60.000 - 28.500 = 31.500$	
Efectos, 2 letras, nominal, 6.000, $EF_L \equiv -12.000$	
Unidad Generadora de Efectivo, Valor Contable, $VC_{UGE} = 297.000$	
Importe Recuperable, $IR = \text{Máx.}\{VNR = \emptyset, VU = 262.000\} = 262.000$	
UGE, Deterioro de Valor, $DV^2_{UGE} \equiv VC_{UGE} - IR = 35.000$	
Deterioro del fondo de comercio, $DV_{FC} \equiv 31.500$	
Deterioro del resto de los activos materiales, $DV_{AM} \equiv 3.500$	

La pérdida por deterioro de valor es ahora de 35.000 €. Se imputa 31.500 € al fondo de comercio con carácter irreversible. El resto, 3.500 €, se asigna en proporción a los activos materiales con carácter reversible.

Distribución proporcional	€uros	Porcentaje
Maquinaria, Valor Contable, $VC_{MQ} =$	210.000	75,7%
Elementos de Transporte, Valor Contable, $VC_{ET} =$	67.500	24,3%
<i>Suma</i>	277.500	100,0%

$$\text{Deterioro Maquinaria, } DV_{MQ} \equiv 75,7\% \times 3.500 = 2.648,65$$

$$\text{Deterioro Elementos Transporte, } DV_{ET} \equiv 24,3\% \times 3.500 = 851,35$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
690. Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible	31.500	
203. Fondo de comercio		31.500
691. Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	3.500	
2913. Deterioro de valor de maquinaria		2.648,65
2918. Deterioro de valor de elementos transporte		851,35
<i>Sumas</i>	35.000	35.000

Supuesto 8. Fondo de comercio. Unidad generadora de efectivo

Una empresa adquirió el 1-7-00 un negocio (unidad generadora de efectivo, integrado por los siguientes elementos patrimoniales:

- 1) Maquinaria, 300.000 €; vida útil no agotada, 5 años, deuda viva, 20 letras mensuales, cada una de 6.000 € de nominal.
- 2) Vehículos, 90.000 €, vida útil no agotada, 6 años.
- 3) Fondo de comercio, 60.000 €.

Formula los asientos relativos a las pérdidas por deterioro de valor de la unidad generadora de efectivo, teniendo en cuenta los siguientes datos:

- 31-12-00. Cierre del ejercicio, se calculan unos flujos de caja actualizados, valor en uso de la unidad generadora de efectivo, 250.000 €.
- 31-12-01. Cierre del ejercicio, se estiman unos flujos de caja actualizados de 262.000 €.

Solución

1-7-00. Adquisición

Unidad Generadora de Efectivo	VU _{NA}	Coste histórico	Deuda viva (*)
Fondo de comercio		60.000	
Maquinaria	60	300.000	120.000
Elementos transporte	72	90.000	
VU _{NA} . Vida Útil No Agotada en meses (*) 20 letras mensuales de nominal 6.000 €			

31-12-00. Ajuste al cierre del ejercicio. Cálculo del Deterioro de Valor

Valor Contable de la Unidad Generadora de Efectivo (VC _{UGE})	
	Maquinaria, MQ ≡ 300.000
Amortización, AA _{MQ} ≡	$300.000 \times 6/60 = -30.000$
	Elementos transporte, ET ≡ 90.000
Amortización, AA _{ET} ≡	$90.000 \times 6/72 = -7.500$
	Fondo de comercio, FC ≡ 60.000
Efectos, 14 letras, nominal, 6.000, EF _L ≡	-84.000
Unidad Generadora de Efectivo, Valor Contable, VC _{UGE} =	328.500
Importe Recuperable, IR=Máx.{ VNR = Ø , VU = 250.000 } =	250.000
UGE, Deterioro de Valor, DV _{UGE} ≡	VC _{UGE} - IR = 78.500
	Deterioro del Fondo de Comercio, DV _{FC} ≡ 60.000
	Deterioro del resto de los Activos Materiales, DV _{AM} ≡ 18.500

La pérdida por deterioro de valor es ahora de 78.500 €. Se imputa 60.000 € al fondo de comercio con carácter irreversible. El resto, 18.500 € se asigna en proporción a los activos materiales con carácter reversible.

Distribución proporcional	€uros	Porcentaje
Maquinaria, Valor Contable, $VC_{MQ} =$	270.000	76,6%
Elementos de Transporte, Valor Contable, $VC_{ET} =$	82.500	23,4%
<i>Suma</i>	352.500	100,0%

Deterioro de la Maquinaria, $DV_{MQ} \equiv 76,6\% \times 18.500 = 14.170,21$

Deterioro Elementos Transporte, $DV_{ET} \equiv 23,4\% \times 18.500 = 4.329,79$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
690. Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible	60.000	
203. Fondo de comercio		60.000
691. Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	18.500	
2913. Deterioro de valor de maquinaria		14.170,21
2918. Deterioro de valor de elementos transporte		4.329,79
<i>Sumas</i>	78.500	78.500

31-12-01. Ajuste al cierre del ejercicio. Cálculo del Deterioro de Valor

Valor Contable de la Unidad Generadora de Efectivo (VC_{UGE})
Maquinaria, $MQ \equiv 300.000$
Amortización, $AA_{MQ} \equiv 300.000 \times 18/60 = -90.000$
Deterioro de Valor de Maquinaria, $DV_{MQ} \equiv -14.170,21$
Elementos transporte, $ET \equiv 90.000$
Amortización, $AA_{ET} \equiv 90.000 \times 18/72 = -22.500$
Deterioro Valor Elementos Transporte, $DV_{ET} \equiv -4.329,79$
Efectos, 2 letras, nominal, 6.000, $EF_L \equiv -12.000$
Unidad Generadora de Efectivo, Valor Contable, $VC_{UGE} = 247.000$
Importe Recuperable, $IR = \text{Máx.}\{VNR = \emptyset, VU = 262.000\} = 262.000$
UGE, Reversión Deterioro de Valor, $RDV_{UGE} \equiv IR - VC_{UGE} = 15.000$
UGE, Deterioro Valor Reconocido, $DV_{UGE} \equiv DV_{AM} = 18.500$

El deterioro de valor de la Unidad Generadora de Efectivo en el ejercicio 00 se cifra en 78.500 €. Se imputan al Fondo de Comercio 60.000 €, y el resto, 18.500 €, al inmovilizado material, diferenciando: 14.170,21 € de deterioro de valor de la maquinaria y 4.329,79 € de deterioro de valor de elementos de transporte. La reversión del deterioro de valor en el ejercicio 01 tiene el límite de 18.500 €, puesto que en el inmovilizado intangible del balance ya no existe la partida fondo de comercio.

Valores Contables Netos de Amortizaciones	
Maquinaria, $VC_{NA} \equiv MQ - AA_{MQ}$	= 210.000
Elemento Transporte, $VC_{NA} \equiv ET - AA_{ET}$	= 67.500
Efectos, 2 letras, nominal, EF_L	= -12.000
Unidad Generadora de Efectivo, VC_{NA}	= 265.500

Distribución Proporcional	€uros	Porcentaje
Maquinaria, VC_{NA}	= 210.000	75,68%
Elemento Transporte, VC_{NA}	= 67.500	24,32%
<i>Suma</i>	277.500	100,00%

Reversión Deterioro Maquinaria, $RDV_{MQ} \equiv 75,68\% \times 15.000 = 11.351,35$

Revers. Deter. Elem. Transporte, $RDV_{ET} \equiv 24,32\% \times 15.000 = 3.648,65$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2913. Deterioro de valor de maquinaria	11.351,35	
2918. Deterioro de valor de elementos transporte	3.648,65	
791. Reversión del deterioro del inmovilizado material		15.000
<i>Sumas</i>	15.000	15.000

El deterioro en el ejercicio 00, 18.500 €, que es el límite máximo que se puede revertir, esto es, valor de los activos en el momento de la reversión si no hubiera deterioro, 265.500 € (valor contable neto de amortizaciones). Si la estimación de los flujos de caja esperados es de 262.000 €, el importe del deterioro a revertir es de 15.000 €, de forma proporcional entre los activos.

NRV 2.1.3. PERMUTAS

A efectos de este Plan General de Contabilidad, se entiende que un elemento del inmovilizado material se adquiere por permuta cuando se recibe a cambio de la entrega de activos no monetarios o de una combinación de éstos con activos monetarios.

En las operaciones de permuta de carácter comercial, el inmovilizado material recibido se valorará por el valor razonable del activo entregado más, en su caso, las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado a cambio, salvo que se tenga una evidencia más clara del valor razonable del activo recibido y con el límite de este último. Las diferencias de valoración que pudieran surgir al dar de baja el elemento entregado a cambio se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Se considerará que una permuta tiene carácter comercial si:

- a) La configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del inmovilizado recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo entregado; o
- b) El valor actual de los flujos de efectivo después de impuestos de las actividades de la empresa afectadas por la permuta, se ve modificado como consecuencia de la operación.

Además, es necesario que cualquiera de las diferencias surgidas por las anteriores causas a) o b), resulte significativa al compararla con el valor razonable de los activos intercambiados.

Cuando la permuta no tenga carácter comercial o cuando no pueda obtenerse una estimación fiable del valor razonable de los elementos que intervienen en la operación, el inmovilizado material recibido se valorará por el valor contable del bien entregado más, en su caso, las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado a cambio, con el límite, cuando esté disponible, del valor razonable del inmovilizado recibido si éste fuera menor.

NRV 2.1.4. APORTACIONES DE CAPITAL NO DINERARIAS

Los bienes de inmovilizado recibidos en concepto de aportación no dineraria de capital serán valorados por su valor razonable en el momento de la aportación conforme a lo señalado en la norma sobre transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio, pues en este caso se presume que siempre se puede estimar con fiabilidad el valor razonable de dichos bienes.

Para el aportante de dichos bienes se aplicará lo dispuesto en la norma relativa a instrumentos financieros.

COMENTARIOS A LA NRV 2.1.3. PERMUTAS**Permuta Comercial**

La configuración (riesgo, calendario, importe) de los flujos de efectivo del inmovilizado recibido (valor en uso del activo recibido) difiere de la configuración de los flujos de efectivo del inmovilizado entregado (valor en uso del activo entregado). El valor actual de los flujos de efectivo de las actividades de la empresa afectada por la permuta se modifica como consecuencia de la transacción. Las diferencias anteriores deben ser significativas en comparación con el valor razonable de los activos permutados.

El inmovilizado recibido se valora por el valor razonable del activo entregado más, en su caso, las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado a cambio, salvo que se tenga una evidencia más clara del valor razonable del activo recibido y con el límite de este último. Las diferencias de valoración que pudieran surgir al dar de baja el elemento entregado a cambio se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Cálculo del valor por el que se debe contabilizar el activo material recibido:

$$VC_{AR} = \text{Mín.} \{ VR_{AE} + DM, VR_{AR} \}$$

Leyenda,

VC_{AE} , Valor Contable del Activo Entregado	VR_{AE} , Valor Razonable del Activo Entregado
VC_{AR} , Valor Contable del Activo Recibido	VR_{AR} , Valor Razonable del Activo Recibido
$\text{Mín.}\{ \dots \}$, Valor Mínimo del Conjunto	DM, Diferencial Monetario

El diferencial monetario se reconoce y valora únicamente en la empresa que lo liquida.

El diferencial monetario se suma al valor razonable del activo entregado en las permutas comerciales y al valor contable del activo entregado en las permutas no comerciales para comparar con el valor razonable del activo recibido.

Permuta No Comercial

Activos de la misma naturaleza y uso. Flujos de efectivo de la misma naturaleza (idéntico valor en uso). Los activos contribuyen a través de la gestión administrativa en la obtención de los flujos de efectivo.

Cuando la permuta no tenga carácter comercial o cuando no pueda obtenerse una estimación fiable del valor razonable de los elementos que intervienen en la operación, el inmovilizado recibido se valora por el valor contable del bien entregado más, en su caso, las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado a cambio, con el límite, cuando esté disponible, del valor razonable del inmovilizado recibido si este fuera menor.

Cálculo del valor por el que se debe contabilizar el activo material recibido:

$$VC_{AR} = \text{Mín.} \{ VC_{AE} + DM, VR_{AR} \}$$

Los impuestos indirectos que gravan la operación de compraventa, IVA, IGIC y/o impuesto sobre transmisiones patrimoniales (ITP) se calculan sobre los valores razonables de mercado de los activos inmovilizados que se permutan.

Supuesto 1. Permuta comercial

La sociedad ASA tiene en propiedad una maquinaria adquirida por 90.000 €, amortizada en 75.000 €, con un valor razonable de 20.000 €.

La sociedad BSA tiene en su patrimonio una instalación técnica adquirida por 11.000 €, con un valor razonable de 18.000 €.

Formula los asientos de la permuta en cada una de las empresas.

	Sociedad ASA	Sociedad BSA
	213. Maquinaria	212. Instalación Técnica
Precio de adquisición, PA	90.000	11.000
Amortización acumulada, AA	75.000	
Valor Contable, VC	15.000	11.000
Valor Razonable, VR	20.000	18.000
Diferencial Monetario, DM		

$$\text{Valor Contable VC} \equiv \text{PA} - \text{AA} - \text{DV}$$

Se califica como Permuta Comercial cuando existe una configuración diferente en riesgo, calendario o importe de los flujos netos de efectivo del activo entregado y del inmovilizado recibido.

Sociedad ASA: Permuta Comercial

$$\text{VC}_{\text{AR}} = \text{Mín.} \{ \text{VR}_{\text{AE}} = 20.000, \text{VR}_{\text{AR}} = 18.000 \} = 18.000$$

$$\text{Cuenta 771} \equiv \text{VC}_{\text{AR}} - \text{VC}_{\text{AE}} = 18.000 - 15.000 = 3.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2813. Amortización acumulada de maquinaria	75.000	
213. Maquinaria		90.000
212. Instalaciones técnicas	18.000	
771. Beneficios procedentes del inmovilizado material		3.000
<i>Sumas</i>	93.000	93.000

Sociedad BSA: Permuta Comercial

$$\text{VC}_{\text{AR}} = \text{Mín.} \{ \text{VR}_{\text{AE}} = 18.000; \text{VR}_{\text{AR}} = 20.000 \} = 18.000$$

$$\text{Cuenta 771} \equiv \text{VC}_{\text{AR}} - \text{VC}_{\text{AE}} = 18.000 - 11.000 = 7.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
212. Instalaciones técnicas		11.000
213. Maquinaria	18.000	
771. Beneficios procedentes del inmovilizado material		7.000
<i>Sumas</i>	18.000	18.000

Se califica como Permuta No Comercial cuando existe una configuración idéntica o simétrica en riesgo, calendario o importe de los flujos netos de efectivo del activo entregado y del inmovilizado recibido. Esto exige que se trate de activos inmovilizados de la misma naturaleza.

Sociedad ASA: Permuta No Comercial

$$VC_{AR} = \text{Mín.}\{ VC_{AE} = 15.000 ; VR_{AR} = 18.000 \} = 15.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2813. Amortización acumulada de maquinaria	75.000	
213. Maquinaria		90.000
212. Instalaciones técnicas	15.000	
<i>Sumas</i>	90.000	90.000

Sociedad BSA: Permuta No Comercial

$$VC_{AR} = \text{Mín.}\{ VC_{AE} = 11.000 ; VR_{AR} = 20.000 \} = 11.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
213. Maquinaria	11.000	
212. Instalaciones técnicas		11.000
<i>Sumas</i>	11.000	11.000

Supuesto 2. Permuta comercial con diferencial monetario

La sociedad ASA tiene en propiedad una maquinaria adquirida por 90.000 €, amortizada en 40.000 €, se ha reconocido un deterioro de valor de 12.000 €; su valor razonable, 47.000 € y, además entrega en efectivo 12.000 €.

La sociedad BSA tiene en su patrimonio una instalación técnica adquirida en 120.000 €; amortizaciones dotadas, 60.000 €; deterioro de valor reconocido, 11.000 €; su valor razonable, 53.000 €.

Formula los asientos de la permuta en cada una de las empresas.

	Sociedad ASA	Sociedad BSA
	213. Maquinaria	212. Instalación Técnica
Precio de adquisición, PA	90.000	120.000
Amortización acumulada, AA	40.000	60.000
Deterioro de Valor, DV	12.000	11.000
Valor Contable, VC	38.000	49.000
Valor Razonable, VR	47.000	53.000
Diferencial Monetario, DM	12.000	

$$\text{Valor Contable VC} \equiv \text{PA} - \text{AA} - \text{DV}$$

Sociedad ASA: Permuta Comercial con Diferencial Monetario

$$\text{VC}_{\text{AR}} = \text{Mín.}\{ \text{VR}_{\text{AE}} + \text{DM} = 59.000 ; \text{VR}_{\text{AR}} = 53.000 \} = 53.000$$

$$\text{Cuenta 771} \equiv \text{VC}_{\text{AR}} - \text{VC}_{\text{AE}} - \text{DM} = 53.000 - 38.000 - 12.000 = 3.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2813. Amortización acumulada de maquinaria	40.000	
2913. Deterioro de valor de maquinaria	12.000	
213. Maquinaria		90.000
212. Instalaciones técnicas	53.000	
771. Beneficios procedentes del inmovilizado material		3.000
572. Bancos c/c, euros		12.000
<i>Sumas</i>	105.000	105.000

Sociedad BSA: Permuta Comercial

$$\text{VC}_{\text{AR}} = \text{Mín.}\{ \text{VR}_{\text{AE}} = 53.000 ; \text{VR}_{\text{AR}} = 47.000 \} = 47.000$$

$$\text{Cuenta 771} \equiv \text{VC}_{\text{AR}} + \text{DM} - \text{VC}_{\text{AE}} = 47.000 + 12.000 - 49.000 = 10.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2812. Amortización acumulada de instalaciones técnicas	60.000	
2912. Deterioro de valor de instalaciones técnicas	11.000	
212. Instalaciones técnicas		120.000
213. Maquinaria	47.000	
771. Beneficios procedentes del inmovilizado material		10.000
572. Bancos c/c, euros	12.000	
<i>Sumas</i>	130.000	130.000

Sociedad ASA: Permuta No Comercial con Diferencial Monetario

$$VC_{AR} = \text{Mín.}\{ VC_{AE} + DM = 50.000 ; VR_{AR} = 53.000 \} = 50.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2813. Amortización acumulada de maquinaria	40.000	
2913. Deterioro de valor de maquinaria	12.000	
213. Maquinaria		90.000
212. Instalaciones técnicas	50.000	
572. Bancos c/c, euros		12.000
<i>Sumas</i>	102.000	102.000

Sociedad BSA: Permuta No Comercial

$$VC_{AR} = \text{Mín.}\{ VC_{AE} = 49.000 ; VR_{AR} = 47.000 \} = 47.000$$

$$\text{Cuenta 791} \equiv VC_{AR} + DM - VC_{AE} = 47.000 + 12.000 - 49.000 = 10.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2812. Amortización acumulada de instalaciones técnicas	60.000	
2912. Deterioro de valor de instalaciones técnicas	11.000	
212. Instalaciones técnicas		120.000
213. Maquinaria	47.000	
791. Reversión del deterioro del inmovilizado material (*)		10.000
572. Bancos c/c, euros	12.000	
<i>Sumas</i>	130.000	130.000

(*) También sería correcta la cuenta 771. *Beneficios procedentes del inmovilizado material*

Supuesto 3. Permuta comercial con diferencial monetario

La sociedad ASA tiene en propiedad una maquinaria adquirida por 15.000 €, con un valor razonable estimado en 25.000 € y, además entrega en efectivo 32.000 €.

La sociedad BSA es propietaria de una instalación técnica registrada por un precio de adquisición de 90.000 €, amortizaciones dotadas, 30.000 €, deterioro de valor reconocido, 15.000 €; su valor razonable, 59.000 €.

Formula los asientos de la permuta en cada una de las empresas.

	Sociedad ASA	Sociedad BSA
	213. Maquinaria	212. Instalación Técnica
Precio de adquisición, PA	15.000	90.000
Amortización acumulada, AA		30.000
Deterioro de Valor, DV		15.000
Valor Contable, VC	15.000	45.000
Valor Razonable, VR	25.000	59.000
Diferencial Monetario, DM	32.000	

$$\text{Valor Contable VC} \equiv \text{PA} - \text{AA} - \text{DV}$$

Sociedad ASA: Permuta Comercial con Diferencial Monetario

$$\text{VC}_{\text{AR}} = \text{Mín.} \{ \text{VR}_{\text{AE}} + \text{DM} = 57.000 ; \text{VR}_{\text{AR}} = 59.000 \} = 57.000$$

$$\text{Cuenta 771} \equiv \text{VC}_{\text{AR}} - \text{VC}_{\text{AE}} - \text{DM} = 57.000 - 15.000 - 32.000 = 10.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
213. Maquinaria		15.000
212. Instalaciones técnicas	57.000	
771. Beneficios procedentes del inmovilizado material		10.000
572. Bancos c/c, euros		32.000
<i>Sumas</i>	57.000	57.000

Sociedad BSA: Permuta Comercial

$$\text{VC}_{\text{AR}} = \text{Mín.} \{ \text{VR}_{\text{AE}} = 59.000 ; \text{VR}_{\text{AR}} = 25.000 \} = 25.000$$

$$\text{Cuenta 771} \equiv \text{VC}_{\text{AR}} + \text{DM} - \text{VC}_{\text{AE}} = 25.000 + 32.000 - 45.000 = 12.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2812. Amortización acumulada de instalaciones técnicas	30.000	
2912. Deterioro de valor de instalaciones técnicas	15.000	
212. Instalaciones técnicas		90.000
213. Maquinaria	25.000	
771. Beneficios procedentes del inmovilizado material		12.000
572. Bancos c/c, euros	32.000	
<i>Sumas</i>	102.000	102.000

Sociedad ASA: Permuta No Comercial con Diferencial Monetario

$$VC_{AR} = \text{Mín.}\{ VC_{AE} + DM = 47.000 ; VR_{AR} = 59.000 \} = 47.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
213. Maquinaria		15.000
212. Instalaciones técnicas	47.000	
572. Bancos c/c, euros		32.000
<i>Sumas</i>	47.000	47.000

Sociedad BSA: Permuta No Comercial

$$VC_{AR} = \text{Mín.}\{ VC_{AE} = 45.000 ; VR_{AR} = 25.000 \} = 25.000$$

$$\text{Cuenta 791} \equiv VC_{AR} + DM - VC_{AE} = 25.000 + 32.000 - 45.000 = 12.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2812. Amortización acumulada de instalaciones técnicas	30.000	
2912. Deterioro de valor de instalaciones técnicas	15.000	
212. Instalaciones técnicas		90.000
213. Maquinaria	25.000	
791. Reversión del deterioro del inmovilizado material (*)		12.000
572. Bancos c/c, euros	32.000	
<i>Sumas</i>	102.000	102.000

(*) También sería correcta la cuenta 771. *Beneficios procedentes del inmovilizado material*

Supuesto 4. Permuta comercial con diferencial monetario

La sociedad ASA tiene en propiedad una maquinaria adquirida por 67.000 €, amortizaciones dotadas, 12.000 €, con un valor razonable estimado en 25.000 € y, además entrega en efectivo 32.000 €.

La sociedad BSA es propietaria de una instalación técnica registrada por un precio de adquisición de 90.000 €, amortizaciones dotadas, 30.000 €, deterioro de valor reconocido, 15.000 €; su valor razonable, 59.000 €.

Formula los asientos de la permuta en cada una de las empresas.

	Sociedad ASA	Sociedad BSA
	213. Maquinaria	212. Instalación Técnica
Precio de adquisición, PA	67.000	90.000
Amortización acumulada, AA	12.000	30.000
Deterioro de Valor, DV		15.000
Valor Contable, VC	55.000	45.000
Valor Razonable, VR	25.000	59.000
Diferencial Monetario, DM	32.000	

$$\text{Valor Contable VC} \equiv \text{PA} - \text{AA} - \text{DV}$$

Sociedad ASA: Permuta Comercial con Diferencial Monetario

$$\text{VC}_{\text{AR}} = \text{Mín.} \{ \text{VR}_{\text{AE}} + \text{DM} = 57.000 ; \text{VR}_{\text{AR}} = 59.000 \} = 57.000$$

$$\text{Cuenta 671} \equiv \text{VC}_{\text{AE}} + \text{DM} - \text{VC}_{\text{AR}} = 55.000 + 32.000 - 57.000 = 30.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2813. Amortización acumulada de maquinaria	12.000	
213. Maquinaria		67.000
212. Instalaciones técnicas	57.000	
671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material	30.000	
572. Bancos c/c, euros		32.000
<i>Sumas</i>	99.000	99.000

Sociedad BSA: Permuta Comercial

$$\text{VC}_{\text{AR}} = \text{Mín.} \{ \text{VR}_{\text{AE}} = 59.000 ; \text{VR}_{\text{AR}} = 25.000 \} = 25.000$$

$$\text{Cuenta 771} \equiv \text{VC}_{\text{AR}} + \text{DM} - \text{VC}_{\text{AE}} = 25.000 + 32.000 - 45.000 = 12.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2812. Amortización acumulada de instalaciones técnicas	30.000	
2912. Deterioro de valor de instalaciones técnicas	15.000	
212. Instalaciones técnicas		90.000
213. Maquinaria	25.000	
771. Beneficios procedentes del inmovilizado material (*)		12.000
572. Bancos c/c, euros	32.000	
<i>Sumas</i>	102.000	102.000

(*) También en la cuenta 791. *Reversión del deterioro del inmovilizado material*

Sociedad ASA: Permuta No Comercial con Diferencial Monetario

$$VC_{AR} = \text{Mín.}\{ VC_{AE} + DM = 87.000, VR_{AR} = 59.000 \} = 59.000$$

$$\text{Cuenta 671} \equiv VC_{AE} + DM - VC_{AR} = 87.000 - 59.000 = 28.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2813. Amortización acumulada de maquinaria	12.000	
213. Maquinaria		67.000
212. Instalaciones técnicas	59.000	
671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material	28.000	
572. Bancos c/c, euros		32.000
<i>Sumas</i>	99.000	99.000

Sociedad BSA: Permuta No Comercial

$$VC_{AR} = \text{Mín.}\{ VC_{AE} = 45.000; VR_{AR} = 25.000 \} = 25.000$$

$$\text{Cuenta 771} \equiv VC_{AR} + DM - VC_{AE} = 25.000 + 32.000 - 45.000 = 12.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2812. Amortización acumulada de instalaciones técnicas	30.000	
2912. Deterioro de valor de instalaciones técnicas	15.000	
212. Instalaciones técnicas		90.000
213. Maquinaria	25.000	
791. Reversión del deterioro del inmovilizado material (*)		12.000
572. Bancos c/c, euros	32.000	
<i>Sumas</i>	102.000	102.000

(*) También sería correcta la cuenta 771. *Beneficios procedentes del inmovilizado material*

Supuesto 5. Permuta no comercial. Venta de mercaderías

La sociedad ASA tiene en propiedad un elemento de transporte con un precio de adquisición de 30.000 €, amortizaciones dotadas, 24.000 €, con un valor razonable reconocido de 8.000 € y, además entrega en efectivo 42.000 €.

La sociedad BSA importador y distribuidor de elementos de transporte, vende a la empresa ASA un activo nuevo con un valor de mercado de 50.000 €, y recoge el activo usado por 8.000 €, para destinarlo a la venta en el mercado de segunda mano. La operación se cierra con la entrega en efectivo del diferencial monetario.

Formula los asientos en cada una de las empresas de la adquisición de activos nuevos con la entrega de activos usados más un diferencial monetario.

	Sociedad ASA	Sociedad BSA
	218. Elementos transporte	218. Elementos transporte
Precio de adquisición, PA	30.000	50.000
Amortización acumulada, AA	24.000	
Deterioro de Valor, DV		
Valor Contable, VC	6.000	50.000
Valor Razonable, VR	8.000	50.000
Diferencial Monetario, DM	42.000	

$$\text{Valor Contable VC} \equiv \text{PA} - \text{AA} - \text{DV}$$

Sociedad ASA: Permuta No Comercial con Diferencial Monetario

$$\text{VC}_{\text{AR}} = \text{Mín.}\{ \text{VC}_{\text{AE}} + \text{DM} = 48.000 ; \text{VR}_{\text{AR}} = 50.000 \} = 48.000$$

$$\text{Cuenta 671} \equiv \text{VC}_{\text{AE}} + \text{DM} - \text{VC}_{\text{AR}} = 6.000 + 42.000 - 48.000 = 0$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2818. Amortización acumulada de elementos transporte	24.000	
218. Elementos transporte USADO		30.000
218. Elementos transporte NUEVO	48.000	
572. Bancos c/c, euros		42.000
<i>Sumas</i>	72.000	72.000

Sociedad BSA: Venta de mercaderías, se recoge activo usado como parte del precio

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
572. Bancos c/c, euros	42.000	
600. Compra de mercaderías	8.000	
700. Venta de mercaderías		50.000
<i>Sumas</i>	50.000	50.000

Supuesto 6. Permuta no comercial

Los activos contribuyen a través de la gestión administrativa en la obtención de los flujos de efectivo.

La sociedad ASA tiene en propiedad un equipo informático con un precio de adquisición de 26.000 €, amortizaciones dotadas, 5.000 €, su valor razonable 18.000 €.

La sociedad BSA tiene en su patrimonio mobiliario de oficina con un precio de adquisición de 50.000 €, amortizaciones dotadas, 29.000 €, deterioro de valor reconocido, 6.000 €; su valor razonable, 17.000 €.

Formula los asientos de la permuta en cada una de las empresas.

	Sociedad ASA	Sociedad BSA
	217. Equipos informáticos	216. Mobiliario
Precio de adquisición, PA	26.000	50.000
Amortización acumulada, AA	5.000	29.000
Deterioro de Valor, DV		6.000
Valor Contable, VC	21.000	15.000
Valor Razonable, VR	18.000	17.000
Diferencial Monetario, DM		

$$\text{Valor Contable VC} \equiv \text{PA} - \text{AA} - \text{DV}$$

Sociedad ASA: Permuta No Comercial

$$\text{VC}_{\text{AR}} = \text{Mín.}\{ \text{VC}_{\text{AE}} = 21.000 ; \text{VR}_{\text{AR}} = 17.000 \} = 17.000$$

$$\text{Cuenta 671} \equiv \text{VC}_{\text{AE}} - \text{VC}_{\text{AR}} = 21.000 - 17.000 = 4.000$$

Sociedad ASA: Permuta Comercial

$$\text{VC}_{\text{AR}} = \text{Mín.}\{ \text{VR}_{\text{AE}} = 18.000 ; \text{VR}_{\text{AR}} = 17.000 \} = 17.000$$

$$\text{Cuenta 671} \equiv \text{VC}_{\text{AE}} + \text{DM} - \text{VC}_{\text{AR}} = 21.000 - 17.000 = 4.000$$

En ambos casos se obtiene en el asiento de la permuta los mismos registros contables.

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2817. Amortización acumulada de equipos proceso información	5.000	
217. Equipos para proceso de información		26.000
216. Mobiliario	17.000	
671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material	4.000	
<i>Sumas</i>	26.000	26.000

Sociedad BSA: Permuta No Comercial

$$VC_{AR} = \text{Mín.}\{ VC_{AE} = 15.000 ; VR_{AR} = 18.000 \} = 15.000$$

$$\text{Cuenta 671} \equiv VC_{AE} - VC_{AR} = 15.000 - 15.000 = 0$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2816. Amortización acumulada de mobiliario	29.000	
2916. Deterioro de valor de mobiliario	6.000	
216. Mobiliario		50.000
217. Equipos para proceso de información	15.000	
<i>Sumas</i>	50.000	50.000

Sociedad BSA: Permuta Comercial

$$VC_{AR} = \text{Mín.}\{ VR_{AE} = 17.000 ; VR_{AR} = 18.000 \} = 17.000$$

$$\text{Cuenta 791} \equiv VC_{AR} - VC_{AE} = 17.000 - 15.000 = 2.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2816. Amortización acumulada de mobiliario	29.000	
2916. Deterioro de valor de mobiliario	6.000	
216. Mobiliario		50.000
217. Equipos para proceso de información	17.000	
791. Reversión del deterioro del inmovilizado material (*)		2.000
<i>Sumas</i>	52.000	52.000

(*) También sería correcta la cuenta 771. *Beneficios procedentes del inmovilizado material*

Supuesto 7. Permuta no comercial con diferencial monetario

La sociedad ASA tiene en propiedad un equipo informático con un precio de adquisición de 40.000 €, amortizaciones dotadas, 19.000 €, su valor razonable 12.000 €, además entrega en efectivo, 6.000 €.

La sociedad BSA tiene en su patrimonio mobiliario de oficina con precio de adquisición de 50.000 €, amortizaciones dotadas, 20.000 €, su valor razonable estimado, 25.000 €.

Formula los asientos de la permuta en cada una de las empresas.

	Sociedad ASA	Sociedad BSA
	217. Equipos informáticos	216. Mobiliario
Precio de adquisición, PA	40.000	50.000
Amortización acumulada, AA	19.000	20.000
Deterioro de Valor, DV		
Valor Contable, VC	21.000	30.000
Valor Razonable, VR	12.000	25.000
Diferencial Monetario, DM	6.000	

$$\text{Valor Contable VC} \equiv \text{PA} - \text{AA} - \text{DV}$$

Sociedad ASA: Permuta No Comercial con Diferencial Monetario

$$\text{VC}_{\text{AR}} = \text{Mín.}\{ \text{VC}_{\text{AE}} + \text{DM} = 27.000 ; \text{VR}_{\text{AR}} = 25.000 \} = 25.000$$

$$\text{Cuenta 671} \equiv \text{VC}_{\text{AE}} + \text{DM} - \text{VC}_{\text{AR}} = 21.000 + 6.000 - 25.000 = 2.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2817. Amortización acumulada de equipos proceso información	19.000	
217. Equipos para proceso de información		40.000
216. Mobiliario	25.000	
671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material	2.000	
572. Bancos c/c, euros		6.000
<i>Sumas</i>	46.000	46.000

Sociedad ASA: Permuta Comercial con Diferencial Monetario

$$\text{VC}_{\text{AR}} = \text{Mín.}\{ \text{VR}_{\text{AE}} + \text{DM} = 18.000 ; \text{VR}_{\text{AR}} = 25.000 \} = 18.000$$

$$\text{Cuenta 671} \equiv \text{VC}_{\text{AE}} + \text{DM} - \text{VC}_{\text{AR}} = 21.000 + 6.000 - 18.000 = 9.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2817. Amortización acumulada de equipos proceso información	19.000	
217. Equipos para proceso de información		40.000
216. Mobiliario	18.000	
671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material	9.000	
572. Bancos c/c, euros		6.000
<i>Sumas</i>	46.000	46.000

Sociedad BSA: Permuta No Comercial

$$VC_{AR} = \text{Mín.}\{ VC_{AE} = 30.000 ; VR_{AR} = 12.000 \} = 12.000$$

$$\text{Cuenta 671} \equiv VC_{AE} - VC_{AR} - DM = 30.000 - 12.000 - 6.000 = 12.000$$

Sociedad BSA: Permuta Comercial

$$VC_{AR} = \text{Mín.}\{ VR_{AE} = 25.000 ; VR_{AR} = 12.000 \} = 12.000$$

$$\text{Cuenta 671} \equiv VC_{AE} - VC_{AR} - DM = 30.000 - 12.000 - 6.000 = 12.000$$

En ambos casos se obtiene en el asiento de la permuta los mismos registros contables.

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2816. Amortización acumulada de mobiliario	20.000	
216. Mobiliario		50.000
217. Equipos para proceso de información	12.000	
671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material	12.000	
572. Bancos c/c, euros	6.000	
<i>Sumas</i>	50.000	50.000

Supuesto 8. Permuta no comercial con diferencial monetario

La sociedad ASA tiene en propiedad mobiliario de oficina con un precio de adquisición de 50.000 €; amortizaciones dotadas, 29.000 €; deterioro de valor reconocido, 6.000 €; valor razonable, 17.000 €.

La sociedad BSA tiene en su patrimonio un equipo informático con un precio de adquisición de 26.000 €; amortizaciones dotadas, 5.000 €; valor razonable estimado, 14.000 €, y además entrega en efectivo 2.000 €.

Formula los asientos de la permuta en cada una de las empresas.

	Sociedad BSA	Sociedad ASA
	217. Equipos informáticos	216. Mobiliario
Precio de adquisición, PA	26.000	50.000
Amortización acumulada, AA	5.000	29.000
Deterioro de Valor, DV		6.000
Valor Contable, VC	21.000	15.000
Valor Razonable, VR	14.000	17.000
Diferencial Monetario, DM	2.000	

$$\text{Valor Contable VC} \equiv \text{PA} - \text{AA} - \text{DV}$$

Sociedad BSA: Permuta No Comercial con Diferencial Monetario

$$\text{VC}_{\text{AR}} = \text{Mín.}\{ \text{VC}_{\text{AE}} + \text{DM} = 23.000 ; \text{VR}_{\text{AR}} = 17.000 \} = 17.000$$

$$\text{Cuenta 671} \equiv \text{VC}_{\text{AE}} + \text{DM} - \text{VC}_{\text{AR}} = 21.000 + 2.000 - 17.000 = 6.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2817. Amortización acumulada de equipos proceso información	5.000	
217. Equipos para proceso de información		26.000
216. Mobiliario	17.000	
671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material	6.000	
572. Bancos c/c, euros		2.000
<i>Sumas</i>	28.000	28.000

Sociedad ASA: Permuta No Comercial

$$\text{VC}_{\text{AR}} = \text{Mín.}\{ \text{VC}_{\text{AE}} = 15.000 ; \text{VR}_{\text{AR}} = 14.000 \} = 14.000$$

$$\text{Cuenta 791} \equiv \text{VC}_{\text{AR}} + \text{DM} - \text{VC}_{\text{AE}} = 14.000 + 2.000 - 15.000 = 1.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2816. Amortización acumulada de mobiliario	29.000	
2916. Deterioro de valor de mobiliario	6.000	
216. Mobiliario		50.000
217. Equipos para proceso de información	14.000	
791. Reversión del deterioro del inmovilizado material (*)		1.000
572. Bancos c/c, euros	2.000	
<i>Sumas</i>	51.000	51.000

(*) También sería correcta la cuenta 771. Beneficios procedentes del inmovilizado material

Supuesto 9. Permuta, aportación no dineraria, empresas no vinculadas

Se identifica un cambio en la configuración (riesgo, calendario, importe) de los flujos de caja, puesto que en el terreno provienen del alquiler o venta, y en las acciones del cobro de dividendos.

La empresa GSA aporta a la sociedad FSA unos terrenos rústicos adquiridos por 80.000 € que se ha recalificado como suelo urbano, con un valor razonable de 300.000 €, que es admitido por el experto independiente a que se refiere el art.38 de la Ley de Sociedades Anónimas.

Contabiliza la operación descrita en cada una de las empresas bajo el supuesto de que la sociedad receptora y aportante son empresas independientes.

	Sociedad GSA	Sociedad FSA
	210. Terrenos	100. Capital social
Precio de adquisición, PA	80.000	300.000
Amortización acumulada, AA		
Deterioro de Valor, DV		
Valor Contable, VC	80.000	300.000
Valor Razonable, VR	300.000	300.000
Diferencial Monetario, DM		

$$\text{Valor Contable VC} \equiv \text{PA} - \text{AA} - \text{DV}$$

Sociedad GSA: Permuta Comercial

$$\text{VC}_{\text{AR}} = \text{Mín.}\{ \text{VR}_{\text{AE}} = 300.000 ; \text{VR}_{\text{AR}} = 300.000 \} = 300.000$$

$$\text{Cuenta 771} \equiv \text{VC}_{\text{AR}} - \text{VC}_{\text{AE}} = 300.000 - 80.000 = 220.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
210. Terrenos y bienes naturales		80.000
250. Inversiones financieras a l/p en instrumentos de patrimonio	300.000	
771. Beneficios del inmovilizado material		220.000
<i>Sumas</i>	300.000	300.000

Sociedad FSA: Emisión de Instrumentos de Patrimonio: Acciones. Permuta Comercial

$$\text{VC}_{\text{AR}} = \text{Mín.}\{ \text{VR}_{\text{AE}} = \text{VR}_{\text{AR}} = 300.000 \} = 300.000$$

$$\text{Cuenta 671} \equiv \text{VC}_{\text{AE}} - \text{VC}_{\text{AR}} = 300.000 - 300.000 = 0$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
210. Terrenos y bienes naturales	300.000	
100. Capital social		300.000
<i>Sumas</i>	300.000	300.000

Supuesto 10. Permuta, aportación no dineraria, empresas vinculadas

Se presume que es una permuta no comercial, no se contabilizan beneficios, aunque se podrían contabilizar pérdidas.

La empresa GSA aporta a la sociedad FSA unos terrenos rústicos adquiridos por 80.000 € que se ha recalificado como suelo urbano, con un valor razonable de 300.000 €, que es admitido por el experto independiente a que se refiere el art.38 de la Ley de Sociedades Anónimas.

Contabiliza la operación descrita en cada una de las empresas bajo el supuesto de que la sociedad receptora y aportante son empresas vinculadas.

	Sociedad GSA	Sociedad FSA
	210. Terrenos	100. Capital social
Precio de adquisición, PA	80.000	300.000
Amortización acumulada, AA		
Deterioro de Valor, DV		
Valor Contable, VC	80.000	300.000
Valor Razonable, VR	300.000	300.000
Diferencial Monetario, DM		

Valor Contable VC ≡ PA - AA - DV

Sociedad GSA: Permuta No Comercial

$$VC_{AR} = \text{Mín.}\{ VC_{AE} = 80.000 ; VR_{AR} = 300.000 \} = 80.000$$

$$\text{Cuenta 671} \equiv VC_{AE} - VC_{AR} = 80.000 - 80.000 = 0$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
210. Terrenos y bienes naturales		80.000
240. Participaciones a l/p en partes vinculadas	80.000	
<i>Sumas</i>	80.000	80.000

Sociedad FSA: Permuta No Comercial

$$VC_{AR} = \text{Mín.}\{ VC_{AE} = VR_{AE} = VR_{AR} = 300.000 \} = 300.000$$

$$\text{Cuenta 671} \equiv VC_{AE} - VC_{AR} = 300.000 - 300.000 = 0$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
210. Terrenos y bienes naturales	300.000	
100. Capital social		300.000
<i>Sumas</i>	300.000	300.000

Supuesto 11. Permuta comercial con diferencial monetario

Ex. 27-6-2008

La sociedad ASA tiene en propiedad una maquinaria adquirida por 67.000 €, amortizaciones dotadas, 36.000 €, con un valor razonable estimado en 43.000 € y, además entrega en efectivo 32.000 €.

La sociedad BSA es propietaria de una instalación técnica registrada por un precio de adquisición de 160.000 €, amortizaciones dotadas, 40.000 €, deterioro de valor reconocido, 10.000 €; su valor razonable, 68.000 €.

Formula los asientos de la permuta en cada una de las empresas.

- En caso de identificar una permuta comercial.
- Cuando se califica como permuta no comercial.

	Sociedad ASA	Sociedad BSA
	213. Maquinaria	212. Instalación Técnica
Precio de adquisición, PA	67.000	160.000
Amortización acumulada, AA	36.000	40.000
Deterioro de Valor, DV		10.000
Valor Contable, VC	31.000	110.000
Valor Razonable, VR	43.000	68.000
Diferencial Monetario, DM	32.000	

$$\text{Valor Contable VC} \equiv \text{PA} - \text{AA} - \text{DV}$$

Sociedad ASA: Permuta Comercial con Diferencial Monetario

$$\text{VC}_{\text{AR}} = \text{Mín.}\{ \text{VR}_{\text{AE}} + \text{DM} = 75.000 ; \text{VR}_{\text{AR}} = 68.000 \} = 68.000$$

$$\text{Cuenta 771} \equiv \text{VC}_{\text{AR}} - \text{VC}_{\text{AE}} - \text{DM} = 68.000 - 31.000 - 32.000 = 5.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2813. Amortización acumulada de maquinaria	36.000	
213. Maquinaria		67.000
212. Instalaciones técnicas	68.000	
771. Beneficios procedentes del inmovilizado material		5.000
572. Bancos c/c, euros		32.000
<i>Sumas</i>	104.000	104.000

Sociedad ASA: Permuta No Comercial con Diferencial Monetario

$$\text{VC}_{\text{AR}} = \text{Mín.}\{ \text{VC}_{\text{AE}} + \text{DM} = 63.000 , \text{VR}_{\text{AR}} = 68.000 \} = 63.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2813. Amortización acumulada de maquinaria	36.000	
213. Maquinaria		67.000
212. Instalaciones técnicas	63.000	
572. Bancos c/c, euros		32.000
<i>Sumas</i>	99.000	99.000

Sociedad BSA: Permuta Comercial

$$VC_{AR} = \text{Mín.}\{ VR_{AE} = 68.000 ; VR_{AR} = 43.000 \} = 43.000$$

$$\text{Cuenta 671} \equiv VC_{AE} - VC_{AR} - DM = 110.000 - 43.000 - 32.000 = 35.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2812. Amortización acumulada de instalaciones técnicas	40.000	
2912. Deterioro de valor de instalaciones técnicas	10.000	
212. Instalaciones técnicas		160.000
213. Maquinaria	43.000	
671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material	35.000	
572. Bancos c/c, euros	32.000	
<i>Sumas</i>	160.000	160.000

Sociedad BSA: Permuta No Comercial

$$VC_{AR} = \text{Mín.}\{ VC_{AE} = 110.000 ; VR_{AR} = 43.000 \} = 43.000$$

$$\text{Cuenta 671} \equiv VC_{AE} - VC_{AR} - DM = 110.000 - 43.000 - 32.000 = 35.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2812. Amortización acumulada de instalaciones técnicas	40.000	
2912. Deterioro de valor de instalaciones técnicas	10.000	
212. Instalaciones técnicas		160.000
213. Maquinaria	43.000	
671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material	35.000	
572. Bancos c/c, euros	32.000	
<i>Sumas</i>	160.000	160.000

Supuesto 12. Permuta no comercial con diferencial monetario

Ex. 3-2-2012

La sociedad KSA tiene en propiedad una maquinaria adquirida por 67.000 €, amortizaciones dotadas, 36.000 €, con un valor razonable estimado en 43.000 €, además entrega en efectivo 32.000 €.

La sociedad WSA es propietaria de una instalación técnica registrada por un precio de adquisición, 100.000 €, amortizaciones dotadas, 40.000 €, deterioro de valor reconocido, 10.000 €; su valor razonable, 68.000 €.

Formula los asientos de la permuta en cada una de las empresas.

	Sociedad KSA	Sociedad WSA
	213. Maquinaria	212. Instalación Técnica
Precio de adquisición, PA	67.000	100.000
Amortización acumulada, AA	36.000	40.000
Deterioro de Valor, DV		10.000
Valor Contable, VC	31.000	50.000
Valor Razonable, VR	43.000	68.000
Diferencial Monetario, DM	32.000	

$$\text{Valor Contable VC} \equiv \text{PA} - \text{AA} - \text{DV}$$

Sociedad KSA: Permuta No Comercial con Diferencial Monetario

$$\text{VC}_{\text{AR}} = \text{Mín.}\{ \text{VC}_{\text{AE}} + \text{DM} = 63.000 ; \text{VR}_{\text{AR}} = 68.000 \} = 63.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2813. Amortización acumulada de maquinaria	36.000	
213. Maquinaria		67.000
212. Instalaciones técnicas	63.000	
572. Bancos c/c, euros		32.000
<i>Sumas</i>	99.000	99.000

Sociedad WSA: Permuta No Comercial

$$\text{VC}_{\text{AR}} = \text{Mín.}\{ \text{VC}_{\text{AE}} = 50.000 ; \text{VR}_{\text{AR}} = 43.000 \} = 43.000$$

Resultado Positivo,

$$\text{RP} \equiv \text{VC}_{\text{AR}} + \text{DM} - \text{VC}_{\text{AR}} = 43.000 + 32.000 - 50.000 = 25.000$$

$$\text{Cuenta 791, Reversión Deterioro Valor, RDV} = 10.000$$

$$\text{Cuenta 771} \equiv \text{RP} - \text{RDV} = 15.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2812. Amortización acumulada de instalaciones técnicas	40.000	
2912. Deterioro de valor de instalaciones técnicas	10.000	
212. Instalaciones técnicas		100.000
213. Maquinaria	43.000	
791. Reversión del deterioro del inmovilizado material		10.000
771. Beneficios procedentes del inmovilizado material		15.000
572. Bancos c/c, euros	32.000	
<i>Sumas</i>	125.000	125.000

Supuesto 13. Permuta comercial con diferencial monetario

Ex. 7-6-2016

La sociedad ASA tiene en propiedad una maquinaria adquirida por 67.000 €, amortizaciones dotadas, 36.000 €, con un valor razonable estimado en 43.000 €.

La sociedad BSA es propietaria de una instalación técnica registrada por un precio de adquisición de 160.000 €, amortizaciones dotadas, 40.000 €, deterioro de valor reconocido, 10.000 €; su valor razonable, 68.000 €. Además entrega en efectivo 32.000 €.

Formula los asientos de la permuta en cada una de las empresas.

- En caso de identificar una permuta comercial.
- Cuando se califica como permuta no comercial.

	Sociedad BSA	Sociedad ASA
	212. Instalación Técnica	213. Maquinaria
Precio de adquisición, PA	160.000	67.000
Amortización acumulada, AA	40.000	36.000
Deterioro de Valor, DV	10.000	
Valor Contable, VC	110.000	31.000
Valor Razonable, VR	68.000	43.000
Diferencial Monetario, DM	32.000	

$$\text{Valor Contable VC} \equiv \text{PA} - \text{AA} - \text{DV}$$

Sociedad BSA: Permuta Comercial con Diferencial Monetario

$$\text{VC}_{\text{AR}} = \text{Mín.}\{ \text{VR}_{\text{AE}} + \text{DM} = 109.000 ; \text{VR}_{\text{AR}} = 43.000 \} = 43.000$$

$$\text{Cuenta 671} \equiv \text{VC}_{\text{AE}} + \text{DM} - \text{VC}_{\text{AR}} = 110.000 + 32.000 - 43.000 = 99.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2812. Amortización acumulada de instalaciones técnicas	40.000	
2912. Deterioro de valor de instalaciones técnicas	10.000	
212. Instalaciones técnicas		160.000
213. Maquinaria	43.000	
671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material	99.000	
572. Bancos c/c, euros		32.000
<i>Sumas</i>	192.000	192.000

Sociedad BSA: Permuta No Comercial con Diferencial Monetario

$$\text{VC}_{\text{AR}} = \text{Mín.}\{ \text{VC}_{\text{AE}} + \text{DM} = 142.000 , \text{VR}_{\text{AR}} = 43.000 \} = 43.000$$

$$\text{Cuenta 671} \equiv \text{VC}_{\text{AE}} + \text{DM} - \text{VC}_{\text{AR}} = 110.000 + 32.000 - 43.000 = 99.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2812. Amortización acumulada de instalaciones técnicas	40.000	
2912. Deterioro de valor de instalaciones técnicas	10.000	
212. Instalaciones técnicas		160.000
213. Maquinaria	43.000	
671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material	99.000	
572. Bancos c/c, euros		32.000
<i>Sumas</i>	192.000	192.000

Sociedad ASA: Permuta Comercial

$$VC_{AR} = \text{Mín.}\{ VR_{AE} = 43.000 ; VR_{AR} = 68.000 \} = 43.000$$

$$\text{Cuenta 771} \equiv VC_{AR} + DM - VC_{AE} = 43.000 + 32.000 - 31.000 = 44.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2813. Amortización acumulada de maquinaria	36.000	
213. Maquinaria		67.000
212. Instalaciones técnicas	43.000	
572. Bancos c/c, euros	32.000	
771. Beneficios procedentes del inmovilizado material		44.000
<i>Sumas</i>	111.000	111.000

Sociedad ASA: Permuta No Comercial

$$VC_{AR} = \text{Mín.}\{ VC_{AE} = 31.000 ; VR_{AR} = 68.000 \} = 31.000$$

$$\text{Cuenta 671} \equiv VC_{AR} + DM - VC_{AE} = 31.000 + 32.000 - 31.000 = 32.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2813. Amortización acumulada de maquinaria	36.000	
213. Maquinaria		67.000
212. Instalaciones técnicas	31.000	
572. Bancos c/c, euros	32.000	
771. Beneficios procedentes del inmovilizado material		32.000
<i>Sumas</i>	99.000	99.000

NRV 7. ACTIVOS NO CORRIENTES Y GRUPOS ENAJENABLES DE ELEMENTOS, MANTENIDOS PARA LA VENTA

NRV 7.1. ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA

1. Activos no corrientes mantenidos para la venta

La empresa clasifica un activo no corriente como activo mantenido para la venta (se abrevia como ANCMV o AMV) si su valor contable se recupera por su venta en lugar de por su uso continuado dentro del ciclo de producción, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) El activo ha de estar disponible para su venta inmediata, sujeto a los términos usuales y habituales para su venta.
- b) Su venta ha de ser altamente probable, porque concurren las siguientes circunstancias:
 - b₁) La empresa debe encontrarse comprometida con un plan para vender el activo y haber iniciado un programa para encontrar comprador y completar el plan.
 - b₂) La venta del activo debe negociarse activamente a un precio adecuado en relación con su valor razonable actual.
 - b₃) Se espera completar la venta dentro del año siguiente a la fecha de clasificación del activo como mantenido para la venta, salvo que, por hechos o circunstancias fuera del control de la empresa, el plazo de venta se tenga que alargar y exista evidencia suficiente de que la empresa siga comprometida con el plan de disposición del activo.
 - b₄) Las acciones para cerrar la venta y completar el plan indiquen que es improbable que haya cambios significativos en el mismo o que vaya a ser retirado.

Valoración inicial

Los activos no corrientes mantenidos para la venta se valoran en el momento de su clasificación en esta categoría, por el menor importe entre su valor contable y su valor razonable menos los costes de venta.

Para determinar el valor contable en el momento de la reclasificación, se determina el deterioro de valor en ese momento y se registra, si procede, una corrección valorativa por deterioro de ese activo.

Comentarios a la norma

- Cuando se clasifica como AMV es obligatorio reconocer un Deterioro de Valor si lo hubiera.
- Valor Contable AMV, $VC_{AMV} = \text{Mín.}\{VC_{IM}; VNR\} = PA_{AMV} - DV_{AMV} = \text{Cta.580} - \text{Cta.5990}$
- Valor Contable del Inmovilizado, $VC_{IM} = PA_{IM} - AA_{IM} - DV_{IM} = \text{Ctas.20, 21, 22, 23} - \text{Cta.28} - \text{Cta.29}$
- Cuenta 580, Precio Adquisición, $PA_{AMV} = PA_{IM} - AA_{IM} = VC_{AMV} + DV_{AMV} = \text{Ctas.20, 21, 22, 23} - \text{Cta.28}$
- Cuenta 5990, Deterioro de Valor, $DV_{AMV} = DV_{IM}$, $\text{Cta.5990} = \text{Cta.29}$

Valoración posterior

Mientras un activo se clasifique como no corriente mantenido para la venta, no se amortizará, debiendo dotarse las oportunas correcciones valorativas de forma que el valor contable no exceda el valor razonable menos los costes de venta.

Comentarios a la norma

- En la valoración posterior se exige que $VC_{AMV} \leq VNR$
- AMV no se amortiza, se registra el deterioro de valor que experimente
- Cuenta 5990, Deterioro de Valor, $DV_{AMV} = VC_{AMV} - IR_{AMV}$
- Importe Recuperable, $IR = \text{Máx.}\{VNR_{AMV}; VU_{AMV}\}$

Reversión desde ANCMV hacia el Inmovilizado (se abrevia como RAMV)

Cuando un activo deje de cumplir los requisitos para ser clasificado como mantenido para la venta se reclasificará en la partida del balance que corresponda a su naturaleza y se valorará por el menor importe, en la fecha en que proceda la reclasificación, entre su valor contable anterior a su calificación como activo no corriente en venta, ajustado, si procede, por las amortizaciones y correcciones de valor que se hubiesen reconocido de no haberse clasificado como mantenido para la venta, y su importe recuperable, registrando cualquier diferencia en la partida de la cuenta de pérdidas y ganancias que corresponda a su naturaleza.

El criterio de valoración previsto anteriormente no será aplicable a los siguientes activos, que, aunque se clasifiquen a efectos de su presentación en esta categoría, se rigen en cuanto a la valoración por sus normas específicas:

- a) Activos por impuesto diferido, a los que resulta de aplicación la norma relativa a impuestos sobre beneficios.
- b) Activos procedentes de retribuciones a los empleados, que se rigen por la norma sobre pasivos por retribuciones a largo plazo al personal.
- c) Activos financieros, excepto inversiones en el patrimonio de empresas del grupo, multigrupo y asociadas, que estén dentro del alcance de la norma sobre instrumentos financieros.

Las correcciones valorativas por deterioro de activos no corrientes mantenidos para la venta, así como su reversión cuando las circunstancias que la motivaron hubieran dejado de existir, se reconocen en la cuenta de pérdidas y ganancias, salvo cuando proceda registrarlas directamente en el patrimonio neto de acuerdo con los criterios aplicables con carácter general a los activos en sus normas específicas.

Comentarios a la norma

- Valor Contable de Reversión, $VC_{RAMV} = \text{Mín.} \{ VC_1 ; IR \} = \text{Cta.20, 21, 22, 23} - \text{Cta. 28} - \text{Cta.29}$
- Valor Contable del Inmovilizado, $VC_{IM} = VC_{RAMV} + DV_{IM} = \text{Cta.20, 21, 22, 23} - \text{Cta.28} + \text{Cta.29}$
- Importe Recuperable, $IR = \text{Máx.} \{ VNR ; VU \}$
- Cuenta 29, Deterioro de Valor, $DV_{IM} = VC_1 - IR$

VC_1 , Valor contable anterior a su clasificación como ANCMV corregido por las amortizaciones y deterioro de valor que se habría reconocido de no haberse clasificado como ANCMV.

NRV 7.2. GRUPOS ENAJENABLES DE ELEMENTOS MANTENIDOS PARA LA VENTA

Se entiende por grupo enajenable de elementos mantenidos para la venta, el conjunto de activos y pasivos directamente asociados de los que se va a disponer de forma conjunta, como grupo, en una única transacción. Podrá formar parte de un grupo enajenable cualquier activo y pasivo asociado de la empresa, aun cuando no cumpla la definición de activo no corriente, siempre que se vayan a enajenar de forma conjunta.

Para su valoración se aplicarán las mismas reglas que en el apartado anterior. En consecuencia, los activos y sus pasivos asociados que queden excluidos de su ámbito de aplicación, se valoran de acuerdo con la norma específica que les sea aplicable. Una vez efectuada esta valoración, el grupo de elementos de forma conjunta se valorará por el menor importe entre su valor contable y su valor razonable menos los costes de venta. En caso de que proceda registrar en este grupo de elementos valorados de forma conjunta una corrección valorativa por deterioro del valor, se reducirá el valor contable de los activos no corrientes del grupo siguiendo el criterio de reparto establecido en el apartado 2.2 de la norma relativa al inmovilizado material.

**COMENTARIOS A NRV 7. ACTIVOS NO CORRIENTES Y GRUPOS ENAJENABLES DE ELEMENTOS,
MANTENIDOS PARA LA VENTA**

- Cuando se clasificación de activo no corriente mantenido para la venta hacia las cuentas del balance de activo inmovilizado según su naturaleza se debe aplicar la NRV 2ª. Inmovilizado material, NRV 3ª. Normas particulares sobre el inmovilizado material, NRV 4ª. Inversiones inmobiliarias, NRV 5ª. Inmovilizado intangible, NRV 6ª. Normas particulares sobre el inmovilizado intangible.
- En el inmovilizado el valor contable no se registra en una sola cuenta sino que se obtiene por diferencia de saldos entre cuentas de activos y sus respectivas amortizaciones y deterioro del valor. Según el principio de uniformidad, este criterio, calcular el valor contable por diferencias entre saldos de cuentas, es aplicable a los activos no corrientes mantenidos para la venta.
- No se omite información contable relevante cuando el deterioro de valor se reconoce y registra en una cuenta diferenciada.
- La reversión del deterioro tiene como límite el valor contable del inmovilizado que estaría reconocido en la fecha de la reversión si no se hubiese registrado el deterioro de valor.
- El resultado en el balance de los apuntes contables, no debe verse afectado, es decir, debe ser el mismo, con independencia del orden de los asientos: clasificación como activo no corriente mantenido para la venta y reconocimiento del deterioro de valor si procede.

Subgrupo 58. Activos no corrientes mantenidos para la venta y activos y pasivos asociados

En el activo corriente del balance,

- 580. Inmovilizado
- 581. Inversiones con personas y entidades vinculadas
- 582. Inversiones financieras
- 583. Existencias, deudores comerciales y otras cuentas a cobrar
- 584. Otros activos

En el pasivo corriente del balance,

- 585. Provisiones
- 586. Deudas con características especiales
- 587. Deudas con personas y entidades vinculadas
- 588. Acreedores comerciales y otras cuentas a pagar
- 589. Otros pasivos
- 599. Deterioro de valor de activos no corrientes mantenidos para la venta

Supuesto 1. Activos no corrientes mantenidos para la venta

La sociedad KSA adquirió un elemento de transporte el 1-1-00 por importe de 60.000 € con una vida útil de 5 años con frecuencia de amortización mensual.

1-8-03. Se decide dejar de utilizarlo en las actividades mercantiles y ponerlo en venta. Su valor razonable, 16.500 €, costes de venta, 300 €.

31-12-03. Su valor razonable, 15.000 € y se estima que los costes de venta no han variado.

1-5-04. La sociedad abandona el plan de venta. Su valor razonable, 12.300 € y los costes de venta se estiman en 400 €. Su valor en uso, 10.000 €.

Formula los asientos contables de las operaciones descritas.

Solución

1-8-03. Cálculo del deterioro de valor

$$\begin{aligned}
 &\text{Vida Útil, meses, } VU = 60 \\
 &\text{Vida Útil Agotada, meses, } VU_A = 43 \\
 &\text{Vida Útil No Agotada, meses, } VU_{NA} = 17 \\
 &\text{Precio de Adquisición, } PA \equiv 60.000 \\
 &\text{Amortización, } AA_0 = 60.000 \times 43/60 = 43.000 \\
 &\text{Valor Contable previo, } VC_0 \equiv PA - AA_0 = 17.000 \\
 &\text{Valor Razonable, } VR_0 = 16.500 \\
 &\text{Costes de transacción, } CT_0 = 300 \\
 &\text{Valor Neto Realizable, } VNR_0 = VR_0 - CT_0 = 16.200 \\
 &\text{Importe Recuperable, } IR_0 = \text{Máx.}\{ VNR_0 ; VU_0 = \emptyset \} = 16.200 \\
 &\text{Cuenta 2918, Deterioro del Valor, } DV_0 = VC_0 - IR_0 = 800
 \end{aligned}$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
691. Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	800	
2918. Deterioro del valor de elementos de transporte		800
<i>Sumas</i>	800	800

1-8-03. Se clasifica como activo no corriente mantenido para la venta

$$\begin{aligned}
 &\text{Valor Contable, } VC_{AMV} \equiv \text{Mín.}\{ VC_1 = VC_0 - DV_0 ; VNR_0 \} = 16.200 \\
 &\text{Cuenta 5990, Deterioro Valor, } DV_{AMV} = DV_{IM} = 800 \\
 &\text{Cuenta 580, Precio Adquisición, } PA_{AMV} \equiv VC_{AMV} + DV_{IM} = 17.000
 \end{aligned}$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2818. Amortización acumulada de elementos de transporte	43.000	
2918. Deterioro del valor de elementos de transporte	800	
218. Elementos de transporte		60.000
580. Inmovilizado	17.000	
5990. Deterioro valor de inmovilizado no corriente mantenido para venta		800
<i>Sumas</i>	60.800	60.800

31-12-03. Cálculo del deterioro de valor

$$\begin{aligned} \text{Valor Razonable, } VR_1 &= 15.000 \\ \text{Costes de transacción, } CT_1 &= 300 \\ \text{Valor Neto Realizable, } VNR_1 &= VR_1 - CT_1 = 14.700 \\ \text{Importe Recuperable, } IR_1 &= \text{Máx.} \{ VNR_1 ; VU_1 = \emptyset \} = 14.700 \\ \text{Cuenta 5990, saldo, } DV_1 &= PA_{AMV} - IR_1 = 2.300 \\ \text{Cuenta 691, pérdidas, } PDV &= DV_1 - DV_0 = 1.500 \end{aligned}$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
691. Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	1.500	
5990. Deterioro valor de inmovilizado no corriente mantenido para venta		1.500
<i>Sumas</i>	1.500	1.500

1-5-04. Se abandona el plan de venta del activo

$$\begin{aligned} \text{Vida Útil Agotada, meses, } VU_A &= 52 \\ \text{Vida Útil No Agotada, meses, } VU_{NA} &= 8 \\ \text{Precio de Adquisición, } PA &\equiv 60.000 \\ \text{Amortización, } AA_2 &= 60.000 \times 52/60 = 52.000 \\ \text{Valor Contable previo, } VC_2 &\equiv PA - AA_2 = 8.000 \\ \text{Valor Razonable, } VR_2 &= 12.300 \\ \text{Costes de transacción, } CT_2 &= 400 \\ \text{Valor Neto Realizable, } VNR_2 &= VR_2 - CT_2 = 11.900 \\ \text{Importe Recuperable, } IR_2 &= \text{Máx.} \{ VNR_2 ; VU_2 = 10.000 \} = 11.900 \\ \text{Valor Contable de Reversión } VC_{RAMV} &= \text{Mín.} \{ VC_2 ; IR_2 \} = 8.000 \\ \text{Cuenta 671, PIM } &\equiv VC_{AMV} - VC_{RAMV} = 14.700 - 8.000 = 6.700 \end{aligned}$$

Se considera la valoración por el precio de adquisición según NRV 2ª Inmovilizado material

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
5990. Deterioro valor de inmovilizado no corriente mantenido para venta	2.300	
580. Inmovilizado		17.000
218. Elementos de transporte	60.000	
2818. Amortización acumulada de elementos de transporte		52.000
671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material	6.700	
<i>Sumas</i>	69.000	69.000

Debía haberse amortizado desde el 1-8-03 hasta el 1-5-04, 9 meses

$$\begin{aligned} \text{Amortizaciones No Registradas ANR} &= 60.000 \times 9/60 = 9.000 \\ \text{Deterioro del valor reconocido, } DV &\equiv 800 + 1.500 = 2.300 \end{aligned}$$

No se reconoce deterioro de valor porque $IR \equiv 11.900 \text{ €} > VC_2 \equiv 8.000 \text{ €}$.

El saldo por deterioro del valor reconocido, se revierte íntegramente y/o se cancela.

Supuesto 2. Activos no corrientes mantenidos para la venta

La sociedad ASA, propietaria de un turismo, adquirido el 1-7-00 por 45.000 € con una vida útil de 90 meses.

El 1-9-02 suscribe un plan para su venta inmediata y clasifica el bien como activo mantenido para la venta. Se espera consumir la compraventa durante el ejercicio 03. El valor razonable del bien se calcula en 25.000 €, los costes de venta, 1.500 €. Hasta el 31-8-02 están registradas dotaciones a la amortización con frecuencia mensual.

Al cierre del ejercicio, 31-12-03, no se ha realizado la venta, que ya se estima poco probable, y se clasifica por su naturaleza en el activo no corriente. Formula el asiento de reversión de activos mantenidos para la venta para las opciones alternativas que se indican:

- 1) Valor en uso, 28.000 €; Valor Neto Realizable, 22.000 €
- 2) Valor en uso, 12.500 €; Valor Neto Realizable, 10.000 €
- 3) Valor en uso, 600 € mensuales vencidos, valorados con la tasa mensual de actualización del 2% efectivo; Valor Neto Realizable, 20.000 €.

Asienta en el diario los registros contables de los acontecimientos descritos.

Solución

Cuota lineal de amortización mensual vencida y periódica

$$\text{Vida Útil, meses, } VU = 90$$

$$\text{Vida Útil Agotada, un mes, } VU_A = 1$$

$$\text{Precio de Adquisición, cuenta 218, } PA = 45.000$$

$$\text{Amortización, 2818, } AA = PA / VU = 500$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
681. Amortización del inmovilizado material	500	
2818. Amortización acumulada de elementos de transporte		500
<i>Sumas</i>	500	500

1-9-02. Cálculo del deterioro de valor

$$\text{Vida Útil Agotada, meses, } VU_A = 26$$

$$\text{Vida Útil No Agotada, meses, } VU_{NA} = 64$$

$$\text{Amortización, } AA_0 = PA / VU \times VU_A = 13.000$$

$$\text{Valor Contable previo, } VC_0 = PA - AA_0 = 32.000$$

$$\text{Valor Razonable, } VR_0 = 25.000$$

$$\text{Costes de transacción, } CT_0 = 1.500$$

$$\text{Valor Neto Realizable, } VNR_0 = VR_0 - CT_0 = 23.500$$

$$\text{Importe Recuperable, } IR_0 = \text{Máx.} \{ VNR_0 ; VU_0 = \emptyset \} = 23.500$$

$$\text{Cuenta 2918, Deterioro del Valor, } DV_0 = VC_0 - IR_0 = 8.500$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
691. Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	8.500	
2918. Deterioro del valor de elementos de transporte		8.500
<i>Sumas</i>	8.500	8.500

1-9-02. Se clasifica como activo no corriente mantenido para la venta

$$\text{Valor Contable, } VC_{AMV} \equiv \text{Mín.}\{VC_{IM} = VC_0 - DV_0; VNR_0\} = 23.500$$

$$\text{Cuenta 5990, Deterioro Valor, } DV_{AMV} = DV_{IM} = 8.500$$

$$\text{Cuenta 580, Precio Adquisición, } PA_{AMV} \equiv VC_{AMV} + DV_{IM} = 32.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2818. Amortización acumulada de elementos de transporte	13.000	
2918. Deterioro del valor de elementos de transporte	8.500	
218. Elementos de transporte		45.000
580. Inmovilizado	32.000	
5990. Deterioro valor de inmovilizado no corriente mantenido para venta		8.500
<i>Sumas</i>	53.500	53.500

31-12-03. Se abandona el plan de venta del activo. Opción 1)

$$\text{Vida Útil Agotada, meses, } VU_A = 42$$

$$\text{Vida Útil No Agotada, meses, } VU_{NA} = 48$$

$$\text{Precio de Adquisición, } PA \equiv 45.000$$

$$\text{Amortización, } AA_1 = PA / VU \times VU_A = 21.000$$

$$\text{Valor Contable previo, } VC_1 \equiv PA - AA_1 = 24.000$$

$$\text{Valor Neto Realizable, } VNR_1 \equiv 22.000$$

$$\text{Valor en Uso, VAN flujos de efectivo, } VU_{(1)} = 28.000$$

$$\text{Importe Recuperable, } IR_1 = \text{Máx.}\{VNR_1; VU_{(1)}\} = 28.000$$

$$\text{Valor Contable de Reversión, } VC_{RAMV} = \text{Mín.}\{VC_1; IR_1\} = 24.000$$

$$\text{Cuenta 2918, Deterioro de Valor, } DV_{IM} \equiv VC_1 - IR_1 = -4.000$$

No se reconoce deterioro de valor porque $IR_1 \equiv 28.000 \text{ €} > VC_1 \equiv 24.000 \text{ €}$.

El saldo por deterioro del valor reconocido, se revierte íntegramente y/o se cancela.

$$\text{Valor Contable Inmovilizado Material, } VC_{IM} \equiv VC_{RAMV} = 24.000$$

$$\text{Cuenta 771, BIM} \equiv VC_{RAMV} - VC_{AMV} = 24.000 - 23.500 = 500$$

Se considera la valoración por el precio de adquisición según NRV 2ª Inmovilizado material

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
5990. Deterioro valor de inmovilizado no corriente mantenido para venta	8.500	
580. Inmovilizado		32.000
218. Elementos de transporte	45.000	
2818. Amortización acumulada de elementos de transporte		21.000
791. Reversión del deterioro del inmovilizado material (*)		500
<i>Sumas</i>	53.500	53.500

(*) También sería correcta la cuenta 771. *Beneficios procedentes del inmovilizado material*

31-12-03. Se abandona el plan de venta del activo. Opción 2)

Vida Útil Agotada, meses, $VU_A = 42$

Vida Útil No Agotada, meses, $VU_{NA} = 48$

Precio de Adquisición, $PA \equiv 45.000$

Amortización, $AA_1 = PA / VU \times VU_A = 21.000$

Valor Contable previo, $VC_1 \equiv PA - AA_1 = 24.000$

Valor Neto Realizable, $VNR_2 \equiv 10.000$

Valor en Uso, VAN flujos de efectivo, $VU_{(2)} = 12.500$

Importe Recuperable, $IR_2 = \text{Máx.}\{VNR_2 ; VU_{(2)}\} = 12.500$

Cuenta 2918, Deterioro de Valor, $DV_{IM} \equiv VC_1 - IR_2 = 11.500$

Valor Contable de Reversión, $VC_{RAMV} = \text{Mín.}\{VC_1 ; IR_2\} = 12.500$

Valor Contable Inmovilizado Material, $VC_{IM} \equiv VC_{RAMV} + DV_{IM} = 24.000$

Cuenta 671, PIM $\equiv VC_{AMV} - VC_{RAMV} = 23.500 - 12.500 = 11.000$

Se considera la valoración por el precio de adquisición según NRV 2ª Inmovilizado material

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
5990. Deterioro valor de inmovilizado no corriente mantenido para venta	8.500	
580. Inmovilizado		32.000
218. Elementos de transporte	45.000	
2818. Amortización acumulada de elementos de transporte		21.000
2918. Deterioro del valor de elementos de transporte		11.500
671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material	11.000	
<i>Sumas</i>	64.500	64.500

31-12-03. Se abandona el plan de venta del activo. Opción 3)

Vida Útil Agotada, meses, $VU_A = 42$

Vida Útil No Agotada, meses, $VU_{NA} = 48$

Precio de Adquisición, $PA \equiv 45.000$

Amortización, $AA_1 = PA / VU \times VU_A = 21.000$

Valor Contable previo, $VC_1 \equiv PA - AA_1 = 24.000$

Valor en Uso, VAN, $VU_{(3)} = 600 \times \sum_{K=1,2,3,\dots,48} (1+2\%)^{-K} = 18.403,87$

Valor Neto Realizable, $VNR_3 \equiv 20.000$

Importe Recuperable, $IR_3 = \text{Máx.}\{VNR_3 ; VU_{(3)}\} = 20.000$

Cuenta 2918, Deterioro de Valor, $DV_{IM} \equiv VC_1 - IR_3 = 4.000$

Valor Contable de Reversión, $VC_{RAMV} = \text{Mín.}\{VC_1 ; IR_3\} = 20.000$

Valor Contable Inmovilizado Material, $VC_{IM} \equiv VC_{RAMV} + DV_{IM} = 24.000$

Cuenta 671, PIM $\equiv VC_{AMV} - VC_{RAMV} = 23.500 - 20.000 = 3.500$

Se considera la valoración por el precio de adquisición según NRV 2ª Inmovilizado material

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
5990. Deterioro valor de inmovilizado no corriente mantenido para venta	8.500	
580. Inmovilizado		32.000
218. Elementos de transporte	45.000	
2818. Amortización acumulada de elementos de transporte		21.000
2918. Deterioro del valor de elementos de transporte		4.000
671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material	3.500	
<i>Sumas</i>	57.000	57.000

1-7-02. Se califica como activo no corriente mantenido para la venta

$$\text{Valor Contable, } VC_{AMV} \equiv \text{Mín.}\{VC_{IM} = VC_2; VNR_1\} = 200.000$$

$$\text{Cuenta 5990, Deterioro Valor, } DV_{AMV} = DV_{IM} = 25.000$$

$$\text{Cuenta 580, Precio Adquisición, } PA_{AMV} \equiv VC_{AMV} + DV_{IM} = 225.000$$

$$\text{Cuenta 671, Pérdidas Inmovilizado Material, } PIM \equiv VC_2 - VC_{AMV} = 0,00$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2813. Amortización acumulada de maquinaria	75.000	
2913. Deterioro del valor de maquinaria	25.000	
213. Maquinaria		300.000
580. Inmovilizado	225.000	
5990. Deterioro valor de inmovilizado no corriente mantenido para venta		25.000
<i>Sumas</i>	325.000	325.000

1-2-03. Enajenación de activo mantenido para la venta

$$\text{Cuenta 671, Pérdidas Inmovilizado Material, } PIM \equiv VC_{AMV} - VE = 24.000$$

$$\text{Cuenta 572, EF} \equiv 180.000 - 4.000 = 176.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
572. Bancos c/c, euros	176.000	
5990. Deterioro valor de inmovilizado no corriente mantenido para venta	25.000	
580. Inmovilizado		225.000
671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material	24.000	
<i>Sumas</i>	225.000	225.000

Supuesto 4. Activos no corrientes mantenidos para la venta

Ex. 16-6-2008

RSA el 1-5-03 establece un plan para vender una maquinaria que clasifica como activo mantenido para la venta. En esa fecha el valor razonable menos los costes de venta es 54.600 €; su valor de uso se estima en 60.500 €.

Se había adquirido el 1-10-00 por 84.000 €, y se le estimó una vida útil de 8 años, sin valor residual con frecuencia de amortización mensual.

El 1-11-03 la sociedad abandona su plan de venta y clasifica la maquinaria en el inmovilizado material.

Contabiliza los asientos de las operaciones descritas según los casos que se indican:

- 1) Importe recuperable, 55.000 €.
- 2) Importe recuperable, 47.000 €.

Solución

Cálculos desde el 1-10-00 hasta el 30-4-03

$$\text{Vida Útil, meses, } VU = 96$$

$$\text{Vida Útil Agotada, meses, } VU_A = 31$$

$$\text{Vida Útil No Agotada, meses, } VU_{NA} = 65$$

$$\text{Precio de Adquisición, } PA \equiv 84.000$$

$$\text{Amortización, } AA_0 = 84.000 \times 31/96 = 27.125$$

$$\text{Valor Contable previo, } VC_0 \equiv PA - AA_0 = 56.875$$

$$\text{Valor Neto Realizable, } VNR_0 \equiv 54.600$$

$$\text{Valor en Uso, } VU_0 \equiv 60.500$$

$$\text{Importe Recuperable, } IR_0 = \text{Máx.}\{VNR_0; VU_0\} = 60.500$$

No se reconoce deterioro del valor pues $VC_0 < IR_0$

1-5-03. Se clasifica como activo no corriente mantenido para la venta

$$\text{Valor Contable, } VC_{AMV} \equiv \text{Mín.}\{VC_0; VNR_0\} = 54.600$$

$$\text{Cuenta 580, Precio Adquisición, } PA_{AMV} \equiv VC_{AMV} + DV_{IM} = 54.600$$

$$\text{Cuenta 671, Pérdidas Inmovilizado Material, } PIM \equiv VC_0 - VC_{AMV} = 2.275$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2813. Amortización acumulada de maquinaria	27.125	
213. Maquinaria		84.000
580. Inmovilizado	54.600	
671. Perdidas del inmovilizado material	2.275	
<i>Sumas</i>	84.000	84.000

1-11-03. Se abandona el plan de venta del activo. Caso 1) $IR_1 = 55.000 \text{ €}$

Vida Útil Agotada, meses, $VU_A = 37$

Vida Útil No Agotada, meses, $VU_{NA} = 59$

Amortización, $AA_1 = 84.000 \times 37/96 = 32.375$

Valor Contable, $VC_1 \equiv PA - AA_1 = 51.625$

Importe Recuperable, $IR_1 = \text{Máx.}\{VNR_1; VU_1\} = 55.000$

Valor Contable de Reversión, $VC_{RAMV} = \text{Mín.}\{VC_1; IR_1\} = 51.625$

Valor Contable Inmovilizado Material, $VC_{IM} \equiv VC_{RAMV} + DV_{IM} = 51.625$

Cuenta 671, $PIM \equiv VC_{AMV} - VC_{RAMV} = 54.600 - 51.625 = 2.975$

No se reconoce deterioro del valor pues $VC_1 < IR_1$

Se considera la valoración por el precio de adquisición según NRV 2ª Inmovilizado material

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
213. Maquinaria	84.000	
671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material	2.975	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		32.375
580. Inmovilizado		54.600
<i>Sumas</i>	86.975	86.975

1-11-03. Se abandona el plan de venta del activo. Caso 2) $IR_2 = 47.000 \text{ €}$

Importe Recuperable, $IR_2 = \text{Máx.}\{VNR_2; VU_2\} = 47.000$

Valor Contable de Reversión, $VC_{RAMV} = \text{Mín.}\{VC_1; IR_2\} = 47.000$

Cuenta 2913, Deterioro del Valor, $DV_1 = VC_1 - IR_2 = 4.625$

Valor Contable Inmovilizado Material, $VC_{IM} \equiv VC_{RAMV} + DV_{IM} = 51.625$

Cuenta 671, $PIM \equiv VC_{AMV} - VC_{RAMV} = 54.600 - 47.000 = 7.600$

Se considera la valoración por el precio de adquisición según NRV 2ª Inmovilizado material

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
213. Maquinaria	84.000	
671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material	7.600	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		32.375
2913. Deterioro del valor de maquinaria		4.625
580. Inmovilizado		54.600
<i>Sumas</i>	91.600	91.600

Supuesto 5. Activos no corrientes mantenidos para la venta

Ex. 3-2-2012

GSA el 1-5-03 establece un plan para vender una maquinaria que clasifica como activo mantenido para la venta. En esa fecha el valor razonable menos los costes de venta es 41.000 €; su valor de uso se estima en 43.000 €.

Se había adquirido el 1-11-00 por 84.000 €, y se le estimó una vida útil de 6 años, sin valor residual con frecuencia de amortización mensual.

El 1-11-03 la sociedad abandona su plan de venta y clasifica la maquinaria en el inmovilizado material. Su importe recuperable en esta fecha 31.000 €.

Contabiliza los asientos en las fechas 1-5-03 y 1-11-03.

Solución

Cálculos desde el 1-11-00 hasta el 30-4-03

$$\begin{aligned} \text{Vida Útil, meses, } VU &= 72 \\ \text{Vida Útil Agotada, meses, } VU_A &= 30 \\ \text{Vida Útil No Agotada, meses, } VU_{NA} &= 42 \\ \text{Precio de Adquisición, } PA &\equiv 84.000 \\ \text{Amortización, } AA_0 &= 84.000 \times 30/72 = 35.000 \\ \text{Valor Contable previo, } VC_0 &\equiv PA - AA_0 = 49.000 \\ \text{Valor Neto Realizable, } VNR_0 &\equiv 41.000 \\ \text{Valor en Uso, } VU_0 &\equiv 43.000 \\ \text{Importe Recuperable, } IR_0 &= \text{Máx.}\{ VNR_0 ; VU_0 \} = 43.000 \\ \text{Cuenta 2913, Deterioro del Valor, } DV_0 &= VC_0 - IR_0 = 6.000 \\ \text{Se reconoce deterioro del valor pues } VC_0 &> IR_0 \\ \text{Valor Contable, } VC_1 &\equiv VC_0 - DV_0 = 43.000 \end{aligned}$$

1-5-03. Se clasifica como activo no corriente mantenido para la venta

$$\begin{aligned} \text{Valor Contable, } VC_{AMV} &\equiv \text{Mín.}\{ VC_1 = 43.000 ; VNR_0 = 41.000 \} = 41.000 \\ \text{Cuenta 5990, Deterioro Valor, } DV_{AMV} &= DV_{IM} = 6.000 \\ \text{Cuenta 580, Precio Adquisición, } PA_{AMV} &\equiv VC_{AMV} + DV_{IM} = 47.000 \\ \text{Cuenta 671, Pérdidas Inmovilizado Material, } PIM &\equiv VC_1 - VC_{AMV} = 2.000 \end{aligned}$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2813. Amortización acumulada de maquinaria	35.000	
2913. Deterioro del valor de maquinaria	6.000	
213. Maquinaria		84.000
580. Inmovilizado	47.000	
5990. Deterioro valor de inmovilizado no corriente mantenido para venta		6.000
671. Perdidas del inmovilizado material	2.000	
<i>Sumas</i>	90.000	90.000

1-11-03. Se abandona el plan de venta del activo

$$\text{Vida Útil Agotada, meses, } VU_A = 36$$

$$\text{Vida Útil No Agotada, meses, } VU_{NA} = 36$$

$$\text{Amortización, } AA_2 = 84.000 \times 36 / 72 = 42.000$$

$$\text{Valor Contable previo, } VC_2 \equiv PA - AA_2 = 42.000$$

$$\text{Importe Recuperable, } IR_2 = \text{Máx.} \{ VNR_2 ; VU_2 \} = 31.000$$

$$\text{Valor Contable de Reversión, } VC_{RAMV} = \text{Mín.} \{ VC_2 ; IR_2 \} = 31.000$$

$$\text{Cuenta 2913, Deterioro del Valor, } DV_{IM} = VC_2 - IR_2 = 11.000$$

$$\text{Valor Contable Inmovilizado Material, } VC_{IM} \equiv VC_{RAMV} + DV_{IM} = 42.000$$

$$\text{Cuenta 671, PIM} \equiv VC_{AMV} - VC_{RAMV} = 41.000 - 31.000 = 10.000$$

Se considera la valoración por el precio de adquisición según NRV 2ª Inmovilizado material

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
5990. Deterioro valor de inmovilizado no corriente mantenido para venta	6.000	
580. Inmovilizado		47.000
213. Maquinaria	84.000	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		42.000
2913. Deterioro del valor de maquinaria		11.000
671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material	10.000	
<i>Sumas</i>	100.000	100.000

Supuesto 6. Activos no corrientes mantenidos para la venta

QSA el 1-6-03 establece un plan para vender una maquinaria que clasifica como activo mantenido para la venta. En esa fecha el valor razonable menos los costes de venta es 43.000 €; su valor de uso se estima en 41.000 €.

Se había adquirido el 1-9-00 por 84.000 €, y se le estimó una vida útil de 6 años, sin valor residual con frecuencia de amortización mensual.

31-12-03. Su valor razonable menos los costes de venta, 39.000 €.

Contabiliza los asientos en las fechas 1-6-03, 31-12-03 y los asientos de las opciones que se indican:

Opción 1). El 1-12-04 la sociedad abandona su plan de venta y clasifica la maquinaria en el inmovilizado material. En esta fecha, su valor neto realizable se calcula en 27.000 €, y su valor en uso se estima en 29.000 €.

Opción 2). El 1-12-04 la sociedad abandona su plan de venta y clasifica la maquinaria en el inmovilizado material. En esta fecha, su valor neto realizable se calcula en 17.000 €, y su valor en uso se estima en 19.000 €.

Solución

Cálculos desde el 1-9-00 hasta el 31-5-03

$$\text{Vida Útil, meses, } VU = 72$$

$$\text{Vida Útil Agotada, meses, } VU_A = 33$$

$$\text{Vida Útil No Agotada, meses, } VU_{NA} = 39$$

$$\text{Precio de Adquisición, } PA \equiv 84.000$$

$$\text{Amortización, } AA_0 = 84.000 \times 33/72 = 38.500$$

$$\text{Valor Contable previo, } VC_0 \equiv PA - AA_0 = 45.500$$

$$\text{Valor Neto Realizable, } VNR_0 \equiv 43.000$$

$$\text{Valor en Uso, } VU_0 \equiv 41.000$$

$$\text{Importe Recuperable, } IR_0 = \text{Máx.}\{VNR_0; VU_0\} = 43.000$$

$$\text{Cuenta 2913, Deterioro del Valor, } DV_0 = VC_0 - IR_0 = 2.500$$

Se reconoce deterioro del valor pues $VC_0 > IR_0$

$$\text{Valor Contable, } VC_1 \equiv VC_0 - DV_0 = 43.000$$

1-6-03. Se clasifica como activo no corriente mantenido para la venta

$$\text{Valor Contable, } VC_{AMV} \equiv \text{Mín.}\{VC_1 = 43.000; VNR_0 = 43.000\} = 43.000$$

$$\text{Cuenta 5990, Deterioro Valor, } DV_{AMV} = DV_{IM} = 2.500$$

$$\text{Cuenta 580, Precio Adquisición, } PA_{AMV} \equiv VC_{AMV} + DV_{IM} = 45.500$$

$$\text{Cuenta 671, Pérdidas Inmovilizado Material, } PIM \equiv VC_1 - VC_{AMV} = 0,00$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2813. Amortización acumulada de maquinaria	38.500	
2913. Deterioro del valor de maquinaria	2.500	
213. Maquinaria		84.000
580. Inmovilizado	45.500	
5990. Deterioro valor de inmovilizado no corriente mantenido para venta		2.500
<i>Sumas</i>	86.500	86.500

31-12-03. Cálculo del deterioro de valor

$$\begin{aligned} \text{Precio Adquisición, } PA_{AMV} &\equiv VC_0 = 45.500 \\ \text{Valor Neto Realizable, } VNR_1 &= 39.000 \\ \text{Importe Recuperable, } IR_1 &= \text{Máx.}\{VNR_1; VU_1 = \emptyset\} = 39.000 \\ \text{Saldo cta. 5990, Deterioro del Valor, } DV_1 &= PA_{AMV} - IR_1 = 6.500 \\ \text{Cuenta 691, Pérdidas por deterioro de valor, } PDV &= DV_1 - DV_0 = 4.000 \end{aligned}$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
691. Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	4.000	
5990. Deterioro valor de inmovilizado no corriente mantenido para venta		4.000
<i>Sumas</i>	4.000	4.000

Opción 1)

1-12-04. Se abandona el plan de venta del activo

$$\begin{aligned} \text{Vida Útil Agotada, meses, } VU_A &= 51 \\ \text{Vida Útil No Agotada, meses, } VU_{NA} &= 21 \\ \text{Amortización, } AA_2 &= 84.000 \times 51/72 = 59.500 \\ \text{Valor Contable previo, } VC_2 &\equiv PA - AA_2 = 24.500 \\ \text{Valor Neto Realizable, } VNR_2 &\equiv 27.000 \\ \text{Valor en Uso, } VU_2 &\equiv 29.000 \\ \text{Importe Recuperable, } IR_2 &= \text{Máx.}\{VNR_2; VU_2\} = 29.000 \\ \text{Valor Contable de Reversión, } VC_{RAMV} &= \text{Mín.}\{VC_2; IR_2\} = 24.500 \\ \text{Cuenta 2913, Deterioro del Valor, } DV_{IM} &= VC_2 - IR_2 = -4.500 \\ \text{No se reconoce deterioro del valor pues } VC_2 &< IR_2 \\ \text{Valor Contable Inmovilizado Material, } VC_{IM} &\equiv VC_{RAMV} = 24.500 \\ \text{Valor contable del activo no corriente mantenido para la venta,} \\ VC_{AMV} \equiv IR_1 &= PA_{AMV} - DV_1 = 45.500 - 6.500 = 39.000 \\ \text{Cuenta 671, PIM} &\equiv VC_{AMV} - VC_{RAMV} = 39.000 - 24.500 = 14.500 \end{aligned}$$

Se considera la valoración por el precio de adquisición según NRV 2ª Inmovilizado material

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
5990. Deterioro valor de inmovilizado no corriente mantenido para venta	6.500	
580. Inmovilizado		45.500
213. Maquinaria	84.000	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		59.500
671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material	14.500	
<i>Sumas</i>	105.000	105.000

Opción 2)

1-12-14. Se abandona el plan de venta del activo

$$\text{Vida Útil Agotada, meses, } VU_A = 51$$

$$\text{Vida Útil No Agotada, meses, } VU_{NA} = 21$$

$$\text{Amortización, } AA_2 = 84.000 \times 51/72 = 59.500$$

$$\text{Valor Contable previo, } VC_2 \equiv PA - AA_2 = 24.500$$

$$\text{Valor Neto Realizable, } VNR_3 \equiv 17.000$$

$$\text{Valor en Uso, VAN flujos de efectivo, } VU_3 = 19.000$$

$$\text{Importe Recuperable, } IR_3 = \text{Máx.}\{VNR_3; VU_3\} = 19.000$$

$$\text{Cuenta 2918, Deterioro de Valor, } DV_{IM} \equiv VC_2 - IR_3 = 5.500$$

$$\text{Valor Contable de Reversión, } VC_{RAMV} = \text{Mín.}\{VC_2; IR_3\} = 19.000$$

$$\text{Valor Contable Inmovilizado material, } VC_{IM} \equiv VC_{RAMV} + DV_{IM} = 24.500$$

Valor contable del activo no corriente mantenido para la venta,

$$VC_{AMV} \equiv IR_1 = PA_{AMV} - DV_1 = 45.500 - 6.500 = 39.000$$

$$\text{Cuenta 671, PIM} \equiv VC_{AMV} - VC_{RAMV} = 39.000 - 19.000 = 20.000$$

Se considera la valoración por el precio de adquisición según NRV 2ª Inmovilizado material

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
5990. Deterioro valor de inmovilizado no corriente mantenido para venta	6.500	
580. Inmovilizado		45.500
213. Maquinaria	84.000	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		59.500
2913. Deterioro del valor de maquinaria		5.500
671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material	20.000	
<i>Sumas</i>	110.500	110.500

Supuesto 7. Activos no corrientes mantenidos para la venta

MSA el 1-7-12 establece un plan para vender una maquinaria que clasifica como activo mantenido para la venta. En esa fecha el valor razonable menos los costes de venta es 60.000 €; su valor de uso se estima en 59.000 €.

Se había adquirido el 1-4-10 por 150.000 €, y se le estimó una vida útil de 5 años, sin valor residual con frecuencia de amortización bimestral vencida por bimestres naturales.

31-12-12. Su valor razonable es de 57.000 € y los costes de venta, 1.875 €.

El 1-4-13 la sociedad abandona su plan de venta y clasifica la maquinaria en el inmovilizado material. En esta fecha, su valor neto realizable se estima en 50.000 €, y su valor en uso en 52.000 €.

Contabiliza los asientos de las operaciones descritas.

Solución

Cálculos desde el 1-4-10 hasta el 1-7-12

$$\text{Vida Útil, meses, } VU = 60$$

$$\text{Vida Útil Agotada, meses, } VU_A = 27$$

$$\text{Vida Útil No Agotada, meses, } VU_{NA} = 33$$

$$\text{Precio de Adquisición, } PA \equiv 150.000$$

$$\text{Amortización, } AA_0 = 150.000 \times 27/60 = 67.500$$

$$\text{Valor Contable previo, } VC_0 \equiv PA - AA_0 = 82.500$$

$$\text{Valor Neto Realizable, } VNR_0 \equiv 60.000$$

$$\text{Valor en Uso, } VU_0 \equiv 59.000$$

$$\text{Importe Recuperable, } IR_0 = \text{Máx.}\{ VNR_0 ; VU_0 \} = 60.000$$

$$\text{Cuenta 2913, Deterioro del Valor, } DV_0 = VC_0 - IR_0 = 22.500$$

Se reconoce deterioro del valor pues $VC_0 > IR_0$

$$\text{Valor Contable, } VC_1 \equiv VC_0 - DV_0 = 60.000$$

1-7-12. Se clasifica como activo no corriente mantenido para la venta

$$\text{Valor Contable, } VC_{AMV} \equiv \text{Mín.}\{ VC_1 = 60.000 ; VNR_0 = 60.000 \} = 60.000$$

$$\text{Cuenta 5990, Deterioro Valor, } DV_{AMV} = DV_{IM} = 22.500$$

$$\text{Cuenta 580, Precio Adquisición, } PA_{AMV} \equiv VC_{AMV} + DV_{IM} = 82.500$$

$$\text{Cuenta 671, Pérdidas Inmovilizado Material, } PIM \equiv VC_1 - VC_{AMV} = 0,00$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2813. Amortización acumulada de maquinaria	67.500	
2913. Deterioro del valor de maquinaria	22.500	
213. Maquinaria		150.000
580. Inmovilizado	82.500	
5990. Deterioro valor de inmovilizado no corriente mantenido para venta		22.500
<i>Sumas</i>	172.500	172.500

31-12-03. Cálculo del deterioro de valor

Precio Adquisición, $PA_{AMV} \equiv VC_0 = 82.500$
 Valor Razonable, $VR_1 = 57.000$
 Costes de Venta, $CV_1 = 1.875$
 Valor Neto Realizable, $VNR_1 = 55.125$
 Importe Recuperable, $IR_1 = \text{Máx.}\{VNR_1; VU_1 = \emptyset\} = 55.125$
 Saldo cta. 5990, Deterioro del Valor, $DV_1 = PA_{AMV} - IR_1 = 27.375$
 Cuenta 691, Pérdidas por deterioro de valor, $PDV = DV_1 - DV_0 = 4.875$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
691. Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	4.875	
5990. Deterioro valor de inmovilizado no corriente mantenido para venta		4.875
<i>Sumas</i>	4.875	4.875

1-4-13. Se abandona el plan de venta del activo

Vida Útil Agotada, meses, $VU_A = 36$
 Vida Útil No Agotada, meses, $VU_{NA} = 24$
 Amortización, $AA_2 = 150.000 \times 36/60 = 90.000$
 Valor Contable previo, $VC_2 \equiv PA - AA_2 = 60.000$
 Valor Neto Realizable, $VNR_2 \equiv 50.000$
 Valor en Uso, $VU_2 \equiv 52.000$
 Importe Recuperable, $IR_2 = \text{Máx.}\{VNR_2; VU_2\} = 52.000$
 Valor Contable de Reversión, $VC_{RAMV} = \text{Mín.}\{VC_2; IR_2\} = 52.000$
 Cuenta 2913, Deterioro del Valor, $DV_{IM} = VC_2 - IR_2 = 8.000$
 Se reconoce deterioro del valor pues $VC_2 > IR_2$
 Valor Contable Inmovilizado Material, $VC_{IM} \equiv VC_{RAMV} = 52.000$
 Valor contable del activo no corriente mantenido para la venta,
 $VC_{AMV} \equiv IR_1 = PA_{AMV} - DV_1 = 82.500 - 27.375 = 55.125$
 Cuenta 671, PIM $\equiv VC_{AMV} - VC_{RAMV} = 55.125 - 52.000 = 3.125$

Se considera la valoración por el precio de adquisición según NRV 2ª Inmovilizado material

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
5990. Deterioro valor de inmovilizado no corriente mantenido para venta	27.375	
580. Inmovilizado		82.500
213. Maquinaria	150.000	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		90.000
2913. Deterioro del valor de maquinaria		8.000
671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material	3.125	
<i>Sumas</i>	180.500	180.500

Supuesto 8. Activos no corrientes mantenidos para la venta

FSA el 1-6-15 establece un plan para vender una maquinaria que clasifica como activo mantenido para la venta. En esa fecha el valor razonable se estima en 50.000 € y los costes de venta en 1.250 €; su valor de uso se calcula en 48.000 €.

Se había adquirido el 1-6-10 por 95.000 €, y se le estimó una vida útil de 10 años, sin valor residual con frecuencia de amortización anual vencida por años naturales.

31-12-15. Su valor razonable es de 51.000 € y los costes de venta, 1.250 €.

Contabiliza los asientos de los registros contables del activo no corriente mantenido para la venta con las alternativas que se indican:

Caso 1). El 1-3-16 se transmite la propiedad del inmovilizado por 50.000 € en efectivo, con unos costes de venta de 1.000 €.

Caso 2). El 1-3-16 la sociedad abandona su plan de venta y clasifica la maquinaria en el inmovilizado material. En esta fecha, su importe recuperable se cifra en 49.000 €.

Solución

Cálculos desde el 1-6-10 hasta el 1-6-15. Última amortización anual, 31-12-14

$$\text{Vida Útil, meses, } VU = 120$$

$$\text{Vida Útil Agotada, meses, } VU_A = 55$$

$$\text{Vida Útil No Agotada, meses, } VU_{NA} = 65$$

$$\text{Precio de Adquisición, } PA \equiv 95.000$$

$$\text{Amortización, } AA_0 = 95.000 \times 55 / 120 = 43.541,67$$

$$\text{Valor Contable previo, } VC_0 \equiv PA - AA_0 = 51.458,33$$

$$\text{Valor Razonable, } VR_0 = 50.000$$

$$\text{Costes de Venta, } CV_0 = 1.250$$

$$\text{Valor Neto Realizable, } VNR_0 \equiv 48.750$$

$$\text{Valor en Uso, } VU_0 \equiv 48.000$$

$$\text{Importe Recuperable, } IR_0 = \text{Máx.}\{VNR_0; VU_0\} = 48.750$$

$$\text{Cuenta 2913, Deterioro del Valor, } DV_0 = VC_0 - IR_0 = 2.708,33$$

Se reconoce deterioro del valor pues $VC_0 > IR_0$

$$\text{Valor Contable, } VC_1 \equiv VC_0 - DV_0 = 48.750$$

1-6-15. Se clasifica como activo no corriente mantenido para la venta

$$\text{Valor Contable, } VC_{AMV} \equiv \text{Mín.}\{VC_1; VNR_0\} = 48.750$$

$$\text{Cuenta 5990, Deterioro Valor, } DV_{AMV} = DV_{IM} = 2.708,33$$

$$\text{Cuenta 580, Precio Adquisición, } PA_{AMV} \equiv VC_{AMV} + DV_{IM} = 51.458,33$$

$$\text{Cuenta 671, Pérdidas Inmovilizado Material, } PIM \equiv VC_1 - VC_{AMV} = 0,00$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2813. Amortización acumulada de maquinaria	43.541,67	
2913. Deterioro del valor de maquinaria	2.708,33	
213. Maquinaria		95.000,00
580. Inmovilizado	51.458,33	
5990. Deterioro valor de inmovilizado no corriente mantenido para venta		2.708,33
<i>Sumas</i>	97.708,33	97.708,33

31-12-15. Cálculo del deterioro de valor

Precio Adquisición, $PA_{AMV} \equiv VC_0 = 51.458,33$

Valor Razonable, $VR_2 = 51.000$

Costes de Venta, $CV_2 = 1.250$

Valor Neto Realizable, $VNR_2 = 49.750$

Importe Recuperable, $IR_2 = \text{Máx.}\{VNR_2; VU_2 = \emptyset\} = 49.750$

Saldo cta. 5990, Deterioro del Valor, $DV_2 = PA_{AMV} - IR_2 = 1.708,33$

Cuenta 791, Reversión deterioro de valor, $RDV = DV_0 - DV_2 = 1.000$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
5990. Deterioro valor de inmovilizado no corriente mantenido para venta	1.000	
791. Reversión del deterioro del inmovilizado material		1.000
<i>Sumas</i>	1.000	1.000

Caso 1)

1-3-16. Se transmite la propiedad del inmovilizado material

Valor de Enajenación, $VE = 49.000$

Valor contable del activo no corriente mantenido para la venta,

$VC_{AMV} \equiv IR_2 = PA_{AMV} - DV_2 = 51.458,33 - 1.708,33 = 49.750$

Cuenta 671, PIM $\equiv VC_{AMV} - VE = 49.750 - 49.000 = 750$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
572. Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	49.000	
5990. Deterioro valor de inmovilizado no corriente mantenido para venta	1.708,33	
580. Inmovilizado		51.458,33
671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material	750	
<i>Sumas</i>	51.458,33	51.458,33

Caso 2)

1-3-16. Se abandona el plan de venta del activo

$$\text{Vida Útil Agotada, meses, } VU_A = 69$$

$$\text{Vida Útil No Agotada, meses, } VU_{NA} = 51$$

$$\text{Amortización, } AA_2 = 95.000 \times 69/120 = 54.625$$

$$\text{Valor Contable previo, } VC_2 \equiv PA - AA_2 = 40.375$$

$$\text{Importe Recuperable, } IR_2 = \text{Máx.} \{ VNR_2 ; VU_2 \} = 49.000$$

$$\text{Valor Contable de Reversión, } VC_{RAMV} = \text{Mín.} \{ VC_2 ; IR_2 \} = 40.375$$

$$\text{Cuenta 2913, Deterioro del Valor, } DV_{IM} = VC_2 - IR_2 = -8.625$$

No se reconoce deterioro del valor pues $VC_2 < IR_2$

$$\text{Valor Contable Inmovilizado Material, } VC_{IM} \equiv VC_{RAMV} = 40.375$$

Valor contable del activo no corriente mantenido para la venta,

$$VC_{AMV} \equiv IR_2 = PA_{AMV} - DV_2 = 51.458,33 - 1.708,33 = 49.750$$

$$\text{Cuenta 671, PIM} \equiv VC_{AMV} - VC_{RAMV} = 49.750 - 40.375 = 9.375$$

Se considera la valoración por el precio de adquisición según NRV 2ª Inmovilizado material

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
5990. Deterioro valor de inmovilizado no corriente mantenido para venta	1.708,33	
580. Inmovilizado		51.458,33
213. Maquinaria	95.000	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		54.625
671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material	9.375	
<i>Sumas</i>	106.083,33	106.083,33

Supuesto 9. Activos no corrientes mantenidos para la venta

Ex. 13-6-2016

RSA el 1-5-03 establece un plan para vender un vehículo industrial que clasifica como activo mantenido para la venta. En esa fecha el valor razonable es de 56.875 € y los costes de venta un 4% de este valor. Su valor de uso se estima en 60.500 €.

Se había adquirido el 1-10-00 por 84.000 €, y se le estimó una vida útil de 8 años, sin valor residual con frecuencia de amortización mensual.

El 1-11-03 la sociedad abandona su plan de venta y clasifica la maquinaria en el inmovilizado material.

Contabiliza los asientos de las operaciones descritas según los casos que se indican:

- 1) Importe recuperable, 55.000 €.
- 2) Importe recuperable, 47.000 €.

Solución

Cálculos desde el 1-10-00 hasta el 30-4-03

$$\begin{aligned} \text{Vida Útil, meses, } VU &= 96 \\ \text{Vida Útil Agotada, meses, } VU_A &= 31 \\ \text{Vida Útil No Agotada, meses, } VU_{NA} &= 65 \\ \text{Precio de Adquisición, } PA &\equiv 84.000 \\ \text{Amortización, } AA_0 &= 84.000 \times 31/96 = 27.125 \\ \text{Valor Contable previo, } VC_0 &\equiv PA - AA_0 = 56.875 \\ \text{Valor Razonable, } VR_0 &\equiv 56.875 \\ \text{Costes de Venta, } CV_0 &\equiv 4\% \times VR_0 = 2.275 \\ \text{Valor Neto Realizable, } VNR_0 &\equiv 54.600 \\ \text{Valor en Uso, } VU_0 &\equiv 50.500 \\ \text{Importe Recuperable, } IR_0 &= \text{Máx.}\{VNR_0; VU_0\} = 54.600 \\ \text{Se reconoce deterioro del valor puesto que } IR_0 &< VC_0 \\ \text{Cuenta 2918, Deterioro del Valor, } DV_0 &= VC_0 - IR_0 = 2.275 \end{aligned}$$

1-5-03. Se clasifica como activo no corriente mantenido para la venta

$$\begin{aligned} \text{Valor Contable, } VC'_0 &\equiv VC_0 - DV_0 = 54.600 \\ \text{Valor Contable, } VC_{AMV} &\equiv \text{Mín.}\{VC_1; VNR_0\} = 54.600 \\ \text{Cuenta 580, Precio Adquisición, } PA_{AMV} &\equiv VC_{AMV} + DV_{IM} = 56.875 \\ \text{Cuenta 671, Pérdidas Inmovilizado Material, } PIM &\equiv VC'_0 - VC_{AMV} = 0,00 \end{aligned}$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2818. Amortización acumulada de elementos de transporte	27.125	
2918. Deterioro del valor de elementos de transporte	2.275	
218. Elementos de transporte		84.000
580. Inmovilizado	56.875	
5990. Deterioro valor de inmovilizado no corriente mantenido para venta		2.275
<i>Sumas</i>	86.275	86.275

1-11-03. Se abandona el plan de venta del activo. Caso 1) $IR_1 = 55.000 \text{ €}$

Vida Útil Agotada, meses, $VU_A = 37$

Vida Útil No Agotada, meses, $VU_{NA} = 59$

Amortización, $AA_1 = 84.000 \times 37 / 96 = 32.375$

Valor Contable, $VC_1 \equiv PA - AA_1 = 51.625$

Importe Recuperable, $IR_1 = \text{Máx.} \{ VNR_1 ; VU_1 \} = 55.000$

Valor Contable de Reversión, $VC_{RAMV} = \text{Mín.} \{ VC_1 ; IR_1 \} = 51.625$

Valor Contable Inmovilizado Material, $VC_{IM} \equiv VC_{RAMV} + DV_{IM} = 51.625$

Cuenta 671, $PIM \equiv VC_{AMV} - VC_{RAMV} = 54.600 - 51.625 = 2.975$

No se reconoce deterioro del valor pues $VC_1 < IR_1$

Se considera la valoración por el precio de adquisición según NRV 2ª Inmovilizado material

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
218. Elementos de transporte	84.000	
5990. Deterioro valor de inmovilizado no corriente mantenido para venta	2.275	
671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material	2.975	
2818. Amortización acumulada de elementos de transporte		32.375
580. Inmovilizado		56.875
<i>Sumas</i>	89.250	89.250

1-11-03. Se abandona el plan de venta del activo. Caso 2) $IR_2 = 47.000 \text{ €}$

Importe Recuperable, $IR_2 = \text{Máx.} \{ VNR_2 ; VU_2 \} = 47.000$

Valor Contable de Reversión, $VC_{RAMV} = \text{Mín.} \{ VC_1 ; IR_2 \} = 47.000$

Cuenta 2918, Deterioro del Valor, $DV_1 = VC_1 - IR_2 = 4.625$

Valor Contable Inmovilizado Material, $VC_{IM} \equiv VC_{RAMV} + DV_{IM} = 51.625$

Cuenta 671, $PIM \equiv VC_{AMV} - VC_{RAMV} = 54.600 - 47.000 = 7.600$

Se considera la valoración por el precio de adquisición según NRV 2ª Inmovilizado material

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
218. Elementos de transporte	84.000	
5990. Deterioro valor de inmovilizado no corriente mantenido para venta	2.275	
671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material	7.600	
2818. Amortización acumulada de elementos de transporte		32.375
2918. Deterioro del valor de elementos de transporte		4.625
580. Inmovilizado		56.875
<i>Sumas</i>	93.875	93.875

NRV 8. ARRENDAMIENTOS Y OTRAS OPERACIONES DE NATURALEZA SIMILAR

Se entiende por arrendamiento, a efectos de esta norma, cualquier acuerdo, con independencia de su instrumentación jurídica, por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado, con independencia de que el arrendador quede obligado a prestar servicios en relación con la explotación o mantenimiento de dicho activo.

La calificación de los contratos como arrendamientos financieros u operativos depende de las circunstancias de cada una de las partes del contrato por lo que podrán ser calificados de forma diferente por el arrendatario y el arrendador.

1. Arrendamiento financiero

1.1. Concepto

Cuando de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento, se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, dicho acuerdo deberá calificarse como arrendamiento financiero, y se registrará según los términos establecidos en los apartados siguientes.

En un acuerdo de arrendamiento de un activo con opción de compra, se presumirá que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad, cuando no existan dudas razonables de que se va a ejercitar dicha opción. También se presumirá, salvo prueba en contrario, dicha transferencia, aunque no exista opción de compra, entre otros, en los siguientes casos:

a) Contratos de arrendamiento en los que la propiedad del activo se transfiere, o de sus condiciones se deduzca que se va a transferir, al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento.

b) Contratos en los que el plazo de arrendamiento coincida o cubra la mayor parte de la vida económica del activo, y siempre que de las condiciones pactadas se desprenda la racionalidad económica del mantenimiento de la cesión de uso.

El plazo de arrendamiento es el período no revocable para el cual el arrendatario ha contratado el arrendamiento del activo, junto con cualquier período adicional en el que éste tenga derecho a continuar con el arrendamiento, con o sin pago adicional, siempre que al inicio del arrendamiento se tenga la certeza razonable de que el arrendatario ejercerá tal opción.

c) En aquellos casos en los que, al comienzo del arrendamiento, el valor actual de los pagos mínimos acordados por el arrendamiento suponga la práctica totalidad del valor razonable del activo arrendado.

d) Cuando las especiales características de los activos objeto del arrendamiento hacen que su utilidad quede restringida al arrendatario.

e) El arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación fueran asumidas por el arrendatario.

f) Los resultados derivados de las fluctuaciones en el valor razonable del importe residual recaen sobre el arrendatario.

g) El arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento durante un segundo periodo, con unos pagos por arrendamiento que sean sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

1.2. Contabilidad del arrendatario

El arrendatario, en el momento inicial, registrará un activo de acuerdo con su naturaleza, según se trate de un elemento del inmovilizado material o del intangible, y un pasivo financiero por el mismo importe, que será el menor entre el valor razonable del activo arrendado y el valor actual al inicio del arrendamiento de los pagos mínimos acordados, entre los que se incluye la opción de compra cuando no existan dudas razonables sobre su ejercicio y cualquier importe que haya garantizado, directa o indirectamente, y se excluyen las cuotas de carácter contingente, el coste de los servicios y los impuestos repercutibles por el arrendador. Las cuotas de carácter contingente son aquellos pagos por arrendamiento cuyo importe no es fijo sino que depende de la evolución futura de una variable. Adicionalmente, los gastos directos iniciales inherentes a la operación en los que incurra el arrendatario deberán considerarse como mayor valor del activo. Para el cálculo del valor actual se utilizará el tipo de interés implícito del contrato y si éste no se puede determinar, el tipo de interés del arrendatario para operaciones similares.

La carga financiera total se distribuirá a lo largo del plazo del arrendamiento y se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se devengue, aplicando el método del tipo de interés efectivo. Las cuotas de carácter contingente serán gastos del ejercicio en que se incurra en ellas.

El arrendatario aplicará a los activos que tenga que reconocer en el balance como consecuencia del arrendamiento los criterios de amortización, deterioro y baja que les correspondan según su naturaleza y a la baja de los pasivos financieros lo dispuesto en el apartado 3.5 (*Baja de pasivos financieros*) de la norma sobre instrumentos financieros.

$$\text{Obligación de pago, Pasivo Financiero, PF} \equiv \text{Mín. } \{ \text{VR} , \text{VA}_{\text{PM}} \} \qquad \text{VA}_{\text{PM}} \equiv \text{D}_0 + \text{RV}_0 + \text{OC}_0$$

VA_{PM} , Valor Actual de los Pagos Mínimos por arrendamiento VR , Valor Razonable

En la fecha de formalización: OC_0 , Valor actual de la Opción de Compra ; D_0 , Desembolso Inicial

RV_0 , Valor Actual de las cuotas de leasing, suma de las cuotas de amortización

Arrendamiento Financiero si $\text{VA}_{\text{PM}} \geq \text{PA}_0$ ó VR

Arrendamiento Operativo si $\text{VA}_{\text{PM}} < \text{PA}_0$ ó VR

1.3. Contabilidad del arrendador

El arrendador, en el momento inicial, reconocerá un crédito por el valor actual de los pagos mínimos a recibir por el arrendamiento más el valor residual del activo aunque no esté garantizado, descontados al tipo de interés implícito del contrato.

El arrendador reconocerá el resultado derivado de la operación de arrendamiento según lo dispuesto en el apartado 3 de la norma sobre inmovilizado material, salvo cuando sea el fabricante o distribuidor del bien arrendado, en cuyo caso se considerarán operaciones de tráfico comercial y se aplicarán los criterios contenidos en la norma relativa a ingresos por ventas y prestación de servicios.

La diferencia entre el crédito contabilizado en el activo del balance y la cantidad a cobrar, correspondiente a intereses no devengados, se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que dichos intereses se devenguen, de acuerdo con el método del tipo de interés efectivo.

Las correcciones de valor por deterioro y la baja de los créditos registrados como consecuencia del arrendamiento se tratarán aplicando los criterios de los apartados 2.1.3 (*Deterioro del valor*) y 2.9 (*Baja de activos financieros*) de la norma relativa a instrumentos financieros.

2. Arrendamiento operativo

Se trata de un acuerdo mediante el cual el arrendador conviene con el arrendatario el derecho a usar un activo durante un período de tiempo determinado, a cambio de percibir un importe único o una serie de pagos o cuotas, sin que se trate de un arrendamiento de carácter financiero.

Los ingresos y gastos, correspondientes al arrendador y al arrendatario, derivados de los acuerdos de arrendamiento operativo serán considerados, respectivamente, como ingreso y gasto del ejercicio en el que los mismos se devenguen, imputándose a la cuenta de pérdidas y ganancias.

El arrendador continuará presentando y valorando los activos cedidos en arrendamiento conforme a su naturaleza, incrementando su valor contable en el importe de los costes directos del contrato que le sean imputables, los cuales se reconocerán como gasto durante el plazo del contrato aplicando el mismo criterio utilizado para el reconocimiento de los ingresos del arrendamiento.

Cualquier cobro o pago que pudiera hacerse al contratar un derecho de arrendamiento calificado como operativo, se tratará como un cobro o pago anticipado por el arrendamiento que se imputará a resultados a lo largo del período de arrendamiento a medida que se cedan o reciban los beneficios económicos del activo arrendado.

3. Venta con arrendamiento financiero posterior

Cuando por las condiciones económicas de una enajenación, conectada al posterior arrendamiento de los activos enajenados, se desprenda que se trata de un método de financiación y, en consecuencia, se trate de un arrendamiento financiero, el arrendatario no variará la calificación del activo, ni reconocerá beneficios ni pérdidas derivadas de esta transacción. Adicionalmente, registrará el importe recibido con abono a una partida que ponga de manifiesto el correspondiente pasivo financiero.

La carga financiera total se distribuirá a lo largo del plazo del arrendamiento y se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se devengue, aplicando el método del tipo de interés efectivo. Las cuotas de carácter contingente serán gastos del ejercicio en que se incurra en ellas.

El arrendador contabilizará la operación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 1.3 de esta norma.

4. Arrendamientos de terrenos y edificios

Los arrendamientos conjuntos de terreno y edificio se clasificarán como operativos o financieros con los mismos criterios que los arrendamientos de otro tipo de activo.

No obstante, como normalmente el terreno tiene una vida económica indefinida, en un arrendamiento financiero conjunto, los componentes de terreno y edificio se considerarán de forma separada, clasificándose el correspondiente al terreno como un arrendamiento operativo, salvo que se espere que el arrendatario adquiera la propiedad al final del período de arrendamiento.

A estos efectos, los pagos mínimos por el arrendamiento se distribuirán entre el terreno y el edificio en proporción a los valores razonables relativos que representan los derechos de arrendamiento de ambos componentes, a menos que tal distribución no sea fiable, en cuyo caso todo el arrendamiento se clasificará como financiero, salvo que resulte evidente que es operativo.

Fiscalidad según REFC

Durante el período de alquiler, las cuotas del leasing están sujetas al tipo impositivo general del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC). La opción de compra está gravada con el IGIC, al tipo impositivo general, si el activo material, mueble o inmueble, es nuevo, se adquiere al fabricante o distribuidor. La opción de compra está gravada con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP), en caso de un activo material usado, cuando se adquiere al primer o sucesivos propietarios. La base imponible por la que tributa la opción de compra es el valor real de mercado del bien mueble o inmueble. La cuota tributaria es el producto de la base imponible por el tipo impositivo.

Supuesto 1. Arrendamiento financiero con opción de compra

Se formaliza el 1-6-00 con una entidad bancaria un contrato de leasing para financiar maquinaria valorada en 100.000 €. Cláusulas financieras: 5 cuotas cuatrimestrales anticipadas de 19.577,86 €; más el valor actual, al inicio del arrendamiento, de la opción de compra, 11.000 €; intereses al tanto del 5% efectivo cuatrimestral en un plazo de amortización de 5 cuatrimestres; IGIC, 5%; vida útil, 4 años.

Solución

La inclusión de la cláusula de opción de compra determina que el leasing se registre como un contrato de arrendamiento financiero. El activo arrendado se amortiza en los años de vida útil, se reconoce el deterioro de valor y la baja patrimonial con los criterios de registro y las normas de valoración del inmovilizado material según su naturaleza.

Inmovilizado material	Coste del Fabricante, CF = 100.000 Vida útil, meses, VU= 48 Tipo impositivo, IGIC = 5%
Leasing condiciones financieras	Plazo de arrendamiento, cuatrimestres, N = 5 Interés efectivo cuatrimestral, $i_3 = 5\%$ Valor Actual Opción Compra, $OC_0 = 11.000$ Valor Capital, $OC_5 = OC_0 \times (1 + i_3)^5 = 14.039,10$ Intereses, $I = OC_5 - OC_0 = 3.039,10$ Renta Valor Actual, $RV_0 \equiv \sum_{k=0,1, \dots, 4} a_k \times (1 + i_3)^{-k} = 89.000$ Valor Actual de los Pagos Mínimos, $VA_{PM} = RV_0 + OC_0 \equiv 100.000$ Desembolso inicial, $D_0 = a$, Cuota leasing $a = RV_0 \times i_3 / [(1 + i_3) \times (1 - (1 + i_3)^{-N})] = 19.577,86$ Capital Vivo, $C_0 = RV_0 - D_0 = 69.422,14$ Precio de Adquisición, $PA_0 = CF = 100.000$

Cuadro de amortización del leasing

Vencimientos	Orden	Cuota Leasing	Intereses	Amortización	Capital Vivo	Capital Amortizado
	K	a_k	$I_k = C_{k-1} \times i_3$	$A_k = a_k - I_k$	$C_k = C_{k-1} - A_k$	$M_k = M_{k-1} + A_k$
1-6-00	0	19.577,86		19.577,86	69.422,14	19.577,86
1-10-00	1	19.577,86	3.471,11	16.106,75	53.315,39	35.684,61
1-2-01	2	19.577,86	2.665,77	16.912,09	36.403,30	52.596,70
1-6-01	3	19.577,86	1.820,17	17.757,69	18.645,61	70.354,39
1-10-01	4	19.577,86	932,25	18.645,61	0,00	89.000,00
1-2-02	5	14.039,10	3.039,10	11.000,00		100.000,00
<i>Sumas</i>		111.928,40	11.928,40	100.000,00		

1-6-00. Formalización

$$\text{Cuenta 174} \equiv A_2 + A_3 + A_4 + OC_0 = 64.315,39$$

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_0 + A_1 = 35.684,61$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
213. Maquinaria	100.000,00	
174. Acreedores por arrendamiento financiero a l/p		64.315,39
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p		35.684,61
<i>Sumas</i>	100.000,00	100.000,00

1-6-00. Desembolso inicial

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_0 = 19.577,86$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv a_0 \times 5\% = 978,89$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv a_0 \times 1,05 = 20.556,75$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	19.577,86	
4727. IGIC soportado	978,89	
572. Bancos c/c, euros		20.556,75
<i>Sumas</i>	20.556,75	20.556,75

1-10-00. Primer reembolso

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_1 = 16.106,75$$

$$\text{Cuenta 6624} \equiv I_1 = 3.471,11$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv a_1 \times 5\% = 978,89$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv a_1 \times 1,05 = 20.556,75$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	16.106,75	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	3.471,11	
4727. IGIC soportado	978,89	
572. Bancos c/c, euros		20.556,75
<i>Sumas</i>	20.556,75	20.556,75

31-12-00. Ajustes al cierre del ejercicio

$$\text{Cta. 174, Interés opción compra, } I_{OC} \equiv OC_0 \times [(1 + i_3)^{7/4} - 1] = 980,47$$

$$\text{Cuenta 528, Interés cuota leasing, } I_{CL} \equiv I_2 \times 3/4 = 1.999,33$$

$$\text{Cuenta 6624} \equiv I_{CL} + I_{OC} = 2.979,80$$

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_2 + A_3 + A_4 = 53.315,39$$

$$\text{Cuenta 2813} \equiv 100.000 \times 7/48 = 14.583,33$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6624. Intereses de deudas, otras empresas	2.979,80	
528. Intereses a c/p de deudas		1.999,33
174. Acreedores por arrendamiento financiero a l/p		980,47
174. Acreedores por arrendamiento financiero a l/p	53.315,39	
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p		53.315,39
681. Amortización inmovilizado material	14.583,33	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		14.583,33
<i>Sumas</i>	70.878,52	70.878,52

1-2-01. Segundo reembolso

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_2 = 16.912,09$$

$$\text{Cuenta 6624} \equiv I_2 \times 1/4 = 666,44$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv a_2 \times 5\% = 978,89$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv a_2 \times 1,05 = 20.556,75$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	16.912,09	
528. Intereses a c/p de deudas	1.999,33	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	666,44	
4727. IGIC soportado	978,89	
572. Bancos c/c, euros		20.556,75
<i>Sumas</i>	20.556,75	20.556,75

1-6-01. Tercer reembolso

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_3 = 17.757,69$$

$$\text{Cuenta 6624} \equiv I_3 = 1.820,17$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv a_3 \times 5\% = 978,89$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv a_3 \times 1,05 = 20.556,75$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	17.757,69	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	1.820,17	
4727. IGIC soportado	978,89	
572. Bancos c/c, euros		20.556,75
<i>Sumas</i>	20.556,75	20.556,75

1-10-01. Cuarto reembolso

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_4 = 18.645,61$$

$$\text{Cuenta 6624} \equiv I_4 = 932,25$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv a_4 \times 5\% = 978,89$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv a_4 \times 1,05 = 20.556,75$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	18.645,61	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	932,25	
4727. IGIC soportado	978,89	
572. Bancos c/c, euros		20.556,75
<i>Sumas</i>	20.556,75	20.556,75

31-12-01. Ajustes al cierre del ejercicio

$$\text{Cta. 6624} \equiv \text{OC}_0 \times [(1 + i_3)^{19/4} - (1 + i_3)^{7/4}] = 1.888,42$$

$$\text{Cuenta 174} \equiv A_5 + 980,47 = 11.980,47$$

$$\text{Cuenta 524} \equiv 1.888,42 + 11.980,47 = 13.868,89$$

$$\text{Cuenta 2813} \equiv 100.000 \times 12/48 = 25.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6624. Intereses de deudas, otras empresas	1.888,42	
174. Acreedores por arrendamiento financiero a l/p	11.980,47	
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p		13.868,89
681. Amortización inmovilizado material	25.000,00	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		25.000,00
<i>Sumas</i>	38.868,89	38.868,89

1-2-02. Se ejercita la opción de compra

$$\text{Cuenta 6624} \equiv \text{OC}_0 \times [(1 + i_3)^5 - (1 + i_3)^{19/4}] = 170,21$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv a_5 \times 5\% = 701,95$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv a_5 \times 1,05 = 14.741,05$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	13.868,89	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	170,21	
4727. IGIC soportado	701,95	
572. Bancos c/c, euros		14.741,05
<i>Sumas</i>	14.741,05	14.741,05

1-2-02. No se ejercita la opción de compra, no renueva el contrato

$$\text{Cuenta 2813, Saldo, SD} \equiv 14.583,33 + 25.000 = 39.583,33$$

$$\text{Cuenta 524} \equiv 1.888,42 + 11.980,47 = 13.868,89$$

$$\text{Cuenta 671} \equiv 100.000 - 13.868,89 - 39.583,33 = 46.547,78$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	13.868,89	
2813. Amortización acumulada de maquinaria	39.583,33	
671. Pérdidas inmovilizado material	46.547,78	
213. Maquinaria		100.000,00
<i>Sumas</i>	100.000,00	100.000,00

1-6-00. Formalización

$$\text{Cuenta 174} \equiv A_2 + A_3 + A_4 = 59.904,92$$

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_0 + A_1 = 40.095,08$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
213. Maquinaria	100.000,00	
174. Acreedores por arrendamiento financiero a l/p		59.904,92
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p		40.095,08
<i>Sumas</i>	100.000,00	100.000,00

1-6-00. Desembolso inicial

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_0 = 21.997,60$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv a_0 \times 5\% = 1.099,88$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv a_0 \times 1,05 = 23.097,48$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	21.997,60	
4727. IGIC soportado	1.099,88	
572. Bancos c/c, euros		23.097,48
<i>Sumas</i>	23.097,48	23.097,48

1-10-00. Primer reembolso

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_1 = 18.097,48$$

$$\text{Cuenta 6624} \equiv I_1 = 3.900,12$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv a_1 \times 5\% = 1.099,88$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv a_1 \times 1,05 = 23.097,48$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	18.097,48	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	3.900,12	
4727. IGIC soportado	1.099,88	
572. Bancos c/c, euros		23.097,48
<i>Sumas</i>	23.097,48	23.097,48

31-12-00. Ajustes al cierre del ejercicio

$$\text{Cuenta 528, Interés cuota leasing, } I_{CL} \equiv I_2 \times 3/4 = 2.246,44$$

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_2 + A_3 + A_4 = 59.904,92$$

$$\text{Cuenta 2813} \equiv 100.000 \times 7/20 = 35.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6624. Intereses de deudas, otras empresas	2.246,44	
528. Intereses a c/p de deudas		2.246,44
174. Acreedores por arrendamiento financiero a l/p	59.904,92	
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p		59.904,92
681. Amortización inmovilizado material	35.000,00	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		35.000,00
<i>Sumas</i>	97.151,36	97.151,36

1-2-01. Segundo reembolso

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_2 = 19.002,35$$

$$\text{Cuenta 6624} \equiv I_2 \times 1/4 = 748,81$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv a_2 \times 5\% = 1.099,88$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv a_2 \times 1,05 = 23.097,48$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	19.002,35	
528. Intereses a c/p de deudas	2.246,44	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	748,81	
4727. IGIC soportado	1.099,88	
572. Bancos c/c, euros		23.097,48
<i>Sumas</i>	23.097,48	23.097,48

1-6-01. Tercer reembolso

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_3 = 19.952,47$$

$$\text{Cuenta 6624} \equiv I_3 = 2.045,13$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv a_3 \times 5\% = 1.099,88$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv a_3 \times 1,05 = 23.097,48$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	19.952,47	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	2.045,13	
4727. IGIC soportado	1.099,88	
572. Bancos c/c, euros		23.097,48
<i>Sumas</i>	23.097,48	23.097,48

1-10-01. Cuarto reembolso

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_4 = 20.950,10$$

$$\text{Cuenta 6624} \equiv I_4 = 1.047,50$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv a_4 \times 5\% = 1.099,88$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv a_4 \times 1,05 = 23.097,48$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	20.950,10	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	1.047,50	
4727. IGIC soportado	1.099,88	
572. Bancos c/c, euros		23.097,48
<i>Sumas</i>	23.097,48	23.097,48

31-12-01. Ajustes al cierre del ejercicio

$$\text{Cuenta 2813} \equiv 100.000 \times 12/20 = 60.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
681. Amortización inmovilizado material	60.000,00	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		60.000,00
<i>Sumas</i>	60.000,00	60.000,00

1-2-02. No se ejercita la opción de compra, no prorroga el contrato

Cuenta 2813, Saldo, SD $\equiv 35.000 + 60.000 = 95.000$

Cuenta 671 $\equiv 100.000 - 95.000 = 5.000$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2813. Amortización acumulada de maquinaria	95.000,00	
671. Pérdidas inmovilizado material	5.000,00	
213. Maquinaria		100.000,00
<i>Sumas</i>	100.000,00	100.000,00

1-2-02. No se ejercita la opción de compra, no prorroga el contrato. Amortización desde el cierre

Cuenta 2813, Saldo, SD $\equiv 35.000 + 60.000 = 95.000$

Cuenta 681 $\equiv 100.000/20 = 5.000$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2813. Amortización acumulada de maquinaria	95.000,00	
681. Amortización inmovilizado material	5.000,00	
213. Maquinaria		100.000,00
<i>Sumas</i>	100.000,00	100.000,00

Si se califica como Arrendamiento Operativo

Asiento de alquiler (renting) en las fechas: 1-6-00, 1-10-00, 1-2-01, 1-6-01, 1-10-01

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
621. Arrendamientos y cánones	21.997,60	
4727. IGIC soportado	1.099,88	
572. Bancos c/c, euros		23.097,48
<i>Sumas</i>	23.097,48	23.097,48

Supuesto 3. Arrendamiento financiero con opción de compra igual a una cuota de leasing

Se formaliza el 1-9-00 con una empresa, no vinculada ni entidad bancaria, un contrato de leasing para financiar un elemento de transporte valorado en 90.000 €. Cláusulas financieras: 9.000 €, desembolso inicial; 5 cuotas semestrales anticipadas de 21.403,19 €, la primera el 1-3-01; más una opción de compra al finalizar el contrato por valor de una cuota de leasing; intereses al tanto del 15% efectivo semestral en un plazo de amortización de 6 semestres; IGIC, 5%; vida útil, 8 años.

Solución

La inclusión de la cláusula de opción de compra determina que el leasing se registre como un contrato de arrendamiento financiero. El activo arrendado se amortiza en los años de vida útil, se reconoce el deterioro de valor y la baja patrimonial con los criterios de registro y las normas de valoración del inmovilizado material según su naturaleza

Inmovilizado material Coste del Fabricante, CF = 90.000
Vida útil, meses, VU= 96
Tipo impositivo, IGIC = 5%

Leasing condiciones financieras Plazo de arrendamiento, semestres, N = 6
Interés efectivo semestral, $i_2 = 15\%$
Desembolso Inicial, $D_0 = 9.000$

Renta Valor Actual, $RV_0 \equiv \sum_{k=1, \dots, 6} a_k \times (1+i_2)^{-k} = CF - D_0 = 81.000$

Cuota Leasing, $a = RV_0 \times i_2 / [1 - (1 + i_2)^{-N}] = 21.403,19$

Valor Actual de los Pagos Mínimos, $VA_{PM} = D_0 + RV_0 \equiv 90.000$

Precio de Adquisición, $PA_0 = CF = 90.000$

Cuadro de amortización del leasing

Vencimientos	Orden	Cuota Leasing	Intereses	Amortización	Capital Vivo	Capital Amortizado
	K	a_k	$I_k = C_{k-1} \times i_2$	$A_k = a_k - I_k$	$C_k = C_{k-1} - A_k$	$M_k = M_{k-1} + A_k$
1-9-00	0	9.000,00		9.000,00	81.000,00	9.000,00
1-3-01	1	21.403,19	12.150,00	9.253,19	71.746,81	18.253,19
1-9-01	2	21.403,19	10.762,02	10.641,17	61.105,64	28.894,36
1-3-02	3	21.403,19	9.165,85	12.237,34	48.868,30	41.131,70
1-9-02	4	21.403,19	7.330,25	14.072,94	34.795,36	55.204,64
1-3-03	5	21.403,19	5.219,30	16.183,89	18.611,47	71.388,53
1-9-03	6	21.403,19	2.791,72	18.611,47	0,00	90.000,00
<i>Sumas</i>		137.419,14	47.419,14	90.000,00		

1-9-00. Formalización

$$\text{Cuenta 174} \equiv A_1 + A_2 + A_3 + A_4 + A_5 + OC_6 = 81.000$$

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_0 = 9.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
218. Elementos de transporte	90.000,00	
174. Acreedores por arrendamiento financiero a l/p		81.000,00
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p		9.000,00
<i>Sumas</i>	90.000,00	90.000,00

1-9-00. Desembolso inicial

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_0 = 9.000$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv a_0 \times 5\% = 450$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv a_0 \times 1,05 = 9.450$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	9.000,00	
4727. IGIC soportado	450,00	
572. Bancos c/c, euros		9.450,00
<i>Sumas</i>	9.450,00	9.450,00

31-12-00. Ajustes al cierre del ejercicio

$$\text{Cuenta 528, IT} \equiv I_1 \times 4/6 = 8.100$$

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_1 + A_2 = 19.894,36$$

$$\text{Cuenta 2813} \equiv 90.000 \times 4/96 = 3.750$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6624. Intereses de deudas, otras empresas	8.100,00	
528. Intereses a c/p de deudas		8.100,00
174. Acreedores por arrendamiento financiero a l/p	19.894,36	
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p		19.894,36
681. Amortización inmovilizado material	3.750,00	
2818. Amortización acumulada de elementos de transporte		3.750,00
<i>Sumas</i>	31.744,36	31.744,36

1-3-01. Primer reembolso

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_1 = 9.253,19$$

$$\text{Cuenta 6624, IT} \equiv I_1 \times 2/6 = 4.050,00$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv a_1 \times 5\% = 1.070,16$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv a_1 \times 1,05 = 22.473,35$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	9.253,19	
528. Intereses a c/p de deudas	8.100,00	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	4.050,00	
4727. IGIC soportado	1.070,16	
572. Bancos c/c, euros		22.473,35
<i>Sumas</i>	22.473,35	22.473,35

1-9-01. Segundo reembolso

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_2 = 10.641,17$$

$$\text{Cuenta 6624} \equiv I_2 = 10.762,02$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv a_2 \times 5\% = 1.070,16$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv a_2 \times 1,05 = 22.473,35$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	10.641,17	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	10.762,02	
4727. IGIC soportado	1.070,16	
572. Bancos c/c, euros		22.473,35
<i>Sumas</i>	22.473,35	22.473,35

31-12-01. Ajustes al cierre del ejercicio

$$\text{Cuenta 528, IT} \equiv I_3 \times 4/6 = 6.110,57$$

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_3 + A_4 = 26.310,28$$

$$\text{Cuenta 2813} \equiv 90.000 \times 12/96 = 11.250$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6624. Intereses de deudas, otras empresas	6.110,57	
528. Intereses a c/p de deudas		6.110,57
174. Acreedores por arrendamiento financiero a l/p	26.310,28	
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p		26.310,28
681. Amortización inmovilizado material	11.250,00	
2818. Amortización acumulada de elementos de transporte		11.250,00
<i>Sumas</i>	43.670,85	43.670,85

1-3-02. Tercer reembolso

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_3 = 12.237,34$$

$$\text{Cuenta 6624, IT} \equiv I_3 \times 2/6 = 3.055,28$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv a_3 \times 5\% = 1.070,16$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv a_3 \times 1,05 = 22.473,35$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	12.237,34	
528. Intereses a c/p de deudas	6.110,57	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	3.055,28	
4727. IGIC soportado	1.070,16	
572. Bancos c/c, euros		22.473,35
<i>Sumas</i>	22.473,35	22.473,35

1-9-02. Cuarto reembolso

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_4 = 14.072,94$$

$$\text{Cuenta 6624} \equiv I_4 = 7.330,25$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv a_4 \times 5\% = 1.070,16$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv a_4 \times 1,05 = 22.473,35$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	14.072,94	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	7.330,25	
4727. IGIC soportado	1.070,16	
572. Bancos c/c, euros		22.473,35
<i>Sumas</i>	22.473,35	22.473,35

31-12-02. Ajustes al cierre del ejercicio

$$\text{Cuenta 528, IT} \equiv C_4 \times i_2 \times 4/6 = 3.479,53$$

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_5 + A_6 = 34.795,36$$

$$\text{Cuenta 2813} \equiv 90.000 \times 12/96 = 11.250$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6624. Intereses de deudas, otras empresas	3.479,53	
528. Intereses a c/p de deudas		3.479,53
174. Acreedores por arrendamiento financiero a l/p	34.795,36	
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p		34.795,36
681. Amortización inmovilizado material	11.250,00	
2818. Amortización acumulada de elementos de transporte		11.250,00
<i>Sumas</i>	49.524,89	49.524,89

1-3-03. Quinto reembolso

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_5 = 16.183,89$$

$$\text{Cuenta 6624, IT} \equiv I_5 \times 2/6 = 1.739,77$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv a_5 \times 5\% = 1.070,16$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv a_5 \times 1,05 = 22.473,35$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	16.183,89	
528. Intereses a c/p de deudas	3.479,53	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	1.739,77	
4727. IGIC soportado	1.070,16	
572. Bancos c/c, euros		22.473,35
<i>Sumas</i>	22.473,35	22.473,35

1-9-03. Se ejercita la opción de compra

- Cuenta 524 $\equiv A_6 = 18.611,47$
- Cuenta 6624 $\equiv I_6 = 2.791,72$
- Cuenta 572 $\equiv a_6 = OC_6 = 21.403,19$
- Cuenta 4727 $\equiv a_6 \times 5\% = 1.070,16$
- Cuenta 572 $\equiv a_6 \times 1,05 = 22.473,35$

Cuenta del Plan General de Contabilidad	Debe	Haber
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	18.611,47	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	2.791,72	
4727. IGIC soportado	1.070,16	
572. Bancos c/c, euros		22.473,35
<i>Sumas</i>	22.473,35	22.473,35

1-9-03. No se ejercita la opción de compra, no renueva el contrato

- Cuenta 524 $\equiv A_6 = OC_6 = 18.611,47$
- Cuenta 2818, Saldo, SD $\equiv 3.750 + 2 \times 11.250 = 26.250$
- Cuenta 671 $\equiv 92.000 - 18.611,47 - 26.833,33 = 45.138,53$

Cuenta del Plan General de Contabilidad	Debe	Haber
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	18.611,47	
2818. Amortización acumulada de elementos de transporte	26.250,00	
671. Pérdidas inmovilizado material	45.138,53	
218. Elementos de transporte		90.000,00
<i>Sumas</i>	90.000,00	90.000,00

Anexo. Justificación de los intereses de la opción de compra

Valor capital de la opción de compra igual a una cuota de leasing

- Valor Capital, $OC_6 = a = 21.403,19$
- Valor Actual, $OC_0 = OC_6 \times (1 + i_2)^{-6} = 9.253,19$
- Intereses, $I = OC_6 - OC_0 = 12.150$

Desglose intereses	Opción ¹ I_{oc}	Totales IT	Cuota ² $I_{CL} = IT - I_{oc}$
Primero, $I_1 = OC_1 - OC_0$,	1.387,98	12.150,00	10.762,02
Segundo, $I_2 = OC_2 - OC_1$,	1.596,18	10.762,02	9.165,84
Tercero, $I_3 = OC_3 - OC_2$,	1.835,60	9.165,85	7.330,25
Cuarto, $I_4 = OC_4 - OC_3$,	2.110,94	7.330,25	5.219,31
Quinto, $I_5 = OC_5 - OC_4$,	2.427,58	5.219,30	2.791,72
Sexto, $I_6 = OC_6 - OC_5$,	2.791,72	2.791,72	0,00
<i>Sumas</i>	12.150,00	47.419,14	35.269,14

¹ Interés semestral de la Opción de Compra

I_{oc} , Interés de la Opción de Compra

² Interés semestral de la Cuota de Leasing

I_{CL} , Interés de la Cuota de Leasing

Cálculos, $I_k = OC_k - OC_{k-1} = OC_6 \times [(1 + i_2)^{-(k-1)} - (1 + i_2)^{-k}]$

Supuesto 4. Arrendamiento financiero sin opción de compra

Se formaliza el 1-9-00 con una empresa, no vinculada ni entidad bancaria, un contrato de leasing para financiar un elemento de transporte valorado en 90.000 €. Financiación: desembolso inicial, 9.000 €; en total 5 cuotas semestrales anticipadas de 24.163,56 €, la primera el 1-3-01; intereses al tanto del 15% efectivo semestral en un plazo de amortización de 5 semestres; IGIC, 5%; vida útil, 8 años.

Solución

El valor actual de los pagos mínimos acordados por el arrendamiento representa el 100% del valor razonable del activo arrendado, razón por la que se registra la operación como un arrendamiento financiero. Al no existir opción de compra el activo arrendado se amortiza en el plazo de arrendamiento, se reconoce el deterioro de valor y la baja patrimonial con los criterios de registro y normas de valoración del inmovilizado material según su naturaleza. Al finalizar el contrato de leasing el arrendatario tiene la obligación de desmantelar y devolver al arrendador el activo material objeto del contrato.

Inmovilizado material Coste del Fabricante, CF = 90.000
Vida útil, años, VU = 8
Tipo impositivo, IGIC = 5%

Leasing condiciones financieras
 Amortización Contable, plazo de arrendamiento, meses, AC = 36
 Número de términos amortizativos semestrales, N = 5
 Interés efectivo semestral, $i_2 = 15\%$
 Desembolso Inicial, $D_0 = 9.000$
 Renta Valor Actual, $RV_0 \equiv \sum_{k=1, \dots, 5} a_k \times (1+i_2)^{-k} = CF - D_0 = 81.000$
 Cuota Leasing, $a = RV_0 \times i_2 / [1 - (1 + i_2)^{-N}] = 24.163,56$
 Valor Actual de los Pagos Mínimos, $VA_{PM} = D_0 + RV_0 \equiv 90.000$
 Precio de Adquisición, $PA_0 = CF = 90.000$

Cuadro de amortización del leasing

Vencimientos	Orden	Cuota Leasing	Intereses	Amortización	Capital Vivo	Capital Amortizado
	K	a_k	$I_k = C_{k-1} \times i_2$	$A_k = a_k - I_k$	$C_k = C_{k-1} - A_k$	$M_k = M_{k-1} + A_k$
1-9-00	0	9.000,00		9.000,00	81.000,00	9.000,00
1-3-01	1	24.163,56	12.150,00	12.013,56	68.986,44	21.013,56
1-9-01	2	24.163,56	10.347,97	13.815,59	55.170,85	34.829,15
1-3-02	3	24.163,56	8.275,63	15.887,93	39.282,92	50.717,08
1-9-02	4	24.163,56	5.892,44	18.271,12	21.011,80	68.988,20
1-3-03	5	24.163,56	3.151,76	21.011,80	0,00	90.000,00
<i>Sumas</i>		129.817,80	39.817,80	90.000,00		

1-9-00. Formalización

$$\text{Cuenta 174} \equiv A_1 + A_2 + A_3 + A_4 + A_5 = 81.000$$

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_0 = 9.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
218. Elementos de transporte	90.000,00	
174. Acreedores por arrendamiento financiero a l/p		81.000,00
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p		9.000,00
<i>Sumas</i>	90.000,00	90.000,00

1-9-00. Desembolso inicial

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_0 = 9.000$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv a_0 \times 5\% = 450$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv a_0 \times 1,05 = 9.450$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	9.000,00	
4727. IGIC soportado	450,00	
572. Bancos c/c, euros		9.450,00
<i>Sumas</i>	9.450,00	9.450,00

31-12-00. Ajustes al cierre del ejercicio

I_{CL} , interés de la cuota de leasing

$$\text{Cuenta 528, } I_{CL} \equiv I_1 \times 4/6 = 8.100$$

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_1 + A_2 = 25.829,15$$

$$\text{Cuenta 2813} \equiv 90.000 \times 4/36 = 10.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6624. Intereses de deudas, otras empresas	8.100,00	
528. Intereses a c/p de deudas		8.100,00
174. Acreedores por arrendamiento financiero a l/p	25.829,15	
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p		25.829,15
681. Amortización inmovilizado material	10.000,00	
2818. Amortización acumulada de elementos de transporte		10.000,00
<i>Sumas</i>	43.929,15	43.929,15

1-3-01. Primer reembolso

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_1 = 12.013,56$$

$$\text{Cuenta 6624, } I_{CL} \equiv I_1 \times 2/6 = 4.050,00$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv a_1 \times 5\% = 1.208,18$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv a_1 \times 1,05 = 25.371,74$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	12.013,56	
528. Intereses a c/p de deudas	8.100,00	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	4.050,00	
4727. IGIC soportado	1.208,18	
572. Bancos c/c, euros		25.371,74
<i>Sumas</i>	25.371,74	25.371,74

1-9-01. Segundo reembolso

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_2 = 13.815,59$$

$$\text{Cuenta 6624} \equiv I_2 = 10.347,97$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv a_2 \times 5\% = 1.208,18$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv a_2 \times 1,05 = 25.371,74$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	13.815,59	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	10.347,97	
4727. IGIC soportado	1.208,18	
572. Bancos c/c, euros		25.371,74
<i>Sumas</i>	25.371,74	25.371,74

31-12-01. Ajustes al cierre del ejercicio

$$\text{Cuenta 528, } I_{CL} \equiv I_3 \times 4/6 = 5.517,09$$

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_3 + A_4 = 34.159,05$$

$$\text{Cuenta 2813} \equiv 90.000 \times 12/36 = 30.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6624. Intereses de deudas, otras empresas	5.517,09	
528. Intereses a c/p de deudas		5.517,09
174. Acreedores por arrendamiento financiero a l/p	34.159,05	
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p		34.159,05
681. Amortización inmovilizado material	30.000,00	
2818. Amortización acumulada de elementos de transporte		30.000,00
<i>Sumas</i>	69.676,14	69.676,14

1-3-02. Tercer reembolso

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_3 = 15.887,93$$

$$\text{Cuenta 6624, } I_{CL} \equiv I_3 \times 2/6 = 2.758,54$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv a_3 \times 5\% = 1.208,18$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv a_3 \times 1,05 = 25.371,74$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	15.887,93	
528. Intereses a c/p de deudas	5.517,09	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	2.758,54	
4727. IGIC soportado	1.208,18	
572. Bancos c/c, euros		25.371,74
<i>Sumas</i>	25.371,74	25.371,74

1-9-02. Cuarto reembolso

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_4 = 18.271,12$$

$$\text{Cuenta 6624} \equiv I_4 = 5.892,44$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv a_4 \times 5\% = 1.208,18$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv a_4 \times 1,05 = 25.371,74$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	18.271,12	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	5.892,44	
4727. IGIC soportado	1.208,18	
572. Bancos c/c, euros		25.371,74
<i>Sumas</i>	25.371,74	25.371,74

31-12-02. Ajustes al cierre del ejercicio

I_{OC} , interés de la opción de compra

$$\text{Cuenta 528, } I_{OC} \equiv I_5 \times 4/6 = 2.101,17$$

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_5 = 21.011,80$$

$$\text{Cuenta 2813} \equiv 90.000 \times 12/36 = 30.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6624. Intereses de deudas, otras empresas	2.101,17	
528. Intereses a c/p de deudas		2.101,17
174. Acreedores por arrendamiento financiero a l/p	21.011,80	
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p		21.011,80
681. Amortización inmovilizado material	30.000,00	
2818. Amortización acumulada de elementos de transporte		30.000,00
<i>Sumas</i>	53.112,97	53.112,97

1-3-03. Quinto reembolso

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_5 = 21.011,80$$

$$\text{Cuenta 6624, } I_{OC} \equiv I_5 \times 2/6 = 1.050,59$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv a_5 \times 5\% = 1.208,18$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv a_5 \times 1,05 = 25.371,74$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	21.011,80	
528. Intereses a c/p de deudas	2.101,17	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	1.050,59	
4727. IGIC soportado	1.208,18	
572. Bancos c/c, euros		25.371,74
<i>Sumas</i>	25.371,74	25.371,74

1-9-03. No se ejercita la opción de compra, no prorroga el contrato

Cta. 2818, Saldo, SD $\equiv 10.222,22 + 2 \times 30.666,67 = 70.000$

Cuenta 671 $\equiv 90.000 - 70.000 = 20.000$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2818. Amortización acumulada de elementos de transporte	70.000,00	
671. Pérdidas inmovilizado material	20.000,00	
218. Elementos de transporte		90.000,00
<i>Sumas</i>	90.000,00	90.000,00

1-9-03. No se ejercita la opción de compra, no prorroga el contrato. Amortización desde el cierre

Cta. 2818, Saldo, SD $\equiv 10.000 + 2 \times 30.000 = 70.000$

Cuenta 681 $\equiv 90.000 \times 8/36 = 20.000$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2818. Amortización acumulada de elementos de transporte	70.000,00	
681. Amortización inmovilizado material	20.000,00	
218. Elementos de transporte		90.000,00
<i>Sumas</i>	90.000,00	90.000,00

Si se califica como Arrendamiento Operativo

1-9-00. Alquiler (Renting)

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
621. Arrendamientos y cánones	9.000,00	
4727. IGIC soportado	450,00	
572. Bancos c/c, euros		9.450,00
<i>Sumas</i>	9.450,00	9.450,00

Asiento de alquiler (renting) en las fechas: 1-3-01, 1-9-01, 1-3-02, 1-9-02, 1-3-03

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
621. Arrendamientos y cánones	24.163,56	
4727. IGIC soportado	1.208,18	
572. Bancos c/c, euros		25.371,74
<i>Sumas</i>	25.371,74	25.371,74

1-1-00. Formalización

$$\text{Cuenta 174} \equiv \text{OC}_0 = 6.987,51$$

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_0 + A_1 = 18.012,49$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
213. Maquinaria	25.000,00	
174. Acreedores por arrendamiento financiero a l/p		6.987,51
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p		18.012,49
<i>Sumas</i>	25.000,00	25.000,00

1-1-00. Desembolso inicial

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_0 = 9.310,80$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv a_0 \times 7\% = 651,76$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv a_0 \times 1,07 = 9.962,56$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	9.310,80	
4727. IGIC soportado	651,76	
572. Bancos c/c, euros		9.962,56
<i>Sumas</i>	9.962,56	9.962,56

31-12-00. Primer reembolso

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_1 = 8.701,69$$

$$\text{Cuenta 6624} \equiv I_1 = 609,11$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv a_1 \times 7\% = 651,76$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv a_1 \times 1,07 = 9.962,56$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	8.701,69	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	609,11	
4727. IGIC soportado	651,76	
572. Bancos c/c, euros		9.962,56
<i>Sumas</i>	9.962,56	9.962,56

31-12-00. Ajustes al cierre del ejercicio. Devengo intereses. Amortización contable. Recalificación

Cuenta 6624, Interés Opción de Compra

$$I_{oc} \equiv OC_1 - OC_0 = OC_2 \times [(1+i)^{-1} - (1+i)^{-2}] = 489,13$$

$$\text{Cuenta 524} \equiv I_{oc} + A_2 = 7.476,64$$

$$\text{Cuenta 2813} \equiv 25.000/8 = 3.125$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6624. Intereses de deudas, otras empresas	489,13	
174. Acreedores por arrendamiento financiero a l/p	6.987,51	
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p		7.476,64
681. Amortización inmovilizado material	3.125,00	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		3.125,00
<i>Sumas</i>	10.601,64	10.601,64

31-12-01. Se ejerce la opción de compra

$$\text{Cuenta 6624, } I_{oc} \equiv OC_2 - OC_1 = OC_2 \times [1 - (1+i)^{-1}] = 523,36$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv OC_2 \times 7\% = 560$$

$$\text{Cuenta 5272} \equiv OC_2 + IGIC = 8.560$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	7.476,64	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	523,36	
4727. IGIC soportado	560,00	
572. Bancos c/c, euros		8.560,00
<i>Sumas</i>	8.560,00	8.560,00

31-12-01. Ajustes al cierre del ejercicio. Amortización contable

$$\text{Cuenta 2813} \equiv 25.000/8 = 3.125$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
681. Amortización inmovilizado material	3.125,00	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		3.125,00
<i>Sumas</i>	3.125,00	3.125,00

Supuesto 6. Arrendamiento financiero con opción de compra igual a una cuota de leasing

Una empresa formaliza el 1-6-00 un contrato de leasing para financiar maquinaria que el distribuidor vende en 80.000 €, que incluye un descuento comercial del 20% sobre el valor razonable de mercado. La vida económica garantizada por el fabricante es de 6 años.

La puesta en condiciones de funcionamiento requiere obras de instalación durante 4 meses que ascienden a 10.000 €, se anticipa un 40% y el resto se cancela cuando se incorpora a la producción.

Cláusulas financieras pactadas con el banco: 5 cuotas cuatrimestrales anticipadas de 17.922,16 €; más una opción de compra al expirar el contrato por el importe de una cuota de leasing; tanto de interés del 15% efectivo cuatrimestral con un plazo de amortización de 5 cuatrimestres. La operación financiera está gravada con el 7% de IGIC.

Formula los asientos de la transacción mercantil.

Solución

Se califica como arrendamiento financiero al incluir la opción de compra.

Inmovilizado material

- Instalación, 4 meses de 1-6-00 al 1-10-00, CT = 10.000
- Efectivo, 1-6-00, 40% , EF = 4.000
- Resto, 1-10-00, 60% , RS = 6.000
- Coste del Fabricante, CF = 80.000
- Valor Razonable, VR ≅ 100.000
- Vida útil, meses, VU = 72
- Tipo impositivo, IGIC = 7%

Leasing condiciones financieras

Opción de Compra, $OC_5 \equiv$ Desembolso inicial, $D_0 \equiv a$, Cuota leasing

Plazo de arrendamiento, cuatrimestres, $N = 5$

Tanto cuatrimestral efectivo, $i_3 = 15\%$

Renta Valor Actual, $RV_0 \equiv \sum_{k=0,1, \dots, 5} a_k \times (1+i_3)^{-k} = 78.000$

Valor Actual de los Pagos Mínimos, $VA_{PM} = RV_0 \equiv 78.000$

$a = VA_{PM} \times i / [(1+i) \times (1 - (1+i)^{-N})] = 17.922,16$

Capital Vivo, $C_0 = VA_{PM} - D_0 = 60.077,84$

Pasivo Financiero, $PF = \text{Mín.}\{VR, VA_{PM}\} = 78.000$

Cuadro de amortización del leasing

Vencimientos	Orden	Cuota Leasing	Intereses	Amortización	Capital Vivo	Capital Amortizado
	K	a_k	$I_k = C_{k-1} \times i_3$	$A_k = a_k - I_k$	$C_k = C_{k-1} - A_k$	$M_k = M_{k-1} + A_k$
1-6-00	0	17.922,16		17.922,16	60.077,84	17.922,16
1-10-00	1	17.922,16	9.011,68	8.910,48	51.167,36	26.832,64
1-2-01	2	17.922,16	7.675,10	10.247,06	40.920,30	37.079,70
1-6-01	3	17.922,16	6.138,04	11.784,12	29.136,18	48.863,82
1-10-01	4	17.922,16	4.370,43	13.551,73	15.584,45	62.415,55
1-2-02	5	17.922,16	2.337,71	15.584,45	0,00	78.000,00
Sumas		107.532,96	29.532,96	78.000,00		

1-6-00. Formalización

$$\text{Cuenta 174} \equiv A_2 + A_3 + A_4 + A_5 = 51.167,36$$

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_0 + A_1 = 26.832,64$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
233. Maquinaria en montaje	78.000,00	
174. Acreedores por arrendamiento financiero a l/p		51.167,36
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p		26.832,64
<i>Sumas</i>	78.000,00	78.000,00

1-6-00. Instalación

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
233. Maquinaria en montaje	10.000,00	
4727. IGIC soportado	700,00	
572. Bancos c/c, euros		4.000,00
523. Proveedores de inmovilizado a c/p		6.700,00
<i>Sumas</i>	10.700,00	10.700,00

1-6-00. Desembolso inicial

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_0 = 17.922,16$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv a_0 \times 7\% = 1.254,55$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv a_0 \times 1,07 = 19.176,71$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	17.922,16	
4727. IGIC soportado	1.254,55	
572. Bancos c/c, euros		19.176,71
<i>Sumas</i>	19.176,71	19.176,71

1-10-00. Primer reembolso

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_1 = 8.910,48$$

$$\text{Cuenta 6624} \equiv I_1 = 9.011,68$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv a_1 \times 7\% = 1.254,55$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv a_1 \times 1,07 = 19.176,71$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	8.910,48	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	9.011,68	
4727. IGIC soportado	1.254,55	
572. Bancos c/c, euros		19.176,71
<i>Sumas</i>	19.176,71	19.176,71

1-10-00. Finalizan las obras. Se incorpora a las actividades productivas
 Cuenta 213 $\equiv 78.000 + 10.000 = 88.000$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
213. Maquinaria	88.000,00	
233. Maquinaria en montaje		88.000,00
523. Proveedores de inmovilizado a c/p	6.700,00	
572. Bancos c/c, euros		6.700,00
<i>Sumas</i>	94.700,00	94.700,00

En los inmovilizados que necesiten un período de tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción los gastos financieros que se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del inmovilizado material y que hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, específica o genérica, directamente atribuible a la adquisición, fabricación o construcción.

31-12-00. Ajustes al cierre del ejercicio. Devengo intereses. Amortización contable. Recalificación

Cuenta 6624 Intereses Devengados, ID $\equiv 7.675,1 \times 3/4 = 5.756,33$

Cuenta 524 $\equiv A_2 + A_3 + A_4 = 35.582,90$

Cuenta 2813 $\equiv 88.000 \times 3/72 = 3.666,67$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6624. Intereses de deudas, otras empresas	5.756,33	
528. Intereses a c/p de deudas		5.756,33
174. Acreedores por arrendamiento financiero a l/p	35.582,90	
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p		35.582,90
681. Amortización inmovilizado material	3.666,67	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		3.666,67
<i>Sumas</i>	45.005,90	45.005,90

1-2-01. Segundo reembolso

Cuenta 524 $\equiv A_2 = 10.247,06$

Cuenta 6624 $\equiv I_2 \times 1/4 = 1.918,78$

Cuenta 4727 $\equiv a_2 \times 7\% = 1.254,55$

Cuenta 572 $\equiv a_2 \times 1,07 = 19.176,71$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	10.247,06	
528. Intereses a c/p de deudas	5.756,33	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	1.918,78	
4727. IGIC soportado	1.254,55	
572. Bancos c/c, euros		19.176,71
<i>Sumas</i>	19.176,72	19.176,71

1-6-01. Tercer reembolso

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_3 = 11.784,12$$

$$\text{Cuenta 6624} \equiv I_3 = 6.138,04$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv a_3 \times 7\% = 1.254,55$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv a_3 \times 1,07 = 19.176,71$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	11.784,12	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	6.138,04	
4727. IGIC soportado	1.254,55	
572. Bancos c/c, euros		19.176,71
<i>Sumas</i>	19.176,71	19.176,71

1-10-01. Cuarto reembolso

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_4 = 13.551,73$$

$$\text{Cuenta 6624} \equiv I_4 = 4.370,43$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv a_4 \times 7\% = 1.254,55$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv a_4 \times 1,07 = 19.176,71$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	13.551,73	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	4.370,43	
4727. IGIC soportado	1.254,55	
572. Bancos c/c, euros		19.176,71
<i>Sumas</i>	19.176,71	19.176,71

31-12-01. Ajustes al cierre del ejercicio. Devengo intereses. Amortización contable. Recalificación

$$\text{Cuenta 6624 Intereses Devengados, ID} \equiv 2.337,71 \times 3/4 = 1.753,28$$

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_5 = 15.584,45$$

$$\text{Cuenta 2813} \equiv 88.000 \times 12/72 = 14.666,67$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6624. Intereses de deudas, otras empresas	1.753,28	
528. Intereses a c/p de deudas		1.753,28
174. Acreedores por arrendamiento financiero a l/p	15.584,45	
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p		15.584,45
681. Amortización inmovilizado material	14.666,67	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		14.666,67
<i>Sumas</i>	32.004,40	32.004,40

1-2-01. Opción de compra

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_5 = 15.584,45$$

$$\text{Cuenta 6624} \equiv I_5 \times 1/4 = 584,43$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv a_5 \times 7\% = 1.254,55$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv a_5 \times 1,07 = 19.176,71$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	15.584,45	
528. Intereses a c/p de deudas	1.753,28	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	584,43	
4727. IGIC soportado	1.254,55	
572. Bancos c/c, euros		19.176,71
<i>Sumas</i>	19.176,71	19.176,71

Supuesto 7. Leaseback con opción de compra distinta de una cuota de leasing

PSA es propietaria de una maquinaria, 90.000 €, su precio de adquisición; amortizaciones dotadas con frecuencia mensual vencida, 33.750 €; vida útil, 80 meses, agotada, 30 meses. Se pacta, 1-9-10, un contrato de leaseback con un banco. Cláusulas financieras: nominal, 63.000 €; plazo de reembolso, 6 trimestres; tanto, 4% efectivo trimestral; valor de la opción de compra al inicio del arrendamiento, 9.000 €; cuota de leasing, 9.904,94 € trimestrales anticipadas; desembolso inicial por una cuota de leasing.

Solución

Inmovilizado material

Precio de adquisición, PA = 90.000
 Vida útil, meses, VU = 80
 Vida útil agotada, VU_A = 30
 Vida útil no agotada, VU_{NA} = 50
 Amortizaciones, AA = 33.750
 Valor contable, VC₀ = PA - AA = 56.250
 Tipo impositivo, ITP = 6,5%
 Tipo impositivo, IGIC = 5%

Leasing condiciones financieras

Plazo de reembolso del leasing, trimestres, N = 6
 Valor Actual de los Pagos Mínimos, VA_{PM} = D₀ + RV₀ = 63.000
 Interés efectivo trimestral, $i_4 = 4\%$
 Valor actual, OC₀ = 9.000
 Valor capital, OC₆ = OC₀ × (1 + i_4)⁶ = 11.387,87
 Intereses, I = OC₆ - OC₀ = 2.387,87
 Renta Valor Actual, RV₀ = VA_{PM} - OC₀ = 54.000

Cuota de leasing,

$$a = RV_0 \times i_4 / [(1 + i_4) \times (1 - (1 + i_4)^{-N})] = 9.904,94$$

$$\text{Capital Vivo, } C_0 = RV_0 - a = 44.095,06$$

Cuadro de amortización financiera

Vencimientos	Orden	Cuota Leasing	Intereses	Amortización	Capital Vivo	Capital Amortizado
	K	a _K	I _K = C _{K-1} × i ₃	A _K = a _K - I _K	C _K = C _{K-1} - A _K	M _K = M _{K-1} + A _K
1-9-10	0	9.904,94		9.904,94	44.095,06	9.904,94
1-12-10	1	9.904,94	1.763,80	8.141,14	35.953,92	18.046,08
1-3-11	2	9.904,94	1.438,16	8.466,78	27.487,14	26.512,86
1-6-11	3	9.904,94	1.099,49	8.805,45	18.681,69	35.318,31
1-9-11	4	9.904,94	747,27	9.157,67	9.524,02	44.475,98
1-12-11	5	9.904,94	380,92	9.524,02	0,00	54.000,00
1-3-12	6	11.387,87	2.387,87	9.000,00	-9.000,00	63.000,00
Sumas		70.817,51	7.817,51	63.000,00		

1-9-10. Formalización Leaseback

$$\text{Cuenta 174} \equiv A_2 + A_3 + A_4 + A_5 + OC_0 = 44.953,92$$

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_0 + A_1 = 18.046,08$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
572. Bancos c/c, euros	63.000,00	
174. Acreedores por arrendamiento financiero a l/p		44.953,92
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p		18.046,08
<i>Sumas</i>	63.000,00	63.000,00

1-9-10. Desembolso inicial

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_0 = 9.904,94$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv a_0 \times 5\% = 495,25$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv a_0 \times 1,05 = 10.400,19$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	9.904,94	
4727. IGIC soportado	495,25	
572. Bancos c/c, euros		10.400,19
<i>Sumas</i>	10.400,19	10.400,19

1-12-10. Primer reembolso

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_1 = 8.141,14$$

$$\text{Cuenta 6624} \equiv I_1 = 1.763,80$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv a_1 \times 5\% = 495,25$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv a_1 \times 1,05 = 10.400,19$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	8.141,14	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	1.763,80	
4727. IGIC soportado	495,25	
572. Bancos c/c, euros		10.400,19
<i>Sumas</i>	10.400,19	10.400,19

31-12-10. Ajustes al cierre del ejercicio

I_{CL} , interés de la cuota de leasing. I_{OC} , interés de la opción de compra

$$\text{Cuenta 174, Interés opción compra, } I_{OC} \equiv OC_0 \times [(1 + i_4)^{4/3} - 1] = 483,17$$

$$\text{Cuenta 528, Interés cuota leasing, } I_{CL} \equiv I_2 \times 1/3 = 479,39$$

$$\text{Cuenta 6624} \equiv I_{CL} + I_{OC} = 962,56$$

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_2 + A_3 + A_4 + A_5 = 35.953,92$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6624. Intereses de deudas, otras empresas	962,56	
528. Intereses a c/p de deudas		479,39
174. Acreedores por arrendamiento financiero a l/p		483,17
174. Acreedores por arrendamiento financiero a l/p	35.953,92	
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p		35.953,92
<i>Sumas</i>	36.916,48	36.916,48

1-3-11. Segundo reembolso

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_2 = 8.466,78$$

$$\text{Cuenta 6624} \equiv I_2 \times 2/3 = 958,77$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv a_2 \times 5\% = 495,25$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv a_2 \times 1,05 = 10.400,19$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	8.466,78	
528. Intereses a c/p de deudas	479,39	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	958,77	
4727. IGIC soportado	495,25	
572. Bancos c/c, euros		10.400,19
<i>Sumas</i>	10.400,19	10.400,19

1-6-11. Tercer reembolso

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_3 = 8.805,45$$

$$\text{Cuenta 6624} \equiv I_3 = 1.099,49$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv a_3 \times 5\% = 495,25$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv a_3 \times 1,05 = 10.400,19$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	8.805,45	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	1.099,49	
4727. IGIC soportado	495,25	
572. Bancos c/c, euros		10.400,19
<i>Sumas</i>	10.400,19	10.400,19

1-9-11. Cuarto reembolso

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_4 = 9.157,67$$

$$\text{Cuenta 6624} \equiv I_4 = 747,27$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv a_4 \times 5\% = 495,25$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv a_4 \times 1,05 = 10.400,19$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	9.157,67	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	747,27	
4727. IGIC soportado	495,25	
572. Bancos c/c, euros		10.400,19
<i>Sumas</i>	10.400,19	10.400,19

1-12-11. Quinto reembolso

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_5 = 9.524,02$$

$$\text{Cuenta 6624} \equiv I_5 = 380,92$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv a_5 \times 5\% = 495,25$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv a_5 \times 1,05 = 10.400,19$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	9.524,02	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	380,92	
4727. IGIC soportado	495,25	
572. Bancos c/c, euros		10.400,19
<i>Sumas</i>	10.400,19	10.400,19

31-12-11. Ajustes al cierre del ejercicio

$$\text{Cta. 6624} \equiv OC_0 \times [(1 + i_4)^{16/3} - (1 + i_4)^{4/3}] = 1.610,80$$

$$\text{Cuenta 174} \equiv A_6 + 483,17 = 9.483,17$$

$$\text{Cuenta 524} \equiv 1.610,8 + 9.483,17 = 11.093,97$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6624. Intereses de deudas, otras empresas	1.610,80	
174. Acreedores por arrendamiento financiero a l/p	9.483,17	
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p		11.093,97
<i>Sumas</i>	11.093,97	11.093,97

1-3-12. Se ejercita la opción de compra

$$\text{Cta. 6624} \equiv OC_0 \times [(1 + i_4)^{18/3} - (1 + i_4)^{16/3}] = 293,90$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv a_6 = OC_6 = 11.387,87$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	11.093,97	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	293,90	
572. Bancos c/c, euros		11.387,87
<i>Sumas</i>	11.387,87	11.387,87

15-3-12. Liquidación ITP

$$\text{Cuenta 213} \equiv 11.387,87 \times 6,5\% = 740,21$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
213. Maquinaria	740,21	
572. Bancos c/c, euros ITP mod.600		740,21
<i>Sumas</i>	740,21	740,21

Cuota de amortización contable lineal con frecuencia mensual vencida hasta el 15-3-12

$$\text{Cuenta 2813} \equiv 90.000/80 = 1.125$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
681. Amortización inmovilizado material	1.125,00	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		1.125,00
<i>Sumas</i>	1.125,00	1.125,00

Cambio criterios contables: nueva cuota de amortización con frecuencia mensual desde el 15-3-12

$$\text{Cuenta 213, Saldo, } SD_1 \equiv 90.000 + 740,21 = 90.740,21$$

$$\text{Vida útil agotada, } VU_A = 48$$

$$\text{Cuenta 2813, Saldo, } SD_2 \equiv 90.000 \times 48/80 = 54.000$$

$$\text{Vida útil no agotada, } VU_{NA} = 32$$

$$\text{Cuenta 2813} \equiv (SD_1 - SD_2)/VU_{NA} = 1.148,13$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
681. Amortización inmovilizado material	1.148,13	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		1.148,13
<i>Sumas</i>	1.148,13	1.148,13

1-11-06. Desembolso inicial

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_0 = 42.398,95$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv a_0 \times 5\% = 2.119,95$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv a_0 \times 1,05 = 44.518,90$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	42.398,95	
4727. IGIC soportado	2.119,95	
572. Bancos c/c, euros		44.518,90
<i>Sumas</i>	44.518,90	44.518,90

31-12-06. Ajustes al cierre del ejercicio

$$\text{Cuenta 528, Interés cuota leasing, } I_{CL} \equiv I_1 \times 2/6 = 1.576,01$$

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_1 + A_2 = 76.471,96$$

$$\text{Cuenta 2813, } AA_1 \equiv VC \times 12/VU_{NA} = 122.500 \times 12/49 = 30.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6624. Intereses de deudas, otras empresas	1.576,01	
528. Intereses a c/p de deudas		1.576,01
174. Acreedores por arrendamiento financiero a l/p	76.471,96	
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p		76.471,96
681. Amortización inmovilizado material	30.000,00	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		30.000,00
<i>Sumas</i>	108.047,97	108.047,97

1-5-07. Primer reembolso

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_1 = 37.670,91$$

$$\text{Cuenta 6624} \equiv I_1 \times 4/6 = 3.152,03$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv a_1 \times 5\% = 2.119,95$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv a_1 \times 1,05 = 44.518,90$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	37.670,91	
528. Intereses a c/p de deudas	1.576,01	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	3.152,03	
4727. IGIC soportado	2.119,95	
572. Bancos c/c, euros		44.518,90
<i>Sumas</i>	44.518,90	44.518,90

1-11-07. Segundo reembolso

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_2 = 38.801,05$$

$$\text{Cuenta 6624} \equiv I_2 = 3.597,90$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv a_2 \times 5\% = 2.119,95$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv a_2 \times 1,05 = 44.518,90$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	38.801,05	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	3.597,90	
4727. IGIC soportado	2.119,95	
572. Bancos c/c, euros		44.518,90
<i>Sumas</i>	44.518,90	44.518,90

31-12-07. Ajustes al cierre del ejercicio

$$\text{Cuenta 528, Interés cuota leasing, } I_{CL} \equiv I_3 \times 2/6 = 811,29$$

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_3 + A_4 = 81.129,09$$

$$\text{Vida Útil no agotada, } VU_{NA} = 37$$

$$\text{Cuenta 2813, } AA_2 \equiv (VC - AA_1) \times 12/VU_{NA} =$$

$$= (122.500 - 30.000) \times 12/37 = 30.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6624. Intereses de deudas, otras empresas	811,29	
528. Intereses a c/p de deudas		811,29
174. Acreedores por arrendamiento financiero a l/p	81.129,09	
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p		81.129,09
681. Amortización inmovilizado material	30.000	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		30.000
<i>Sumas</i>	111.940,38	111.940,38

1-5-08. Tercer reembolso

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_3 = 39.965,08$$

$$\text{Cuenta 6624} \equiv I_3 \times 4/6 = 1.622,58$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv a_3 \times 5\% = 2.119,95$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv a_3 \times 1,05 = 44.518,90$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	39.965,08	
528. Intereses a c/p de deudas	811,29	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	1.622,58	
4727. IGIC soportado	2.119,95	
572. Bancos c/c, euros		44.518,90
<i>Sumas</i>	44.518,90	44.518,90

1-11-08. Cuarto reembolso. Opción de compra

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_4 = 41.164,01$$

$$\text{Cuenta 6624} \equiv I_4 = 1.234,94$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv a_4 \times 5\% = 2.119,95$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv a_4 \times 1,05 = 44.518,90$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	41.164,01	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	1.234,94	
4727. IGIC soportado	2.119,95	
572. Bancos c/c, euros		44.518,90
<i>Sumas</i>	44.518,90	44.518,90

Cuadro contable de amortización financiera del leasing

$$\text{Valor Contable, VC} = \text{Mín.} \{ \text{PA} + \text{GF}_0 ; \text{VA}_{\text{PM}} \} = 125.000$$

$$\text{Capital Vivo, } C_0 = \text{PA} + \text{GF}_0 - a = \text{VC} - a = 103.229,19$$

Cálculo del tanto de interés efectivo,

$$\text{TIR} = -125.000 + 21.770,81 \times \sum_{k=0,\dots,7} a \times (1 + \text{TIR})^{-k} + 34.363,72 \times (1 + \text{TIR})^{-8} = 14,5986200730\%$$

€uros	Cuota Leasing	Intereses	Amortización	Capital Vivo	Capital Amortizado	
Vencimientos	K	a_k	$I_k = C_{k-1} \times i_2$	$A_k = a_k - I_k$	$C_k = C_{k-1} - A_k$	$M_k = M_{k-1} + A_k$
1-8-10	0	21.770,81		21.770,81	103.229,19	21.770,81
1-2-11	1	21.770,81	15.070,04	6.700,77	96.528,42	28.471,58
1-8-11	2	21.770,81	14.091,82	7.678,99	88.849,43	36.150,57
1-2-12	3	21.770,81	12.970,79	8.800,02	80.049,41	44.950,59
1-8-12	4	21.770,81	11.686,11	10.084,70	69.964,71	55.035,29
1-2-13	5	21.770,81	10.213,88	11.556,93	58.407,78	66.592,22
1-8-13	6	21.770,81	8.526,73	13.244,08	45.163,70	79.836,30
1-2-14	7	21.770,81	6.593,28	15.177,53	29.986,17	95.013,83
1-8-14	8	34.363,72	4.377,55	29.986,17	0,00	125.000,00
Sumas		208.530,20	83.530,20	125.000,00		

1-8-10. Formalización

$$\text{Cuenta 174} \equiv \sum_{k=1,\dots,8} A_k = 103.229,19$$

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_0 = 21.770,81$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv 7\% \times \text{GF}_0 = 350$$

Cuenta del Plan General de Contabilidad	Debe	Haber
212. Instalaciones técnicas	125.000,00	
4727. IGIC soportado	350,00	
174. Acreedores por arrendamiento financiero a l/p		103.229,19
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p		21.770,81
572. Bancos c/c, euros		350,00
Sumas	125.350,00	125.350,00

1-9-10. Desembolso inicial

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_0 = 21.770,81$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv a_0 \times 7\% = 1.523,96$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv a_0 \times 1,07 = 23.294,77$$

Cuenta del Plan General de Contabilidad	Debe	Haber
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	21.770,81	
4727. IGIC soportado	1.523,96	
572. Bancos c/c, euros		23.294,77
Sumas	23.294,77	23.294,77

31-12-10. Ajustes al cierre del ejercicio

$$\text{Cuenta 528} \equiv I_1 \times 5/6 = 12.558,37$$

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_1 + A_2 = 14.379,76$$

$$\text{Cuenta 2812} \equiv 125.000 \times 5/96 = 6.510,42$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6624. Intereses de deudas, otras empresas	12.558,37	
528. Intereses a c/p de deudas		12.558,37
174. Acreedores por arrendamiento financiero a l/p	14.379,76	
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p		14.379,76
681. Amortización inmovilizado material	6.510,42	
2812. Amortización acumulada de instalaciones técnicas		6.510,42
<i>Sumas</i>	33.448,54	33.448,54

1-2-11. Primer reembolso

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_1 = 6.700,77$$

$$\text{Cuenta 6624} \equiv I_1 \times 1/6 = 2.511,67$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv a_1 \times 7\% = 1.523,96$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv a_1 \times 1,07 = 23.294,77$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	6.700,77	
528. Intereses a c/p de deudas	12.558,37	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	2.511,67	
4727. IGIC soportado	1.523,96	
572. Bancos c/c, euros		23.294,77
<i>Sumas</i>	23.294,77	23.294,77

1-8-11. Segundo reembolso

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_2 = 7.678,99$$

$$\text{Cuenta 6624} \equiv I_2 = 14.091,82$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv a_2 \times 7\% = 1.523,96$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv a_2 \times 1,07 = 23.294,77$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	7.678,99	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	14.091,82	
4727. IGIC soportado	1.523,96	
572. Bancos c/c, euros		23.294,77
<i>Sumas</i>	23.294,77	23.294,77

31-12-11. Ajustes al cierre del ejercicio

Cuenta 528 $\equiv I_3 \times 5/6 = 10.808,99$

Cuenta 524 $\equiv A_3 + A_4 = 18.884,72$

Cuenta 2812 $\equiv 125.000 \times 12/96 = 15.625$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6624. Intereses de deudas, otras empresas	10.808,99	
528. Intereses a c/p de deudas		10.808,99
174. Acreedores por arrendamiento financiero a l/p	18.884,72	
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p		18.884,72
681. Amortización inmovilizado material	15.625,00	
2812. Amortización acumulada de instalaciones técnicas		15.625,00
<i>Sumas</i>	45.318,71	45.318,71

1-2-12. Tercer reembolso

Cuenta 524 $\equiv A_3 = 8.800,02$

Cuenta 6624 $\equiv I_3 \times 1/6 = 2.161,80$

Cuenta 4727 $\equiv a_3 \times 7\% = 1.523,96$

Cuenta 572 $\equiv a_3 \times 1,07 = 23.294,77$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	8.800,02	
528. Intereses a c/p de deudas	10.808,99	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	2.161,80	
4727. IGIC soportado	1.523,96	
572. Bancos c/c, euros		23.294,77
<i>Sumas</i>	23.294,77	23.294,77

1-8-12. Cuarto reembolso

Cuenta 524 $\equiv A_4 = 10.084,70$

Cuenta 6624 $\equiv I_4 = 11.686,11$

Cuenta 4727 $\equiv a_4 \times 7\% = 1.523,96$

Cuenta 572 $\equiv a_4 \times 1,07 = 23.294,77$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	10.084,70	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	11.686,11	
4727. IGIC soportado	1.523,96	
572. Bancos c/c, euros		23.294,77
<i>Sumas</i>	23.294,77	23.294,77

31-12-12. Ajustes al cierre del ejercicio

$$\text{Cuenta 528} \equiv I_5 \times 5/6 = 8.511,57$$

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_5 + A_6 = 24.801,01$$

$$\text{Cuenta 2812} \equiv 125.000 \times 12/96 = 15.625$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6624. Intereses de deudas, otras empresas	8.511,57	
528. Intereses a c/p de deudas		8.511,57
174. Acreedores por arrendamiento financiero a l/p	24.801,01	
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p		24.801,01
681. Amortización inmovilizado material	15.625,00	
2812. Amortización acumulada de instalaciones técnicas		15.625,00
<i>Sumas</i>	48.937,58	48.937,58

1-2-13. Quinto reembolso

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_5 = 11.556,93$$

$$\text{Cuenta 6624} \equiv I_5 \times 1/6 = 1.702,31$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv a_5 \times 7\% = 1.523,96$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv a_5 \times 1,07 = 23.294,77$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	11.556,93	
528. Intereses a c/p de deudas	8.511,57	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	1.702,31	
4727. IGIC soportado	1.523,96	
572. Bancos c/c, euros		23.294,77
<i>Sumas</i>	23.294,77	23.294,77

1-8-13. Sexto reembolso

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_6 = 13.244,08$$

$$\text{Cuenta 6624} \equiv I_6 = 8.526,73$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv a_6 \times 7\% = 1.523,96$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv a_6 \times 1,07 = 23.294,77$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	13.244,08	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	8.526,73	
4727. IGIC soportado	1.523,96	
572. Bancos c/c, euros		23.294,77
<i>Sumas</i>	23.294,77	23.294,77

31-12-13. Ajustes al cierre del ejercicio

$$\begin{aligned} \text{Cuenta 528} &\equiv I_7 \times 5/6 = 5.494,40 \\ \text{Cuenta 524} &\equiv A_7 + A_8 = 45.163,70 \\ \text{Cuenta 2812} &\equiv 125.000 \times 12/96 = 15.625 \end{aligned}$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6624. Intereses de deudas, otras empresas	5.494,40	
528. Intereses a c/p de deudas		5.494,40
174. Acreedores por arrendamiento financiero a l/p	45.163,70	
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p		45.163,70
681. Amortización inmovilizado material	15.625,00	
2812. Amortización acumulada de instalaciones técnicas		15.625,00
<i>Sumas</i>	66.283,10	66.283,10

1-2-14. Séptimo reembolso

$$\begin{aligned} \text{Cuenta 524} &\equiv A_7 = 15.177,53 \\ \text{Cuenta 6624} &\equiv I_7 \times 1/6 = 1.098,88 \\ \text{Cuenta 4727} &\equiv a_7 \times 7\% = 1.523,96 \\ \text{Cuenta 572} &\equiv a_7 \times 1,07 = 23.294,77 \end{aligned}$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	15.177,53	
528. Intereses a c/p de deudas	5.494,40	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	1.098,88	
4727. IGIC soportado	1.523,96	
572. Bancos c/c, euros		23.294,77
<i>Sumas</i>	23.294,77	23.294,77

1-8-14. Se ejercita la opción de compra

$$\begin{aligned} \text{Cuenta 524} &\equiv A_8 = 29.986,17 \\ \text{Cuenta 572} &\equiv a_8 = OC_8 = 34.363,72 \\ \text{Cuenta 4727} &\equiv OC_8 \times 7\% = 2.405,46 \\ \text{Cuenta 572} &\equiv OC_8 \times 1,07 = 36.769,18 \end{aligned}$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	29.986,17	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	4.377,55	
4727. IGIC soportado	2.405,46	
572. Bancos c/c, euros		36.769,18
<i>Sumas</i>	36.769,18	36.769,18

1-8-14. No se ejercita la opción de compra, no renueva el contrato

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_8 = 29.986,17$$

$$\text{Cuenta 2812, Saldo, SD} \equiv 6.510,42 + 3 \times 15.625 = 53.385,42$$

$$\text{Cuenta 671} \equiv 125.000 - 29.610,35 - 53.385,42 = 41.628,41$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	29.986,17	
2812. Amortización acumulada de instalaciones técnicas	53.385,42	
671. Pérdidas inmovilizado material	41.628,41	
212. Instalaciones técnicas		125.000,00
<i>Sumas</i>	125.000,00	125.000,00

Cuadro contable de amortización financiera del leasing

$$\text{Valor Contable, VC} = \text{Mín.} \{ \text{PA} + \text{GF}_0 ; \text{VA}_{\text{PM}} \} = 125.000$$

$$\text{Capital Vivo, } C_0 = \text{PA} + \text{GF}_0 - a = \text{VC} - a = 103.229,19$$

Cálculo del tanto de interés efectivo,

$$\text{TIR} = -125.000 + 21.770,81 \times \sum_{k=0, \dots, 7} a \times (1 + \text{TIR})^{-k} = 10,8076008250\%$$

€uros		Cuota Leasing	Intereses	Amortización	Capital Vivo	Capital Amortizado
Vencimientos	K	a_k	$I_k = C_{k-1} \times \text{TIR}$	$A_k = a_k - I_k$	$C_k = C_{k-1} - A_k$	$M_k = M_{k-1} + A_k$
1-8-10	0	21.770,81		21.770,81	103.229,19	21.770,81
1-2-11	1	21.770,81	11.156,60	10.614,21	92.614,98	32.385,02
1-8-11	2	21.770,81	10.009,46	11.761,35	80.853,63	44.146,37
1-2-12	3	21.770,81	8.738,34	13.032,47	67.821,16	57.178,84
1-8-12	4	21.770,81	7.329,84	14.440,97	53.380,19	71.619,81
1-2-13	5	21.770,81	5.769,12	16.001,69	37.378,50	87.621,50
1-8-13	6	21.770,81	4.039,72	17.731,09	19.647,41	105.352,59
1-2-14	7	21.770,81	2.123,40	19.647,41	0,00	125.000,00
<i>Sumas</i>		174.166,48	49.166,48	125.000,00		

1-8-10. Formalización

$$\text{Cuenta 174} \equiv \sum_{k=1, \dots, 7} A_k = 103.229,19$$

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_0 = 21.770,81$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv 7\% \times \text{GF}_0 = 325$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
212. Instalaciones técnicas	125.000,00	
4727. IGIC soportado	325,00	
174. Acreedores por arrendamiento financiero a l/p		103.229,19
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p		21.770,81
572. Bancos c/c, euros		325,00
<i>Sumas</i>	125.325,00	125.325,00

1-9-10. Desembolso inicial

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_0 = 21.770,81$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv a_0 \times 7\% = 1.415,10$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv a_0 \times 1,07 = 23.185,91$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	21.770,81	
4727. IGIC soportado	1.415,10	
572. Bancos c/c, euros		23.185,91
<i>Sumas</i>	23.185,91	23.185,91

31-12-10. Ajustes al cierre del ejercicio

$$\text{Cuenta 528} \equiv I_1 \times 5/6 = 9.297,17$$

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_1 + A_2 = 22.375,56$$

$$\text{Cuenta 2812} \equiv 125.000 \times 5/48 = 13.020,83$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6624. Intereses de deudas, otras empresas	9.297,17	
528. Intereses a c/p de deudas		9.297,17
174. Acreedores por arrendamiento financiero a l/p	22.375,56	
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p		22.375,56
681. Amortización inmovilizado material	13.020,83	
2812. Amortización acumulada de instalaciones técnicas		13.020,83
<i>Sumas</i>	44.693,56	44.693,56

1-2-11. Primer reembolso

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_1 = 10.614,21$$

$$\text{Cuenta 6624} \equiv I_1 \times 1/6 = 1.859,43$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv a_1 \times 7\% = 1.415,10$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv a_1 \times 1,07 = 23.185,91$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	10.614,21	
528. Intereses a c/p de deudas	9.297,17	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	1.859,43	
4727. IGIC soportado	1.415,10	
572. Bancos c/c, euros		23.185,91
<i>Sumas</i>	23.185,91	23.185,91

1-8-11. Segundo reembolso

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_2 = 11.761,35$$

$$\text{Cuenta 6624} \equiv I_2 = 10.009,46$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv a_2 \times 7\% = 1.415,10$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv a_2 \times 1,07 = 23.185,91$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	11.761,35	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	10.009,46	
4727. IGIC soportado	1.415,10	
572. Bancos c/c, euros		23.185,91
<i>Sumas</i>	23.185,91	23.185,91

31-12-11. Ajustes al cierre del ejercicio

$$\text{Cuenta 528} \equiv I_3 \times 5/6 = 7.281,95$$

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_3 + A_4 = 27.473,44$$

$$\text{Cuenta 2812} \equiv 125.000 \times 12/48 = 31.250$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6624. Intereses de deudas, otras empresas	7.281,95	
528. Intereses a c/p de deudas		7.281,95
174. Acreedores por arrendamiento financiero a l/p	27.473,44	
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p		27.473,44
681. Amortización inmovilizado material	31.250,00	
2812. Amortización acumulada de instalaciones técnicas		31.250,00
<i>Sumas</i>	66.005,39	66.005,39

1-2-12. Tercer reembolso

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_3 = 13.032,47$$

$$\text{Cuenta 6624} \equiv I_3 \times 1/6 = 1.456,39$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv a_3 \times 7\% = 1.415,10$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv a_3 \times 1,07 = 23.185,91$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	13.032,47	
528. Intereses a c/p de deudas	7.281,95	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	1.456,39	
4727. IGIC soportado	1.415,10	
572. Bancos c/c, euros		23.185,91
<i>Sumas</i>	23.185,91	23.185,91

1-8-12. Cuarto reembolso

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_4 = 14.440,97$$

$$\text{Cuenta 6624} \equiv I_4 = 7.329,84$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv a_4 \times 7\% = 1.415,10$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv a_4 \times 1,07 = 23.185,91$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	14.440,97	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	7.329,84	
4727. IGIC soportado	1.415,10	
572. Bancos c/c, euros		23.185,91
<i>Sumas</i>	23.185,91	23.185,91

31-12-12. Ajustes al cierre del ejercicio

$$\text{Cuenta 528} \equiv I_5 \times 5/6 = 4.807,60$$

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_5 + A_6 = 33.732,78$$

$$\text{Cuenta 2812} \equiv 125.000 \times 12/48 = 31.250$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6624. Intereses de deudas, otras empresas	4.807,60	
528. Intereses a c/p de deudas		4.807,60
174. Acreedores por arrendamiento financiero a l/p	33.732,78	
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p		33.732,78
681. Amortización inmovilizado material	31.250,00	
2812. Amortización acumulada de instalaciones técnicas		31.250,00
<i>Sumas</i>	69.790,38	69.790,38

1-2-13. Quinto reembolso

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_5 = 16.001,69$$

$$\text{Cuenta 6624} \equiv I_5 \times 1/6 = 961,52$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv a_5 \times 7\% = 1.415,10$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv a_5 \times 1,07 = 23.185,91$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	16.001,69	
528. Intereses a c/p de deudas	4.807,60	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	961,52	
4727. IGIC soportado	1.415,10	
572. Bancos c/c, euros		23.185,91
<i>Sumas</i>	23.185,91	23.185,91

1-8-13. Sexto reembolso

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_6 = 17.731,09$$

$$\text{Cuenta 6624} \equiv I_6 = 4.039,72$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv a_6 \times 7\% = 1.415,10$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv a_6 \times 1,07 = 23.185,91$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	17.731,09	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	4.039,72	
4727. IGIC soportado	1.415,10	
572. Bancos c/c, euros		23.185,91
<i>Sumas</i>	23.185,91	23.185,91

31-12-13. Ajustes al cierre del ejercicio

$$\text{Cuenta 528} \equiv I_7 \times 5/6 = 1.769,50$$

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_7 = 19.647,41$$

$$\text{Cuenta 2812} \equiv 125.000 \times 12/48 = 31.250$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6624. Intereses de deudas, otras empresas	1.769,50	
528. Intereses a c/p de deudas		1.769,50
174. Acreedores por arrendamiento financiero a l/p	19.647,41	
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p		19.647,41
681. Amortización inmovilizado material	31.250,00	
2812. Amortización acumulada de instalaciones técnicas		31.250,00
<i>Sumas</i>	52.666,91	52.666,91

1-2-14. Séptimo reembolso

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_7 = 19.647,41$$

$$\text{Cuenta 6624} \equiv I_7 \times 1/6 = 353,90$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv a_7 \times 7\% = 1.415,10$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv a_7 \times 1,07 = 23.185,91$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	19.647,41	
528. Intereses a c/p de deudas	1.769,50	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	353,90	
4727. IGIC soportado	1.415,10	
572. Bancos c/c, euros		23.185,91
<i>Sumas</i>	23.185,91	23.185,91

1-8-14. No renueva o proroga el contrato

$$\text{Cuenta 2812, Saldo, SD} \equiv 13.020,83 + 3 \times 31.250 = 106.770,83$$

$$\text{Cuenta 671} \equiv 125.000 - 106.770,83 = 18.229,17$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
2812. Amortización acumulada de instalaciones técnicas	106.770,83	
671. Pérdidas inmovilizado material	18.229,17	
212. Instalaciones técnicas		125.000,00
<i>Sumas</i>	125.000,00	125.000,00

Supuesto 11. Arrendamiento financiero con opción de compra igual a una cuota de leasing

Una empresa formaliza el 1-6-10 un contrato de leasing para financiar maquinaria que el distribuidor vende en 70.000 €, que incluye un descuento comercial del 20% sobre el valor razonable de mercado. La vida económica garantizada por el fabricante es de 5 años.

La puesta en condiciones de funcionamiento requiere obras de instalación durante 4 meses que ascienden a 20.000 €, se anticipa un 60% y el resto se cancela cuando se incorpora a la producción.

Cláusulas financieras pactadas con el banco: 5 cuotas cuatrimestrales anticipadas de 16.281,25 €; más una opción de compra al expirar el contrato por el importe de una cuota de leasing; tanto de interés del 10% efectivo cuatrimestral con un plazo de amortización de 5 cuatrimestres. La operación financiera está gravada con el 7% de IGIC.

Formula los asientos de la transacción mercantil en los siguientes casos:

- 1) Ejercita la opción de compra y adquiere la propiedad del bien de equipo.
- 2) No ejercita la opción de compra y cancela el contrato.

Solución

Se califica como arrendamiento financiero al incluir la opción de compra.

Inmovilizado material

Instalación, 4 meses de 1-6-10 al 1-10-10, CT = 20.000
 Efectivo, 1-6-10, 60% , EF = 12.000
 Resto, 1-10-10, 40% , RS = 8.000
 Coste del Fabricante, CF = 70.000
 Valor Razonable, VR ≅ 87.500
 Vida útil, meses, VU = 60
 Tipo impositivo, IGIC = 7%

Leasing condiciones financieras

Opción de Compra, $OC_5 \equiv$ Desembolso inicial, $D_0 \equiv a$, Cuota leasing

Plazo de arrendamiento, cuatrimestres, $N = 6$

Tanto cuatrimestral efectivo, $i_3 = 10\%$

Renta Valor Actual, $RV_0 \equiv \sum_{K=0,1,\dots,5} a_K \times (1+i_3)^{-K} = 78.000$

Valor Actual de los Pagos Mínimos, $VA_{PM} = RV_0 \equiv 78.000$

$a = VA_{PM} \times i / [(1+i) \times (1-(1+i)^{-N})] = 16.281,25$

Capital Vivo, $C_0 = VA_{PM} - D_0 = 61.718,75$

Pasivo Financiero, $PF = \text{Mín.}\{VR, VA_{PM}\} = 78.000$

Cuadro de amortización del leasing

Vencimientos	Orden	Cuota Leasing	Intereses	Amortización	Capital Vivo	Capital Amortizado
	K	a_K	$I_K = C_{K-1} \times i_3$	$A_K = a_K - I_K$	$C_K = C_{K-1} - A_K$	$M_K = M_{K-1} + A_K$
1-6-10	0	16.281,25		16.281,25	61.718,75	16.281,25
1-10-10	1	16.281,25	6.171,88	10.109,38	51.609,38	26.390,63
1-2-11	2	16.281,25	5.160,94	11.120,31	40.489,06	37.510,94
1-6-11	3	16.281,25	4.048,91	12.232,34	28.256,72	49.743,28
1-10-11	4	16.281,25	2.825,67	13.455,58	14.801,14	63.198,86
1-2-12	5	16.281,25	1.480,11	14.801,14	0,00	78.000,00
<i>Sumas</i>		97.687,50	19.687,50	78.000,00		

1-6-10. Formalización

$$\text{Cuenta 174} \equiv A_2 + A_3 + A_4 + A_5 = 51.609,38$$

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_0 + A_1 = 26.390,63$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
233. Maquinaria en montaje	78.000,00	
174. Acreedores por arrendamiento financiero a l/p		51.609,38
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p		26.390,63
<i>Sumas</i>	78.000,00	78.000,00

1-6-10. Instalación

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
233. Maquinaria en montaje	20.000,00	
4727. IGIC soportado	1.400,00	
572. Bancos c/c, euros		12.000,00
523. Proveedores de inmovilizado a c/p		9.400,00
<i>Sumas</i>	21.400,00	21.400,00

1-6-10. Desembolso inicial

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_0 = 16.281,25$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv a_0 \times 7\% = 1.139,69$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv a_0 \times 1,07 = 17.420,94$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	16.281,25	
4727. IGIC soportado	1.139,69	
572. Bancos c/c, euros		17.420,94
<i>Sumas</i>	17.420,94	17.420,94

1-10-10. Primer reembolso

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_1 = 10.109,38$$

$$\text{Cuenta 6624} \equiv I_1 = 6.171,88$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv a_1 \times 7\% = 1.139,69$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv a_1 \times 1,07 = 17.420,94$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	10.109,38	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	6.171,88	
4727. IGIC soportado	1.139,69	
572. Bancos c/c, euros		17.420,94
<i>Sumas</i>	17.420,94	17.420,94

1-10-10. Finalizan las obras. Se incorpora a las actividades productivas
 Cuenta 213 $\equiv 78.000 + 10.000 = 98.000$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
213. Maquinaria	98.000,00	
233. Maquinaria en montaje		98.000,00
523. Proveedores de inmovilizado a c/p	9.400,00	
572. Bancos c/c, euros		9.400,00
<i>Sumas</i>	107.400,00	107.400,00

En los inmovilizados que necesiten un período de tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción los gastos financieros que se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del inmovilizado material y que hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, específica o genérica, directamente atribuible a la adquisición, fabricación o construcción.

31-12-10. Ajustes al cierre del ejercicio. Devengo intereses. Amortización contable. Recalificación

Cuenta 6624 Interés Devengado, ID $\equiv 7.675,1 \times 3/4 = 3.870,70$

Cuenta 524 $\equiv A_2 + A_3 + A_4 = 36.808,23$

Cuenta 2813 $\equiv 98.000 \times 3/60 = 4.900,00$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6624. Intereses de deudas, otras empresas	3.870,70	
528. Intereses a c/p de deudas		3.870,70
174. Acreedores por arrendamiento financiero a l/p	36.808,23	
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p		36.808,23
681. Amortización inmovilizado material	4.900,00	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		4.900,00
<i>Sumas</i>	45.578,93	45.578,93

1-2-11. Segundo reembolso

Cuenta 524 $\equiv A_2 = 11.120,31$

Cuenta 6624 $\equiv I_2 \times 1/4 = 1.290,23$

Cuenta 4727 $\equiv a_2 \times 7\% = 1.139,69$

Cuenta 572 $\equiv a_2 \times 1,07 = 17.420,94$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	11.120,31	
528. Intereses a c/p de deudas	3.870,70	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	1.290,23	
4727. IGIC soportado	1.139,69	
572. Bancos c/c, euros		17.420,94
<i>Sumas</i>	17.420,93	17.420,94

1-6-11. Tercer reembolso

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_3 = 12.232,34$$

$$\text{Cuenta 6624} \equiv I_3 = 4.048,91$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv a_3 \times 7\% = 1.139,69$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv a_3 \times 1,07 = 17.420,94$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	12.232,34	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	4.048,91	
4727. IGIC soportado	1.139,69	
572. Bancos c/c, euros		17.420,94
<i>Sumas</i>	17.420,94	17.420,94

1-10-11. Cuarto reembolso

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_4 = 13.455,58$$

$$\text{Cuenta 6624} \equiv I_4 = 2.825,67$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv a_4 \times 7\% = 1.139,69$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv a_4 \times 1,07 = 17.420,94$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	13.455,58	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	2.825,67	
4727. IGIC soportado	1.139,69	
572. Bancos c/c, euros		17.420,94
<i>Sumas</i>	17.420,94	17.420,94

31-12-11. Ajustes al cierre del ejercicio. Devengo intereses. Amortización contable. Recalificación

$$\text{Cuenta 6624 Interés Devengado, ID} \equiv 2.337,71 \times 3/4 = 1.110,08$$

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_5 = 14.801,14$$

$$\text{Cuenta 2813} \equiv 98.000 \times 12/60 = 19.600,00$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6624. Intereses de deudas, otras empresas	1.110,08	
528. Intereses a c/p de deudas		1.110,08
174. Acreedores por arrendamiento financiero a l/p	14.801,14	
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p		14.801,14
681. Amortización inmovilizado material	19.600,00	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		19.600,00
<i>Sumas</i>	35.511,22	35.511,22

Caso 1) 1-2-12. Ejercita la opción de compra y adquiere la propiedad del bien de equipo

$$\text{Cuenta 524} \equiv A_5 = 14.801,14$$

$$\text{Cuenta 6624} \equiv I_5 \times 1/4 = 370,03$$

$$\text{Cuenta 4727} \equiv a_5 \times 7\% = 1.139,69$$

$$\text{Cuenta 572} \equiv a_5 \times 1,07 = 17.420,94$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	14.801,14	
528. Intereses a c/p de deudas	1.110,08	
6624. Intereses de deudas, otras empresas	370,03	
4727. IGIC soportado	1.139,69	
572. Bancos c/c, euros		17.420,94
<i>Sumas</i>	17.420,94	17.420,94

Caso 2) 1-2-12. No ejercita la opción de compra y cancela el contrato de arrendamiento

$$\text{Cuenta 524, Cuota de Amortización vencida, } A_5 = 14.801,14$$

$$\text{Cuenta 6624 Interés Devengado al cierre, ID} \equiv 2.337,71 \times 3/4 = 1.110,08$$

$$\text{Cuenta 2813, Saldo acreedor, SA} \equiv 4.900 + 19.600 = 24.500,00$$

$$\text{Cuenta 671, PIM} \equiv 98.000 - 14.801,14 - 1.110,08 - 24.500 = 57.588,78$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	14.801,14	
528. Intereses a c/p de deudas	1.110,08	
2813. Amortización acumulada de maquinaria	24.500,00	
671. Pérdidas inmovilizado material	57.588,78	
213. Maquinaria		98.000,00
<i>Sumas</i>	98.000,00	98.000,00

NRV 13. IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

Los impuestos sobre el beneficio a los que se refiere esta norma son aquellos impuestos directos, ya sean nacionales o extranjeros, que se liquidan a partir de un resultado empresarial calculado de acuerdo con las normas fiscales que sean de aplicación.

Cuando dicho cálculo no se realice en función de las transacciones económicas reales, sino mediante la utilización de signos, índices y módulos objetivos, no se aplicará la parte de esta norma que corresponda al impuesto diferido, sin perjuicio de que cuando estos procedimientos se apliquen sólo parcialmente en el cálculo del impuesto o en la determinación de las rentas, puedan surgir activos o pasivos por impuesto diferido.

1. Activos y pasivos por impuesto corriente

El impuesto corriente es la cantidad que satisface la empresa como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto o impuestos sobre el beneficio relativas a un ejercicio.

Las deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto, excluidas las retenciones y pagos a cuenta, así como las pérdidas fiscales compensables de ejercicios anteriores y aplicadas efectivamente en éste, darán lugar a un menor importe del impuesto corriente. No obstante, aquellas deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto que tengan una naturaleza económica asimilable a las subvenciones, se podrán registrar de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4 de esta norma y en la norma relativa a subvenciones, donaciones y legados recibidos.

El impuesto corriente correspondiente al ejercicio presente y a los anteriores, se reconocerá como un pasivo en la medida en que esté pendiente de pago. En caso contrario, si la cantidad ya pagada, correspondiente al ejercicio presente y a los anteriores, excediese del impuesto corriente por esos ejercicios, el exceso se reconocerá como un activo.

En aquellas jurisdicciones que permitan la devolución de cuotas satisfechas en ejercicios anteriores a causa de una pérdida fiscal en el ejercicio presente, el impuesto corriente será la cuota de ejercicios anteriores que recupera la empresa como consecuencia de las liquidaciones fiscales del impuesto o impuestos sobre el beneficio relativas al ejercicio. En estos casos, el importe a cobrar por la devolución de cuotas satisfechas en ejercicios anteriores se reconocerá como un activo por impuesto corriente.

2. Activos y pasivos por impuesto diferido

2.1. Diferencias temporarias

Las diferencias temporarias son aquéllas derivadas de la diferente valoración, contable y fiscal, atribuida a los activos, pasivos y determinados instrumentos de patrimonio propio de la empresa, en la medida en que tengan incidencia en la carga fiscal futura.

La valoración fiscal de un activo, pasivo o instrumento de patrimonio propio, denominada base fiscal, es el importe atribuido a dicho elemento de acuerdo con la legislación fiscal aplicable. Puede existir algún elemento que tenga base fiscal aunque carezca de valor contable y, por tanto, no figure reconocido en el balance.

Las diferencias temporarias se producen:

a) Normalmente, por la existencia de diferencias temporales entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos, cuyo origen se encuentra en los diferentes criterios temporales de imputación empleados para determinar ambas magnitudes y que, por tanto, revierten en periodos subsiguientes.

b) En otros casos, tales como:

- En los ingresos y gastos registrados directamente en el patrimonio neto que no se computan en la base imponible, incluidas las variaciones de valor de los activos y pasivos, siempre que dichas variaciones difieran de las atribuidas a efectos fiscales;
- En una combinación de negocios, cuando los elementos patrimoniales se registran por un valor contable que difiere del valor atribuido a efectos fiscales; y
- En el reconocimiento inicial de un elemento, que no proceda de una combinación de negocios, si su valor contable difiere del atribuido a efectos fiscales.

Las diferencias temporarias se clasifican en:

- a) Diferencias temporarias imponibles, que son aquellas que darán lugar a mayores cantidades a pagar o menores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan.
- b) Diferencias temporarias deducibles, que son aquellas que darán lugar a menores cantidades a pagar o mayores cantidades a devolver por impuestos en ejercicios futuros, normalmente a medida que se recuperen los activos o se liquiden los pasivos de los que se derivan.

2.2. Pasivos por impuesto diferido

En general, se reconocerá un pasivo por impuesto diferido por todas las diferencias temporarias imponibles, a menos que éstas hubiesen surgido de:

- a) El reconocimiento inicial de un fondo de comercio. Sin embargo, los pasivos por impuesto diferido relacionados con un fondo de comercio, se registrarán siempre que no hayan surgido de su reconocimiento inicial.
- b) El reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no es una combinación de negocios y además no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto.

2.3. Activos por impuesto diferido

De acuerdo con el principio de prudencia solo se reconocerán activos por impuesto diferido en la medida en que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras que permitan la aplicación de estos activos.

Siempre que se cumpla la condición anterior, se reconocerá un activo por impuesto diferido en los supuestos siguientes:

- a) Por las diferencias temporarias deducibles;
- b) Por el derecho a compensar en ejercicios posteriores las pérdidas fiscales;
- c) Por las deducciones y otras ventajas fiscales no utilizadas, que queden pendientes de aplicar fiscalmente.

Sin perjuicio de lo anterior, no se reconocerá un activo por impuesto diferido cuando la diferencia temporaria deducible haya surgido por el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que no sea una combinación de negocios y además no afectó ni al resultado contable ni a la base imponible del impuesto.

En la fecha de cierre de cada ejercicio, la empresa reconsiderará los activos por impuesto diferido reconocidos y aquéllos que no haya reconocido anteriormente. En ese momento, la empresa dará de baja un activo reconocido anteriormente si ya no resulta probable su recuperación, o registrará cualquier activo de esta naturaleza no reconocido anteriormente, siempre que resulte probable que la empresa disponga de ganancias fiscales futuras en cuantía suficiente que permitan su aplicación.

3. Valoración de los activos y pasivos por impuesto corriente y diferido

Los activos y pasivos por impuesto corriente se valorarán por las cantidades que se espera pagar o recuperar de las autoridades fiscales, de acuerdo con la normativa vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio.

Los activos y pasivos por impuesto diferido se valorarán según los tipos de gravamen esperados en el momento de su reversión, según la normativa que esté vigente o aprobada y pendiente de publicación en la fecha de cierre del ejercicio, y de acuerdo con la forma en que racionalmente se prevea recuperar o pagar el activo o el pasivo.

En su caso, la modificación de la legislación tributaria -en especial la modificación de los tipos de gravamen- y la evolución de la situación económica de la empresa dará lugar a la correspondiente variación en el importe de los pasivos y activos por impuesto diferido.

Los activos y pasivos por impuesto diferido no deben ser descontados.

4. Gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios

El gasto (ingreso) por impuesto sobre beneficios del ejercicio comprenderá la parte relativa al gasto (ingreso) por el impuesto corriente y la parte correspondiente al gasto (ingreso) por el impuesto diferido.

El gasto o el ingreso por impuesto corriente se corresponderá con la cancelación de las retenciones y pagos a cuenta así como con el reconocimiento de los pasivos y activos por impuesto corriente.

El gasto o el ingreso por impuesto diferido se corresponderá con el reconocimiento y la cancelación de los pasivos y activos por impuesto diferido, así como, en su caso, por el reconocimiento e imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias del ingreso directamente imputado al patrimonio neto que pueda resultar de la contabilización de aquellas deducciones y otras ventajas fiscales que tengan la naturaleza económica de subvención.

Tanto el gasto o el ingreso por impuesto corriente como diferido, se inscribirán en la cuenta de pérdidas y ganancias. No obstante, en los siguientes casos los activos y pasivos por impuesto corriente y diferido tendrán como contrapartida las que a continuación se indican:

- a) Si se relacionasen con una transacción o suceso que se hubiese reconocido directamente en una partida del patrimonio neto, se reconocerán con cargo o abono a dicha partida.
- b) Si hubiesen surgido a causa de una combinación de negocios, se reconocerán como los demás elementos patrimoniales del negocio adquirido, salvo que constituyan activos o pasivos de la adquirente, en cuyo caso, su reconocimiento o baja no formará parte de la combinación de negocios. El gasto por impuesto corriente que se ponga de manifiesto como consecuencia de la anulación de la participación previa en la sociedad adquirida, se inscribirá en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Cuando la modificación de la legislación tributaria o la evolución de la situación económica de la empresa hayan dado lugar a una variación en el importe de los pasivos y activos por impuesto diferido, dichos ajustes constituirán un ingreso o gasto, según corresponda, por impuesto diferido, en la cuenta de pérdidas y ganancias, excepto en la medida en que se relacionen con partidas que por aplicación de las normas de este Plan General de Contabilidad debieron ser previamente cargadas o abonadas directamente a patrimonio neto, en cuyo caso se imputarán directamente en éste.

En el caso de combinaciones de negocios, cuando en la contabilización inicial de la combinación no se reconocieron separadamente activos por impuesto diferido de la empresa adquirida, por no cumplir los criterios de reconocimiento, y posteriormente proceda reconocer dichos activos, se actuará de la forma siguiente:

- a) Los activos por impuesto diferido que se reconozcan dentro del periodo de valoración al que hace referencia el apartado 2.6 de la norma de registro y valoración sobre combinaciones de negocios, y que procedan de nueva información sobre hechos y circunstancias que existían en la fecha de adquisición, reducirán, en su caso, el importe en libros del fondo de comercio relacionado con esa adquisición. Si el importe en libros de ese fondo de comercio es nulo, cualquier activo por impuesto diferido se deberá reconocer como un ajuste a la diferencia negativa.
- b) Los activos por impuesto diferido que se reconozcan después del citado periodo de valoración, o dentro del periodo de valoración pero que traigan causa de hechos o circunstancias que no existían en la fecha de adquisición, no darán lugar a ajustes en el importe en libros del fondo de comercio o de la diferencia negativa, debiendo reconocerse en resultados, o si la norma lo requiere, directamente en el patrimonio neto.

En el caso particular de una empresa en la que todas las diferencias temporarias al inicio y cierre del ejercicio hayan sido originadas por diferencias temporales entre la base imponible y el resultado contable antes de impuestos, el gasto (ingreso) por impuesto diferido se podrá valorar directamente mediante la suma algebraica de las cantidades siguientes, cada una con el signo que corresponda:

- a) Los importes que resulten de aplicar el tipo de gravamen apropiado al importe de cada una de las diferencias indicadas, reconocidas o aplicadas en el ejercicio, y a las bases imponibles negativas a compensar en ejercicios posteriores, reconocidas o aplicadas en el ejercicio;

b) Los importes de las deducciones y otras ventajas fiscales pendientes de aplicar en ejercicios posteriores, reconocidas o aplicadas en el ejercicio, así como, en su caso, por el reconocimiento e imputación a la cuenta de pérdidas y ganancias del ingreso directamente imputado al patrimonio neto que pueda resultar de la contabilización de aquellas deducciones y otras ventajas fiscales en la cuota del impuesto que tengan una naturaleza económica asimilable a las subvenciones;

c) Los importes derivados de cualquier ajuste valorativo de los pasivos o activos por impuesto diferido, normalmente por cambios en los tipos de gravamen o de las circunstancias que afectan a la eliminación o reconocimiento posteriores de tales pasivos o activos.

También en este caso particular, el gasto (ingreso) total por el impuesto sobre beneficios comprenderá la parte relativa al impuesto corriente y la parte correspondiente al impuesto diferido calculado de acuerdo con lo expresado en este caso.

5. Empresarios individuales

En el caso de empresarios individuales no deberá lucir ningún importe en la rúbrica correspondiente al impuesto sobre beneficios. A estos efectos, al final del ejercicio las retenciones soportadas y los pagos fraccionados del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas deberán ser objeto del correspondiente traspaso a la cuenta del titular de la empresa.

COMENTARIOS A LA NRV 13. IMPUESTO SOBRE BENEFICIOS

Se exponen los contenidos esenciales y más significativos recogidos en la norma de registro y valoración 13ª Impuesto sobre beneficios.

Para contabilizar el impuesto sobre beneficios se adopta el enfoque del balance que diferencia activos y pasivos fiscales.

La contabilización del impuesto sobre beneficios exige el registro y valoración de pasivos y activos fiscales de los que se deriva el gasto o ingreso por el impuesto. Estos activos y pasivos fiscales serán corrientes o no corrientes:

Pasivos Fiscales Corrientes

Por la obligación de pagar a la Hacienda Pública derivada de la declaración autoliquidación del impuesto sobre beneficios. Se abona la cuenta 4752. Hacienda Pública, acreedora por impuesto sobre sociedades.

Activos Fiscales Corrientes

- Por el derecho de cobro cuando el resultado de la declaración autoliquidación del impuesto sobre beneficios es a devolver. Se carga la cuenta 4709. Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos.
- Durante el ejercicio las retenciones soportadas y los pagos a cuenta ingresados se cargan en la cuenta 473. Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta.

Pasivos Fiscales No Corrientes

Consecuencia del reconocimiento contable del efecto impositivo ocasionado por diferencias temporarias imponibles. Se registran en la cuenta 479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles.

Activos Fiscales No Corrientes

Se originan por tres razones:

- Reconocimiento contable del efecto impositivo derivado de diferencias temporarias deducibles. Se registran en la cuenta 4740. Activos por diferencias temporarias deducibles.
- Derecho a deducir de la cuota, en los ejercicios futuros, desgravaciones o bonificaciones (ventajas) fiscales pendientes de aplicar. Se registran en la cuenta 4742. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar.
- Derecho a compensar en los 15 ejercicios siguientes, las pérdidas fiscales con futuras ganancias fiscales. Se registran en la cuenta 4745. Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio..., (se debe desglosar en subcuentas para identificar el ejercicio en el que se obtienen pérdidas).

El PGC-2007 diferencia dos bloques para contabilizar el gasto o ingreso por el impuesto sobre beneficios, que se calculan por separado: el impuesto corriente y, el impuesto diferido.

1. El impuesto corriente deriva de la declaración autoliquidación que presenta la sociedad como sujeto pasivo, obligado tributario en cualquier ejercicio económico. El resultado de la declaración, activo o pasivo por impuesto corriente y el correspondiente ingreso o gasto por impuesto corriente.

2. El impuesto diferido es consecuencia del efecto impositivo. La causa del efecto impositivo radica en el diferente tratamiento según la normativa contable (PGC-2007, resoluciones del ICAC, normas mercantiles, Normas Internacionales de Contabilidad) y fiscal (Leyes y Reglamentos del IRPF e IS) de las operaciones mercantiles sujetas al impuesto sobre beneficios: el valor contable difiere de la base fiscal; distintos criterios de imputación a resultados o al patrimonio neto. Aflora (se muestra por vez primera) en un ejercicio y revierte (se compensa) en uno o varios ejercicios futuros. En el cálculo del impuesto sobre beneficios las normas fiscales se imponen sobre las normas contables.

Gastos e ingresos por impuesto corriente con cargo y abono al Resultado del Ejercicio, Cuenta de Pérdidas y Ganancias	6300. Impuesto corriente 6301. Impuesto diferido
Activos y Pasivos con abono y cargo a cuentas del Patrimonio Neto, grupos 8 y 9, subgrupo 13 PGC-2007	8300. Impuesto corriente 8301. Impuesto diferido

Diferencias Temporarias causadas por diferencias temporales

Se denomina efecto impositivo al ajuste que hay que introducir cuando el valor contable difiere de la base fiscal o que derivan de distintos criterios de imputación de los activos y pasivos, en unos ejercicios afecta al resultado contable y en otros a la base imponible.

Cuando el efecto impositivo es origen y causa de partidas de gastos e ingresos de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, significa que las Diferencias Temporarias del PGC-2007 son idénticas a las Diferencias Temporales del PGC-1990.

Diferencia Temporal Deducible (DTD). Efecto impositivo que supone una menor liquidación fiscal, impuesto a pagar, o mayores cantidades a devolver en el futuro, ejercicios en los que se compensa, a medida que se recuperan los activos y/o se cancelan los pasivos.

Diferencia Temporal Imponible (DTI). Efecto impositivo que supone una mayor liquidación fiscal, impuesto a pagar, o menores cantidades a devolver en el futuro, ejercicios en los que revierte, a medida que se recuperan los activos y/o se cancelan los pasivos.

Cuentas en las que se registran las diferencias temporarias

474. Activos por diferencias temporarias deducibles

- Se carga cuando afloran ajustes positivos por el efecto impositivo para el cálculo de la base imponible del ejercicio.

$$BI = RCAI + DTD, \quad BI > RCAI$$

Base imponible MAYOR que el Resultado contable antes de impuestos

- Se abona cuando se compensan ajustes positivos por el efecto impositivo para el cálculo de la base imponible del ejercicio.

$$BI = RCAI - DTD, \quad BI < RCAI$$

Base imponible MENOR que el Resultado contable antes de impuestos

Sin embargo en los asientos no figura la cantidad DTD (base), sino el importe del Activo por Diferencias Temporarias Deducibles, ADTD, (cuota), $ADTD = DTD \times TI$

Ejercicio Inicial: Aflora, Ajuste Positivo		Ejercicio Posterior: Revierte, Ajuste Negativo	
Base	+DTD		-DTD
Cuota,	+ADTD ¹ = DTD × TI		-ADTD = DTD × TI ⁴
Cuota,	+ADTD ² = BIN × TI		-ADTD = CBIN × TI
Cuota,	+ADTD ³ = DBP		-ADTD = DBP

¹ Cuenta 4740. Activos por diferencias temporarias deducibles

² Cuenta 4745. Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio...

³ Cuenta 4742. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar

⁴ TI, Tipo Impositivo. Los problemas se resuelven con un tipo impositivo del 30%. El tipo impositivo general del Impuesto sobre Sociedades y la escala de gravámenes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se pueden actualizar para cada ejercicio económico con las Leyes Presupuestarias.

Similar a la cuenta Impuesto Anticipado del PGC-1990. Se carga cuando afloran gastos en el resultado contable del ejercicio (ajuste positivo para calcular la base imponible) a deducir en las bases imponibles de varios ejercicios futuros, en los que se compensa.

479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles

- Se abona cuando afloran ajustes negativos por el efecto impositivo para el cálculo de la base imponible del ejercicio.

$$BI = RCAI - DTI, \quad BI < RCAI$$

Base imponible MENOR que el Resultado contable antes de impuestos

- Se carga cuando se compensan ajustes negativos por el efecto impositivo para el cálculo de la base imponible del ejercicio.

$$BI = RCAI + DTI, \quad BI > RCAI$$

Base imponible MAYOR que el Resultado contable antes de impuestos

Sin embargo en los asientos no figura la cantidad DTI (base), sino el importe del Pasivo Diferencias Temporarias Imponibles, PDTI, (cuota), $PDTI = DTI \times TI$

Ejercicio Inicial: Aflora, Ajuste Negativo		Ejercicio Posterior: Revierte, Ajuste Positivo	
Base	-DTI		+DTI
Cuota,	-PDTI* = DTI × TI		+PDTI = DTI × TI

*Cuenta 479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles

Similar a la cuenta Impuesto Diferido del PGC-1990. Se abona cuando afloran en el ejercicio deducciones fiscales (ajuste negativo para calcular la base imponible) a incluir en el resultado contable de varios ejercicios futuros en los que se compensa.

Diferencia Temporal	Ejercicio Inicial AFLORA		Ejercicio Posterior REVIERTE		
	Cargo	Abono	Cargo	Abono	
4740. ADTD	+AP ¹			-AP	¹ Ajuste Positivo
479. PDTI		+AN ²	-AN		² Ajuste Negativo

Diferencias temporarias por partidas del balance

No estaban recogidas en el PGC-1990, introducidas en el PGC-2007.

Son diferencias temporarias por el efecto impositivo de valorar partidas del balance.

La base fiscal es la valoración tributaria a efectos de liquidar el impuesto sobre beneficios. Las valoraciones contables son antagónicas (oposición sustancial y habitual) que resultan incompatibles con la base fiscal. Esta última prevalece como dominante y causa un ajuste positivo o negativo, la diferencia temporaria, para aproximar el valor contable en libros a la base fiscal.

BALANCE	
ACTIVO	PASIVO
VC _{AP}	VC _{PP}
Cta. 4740, DTD	Cta. 479, DTI

$$BF = VC_{AP} + DTD \quad BF = VC_{PP} + DTI \quad VC_{AP}, \text{ Valor Contable del Activo Patrimonial}$$

$$BF = VC_{AP} - DTI \quad BF = VC_{PP} - DTD \quad VC_{PP}, \text{ Valor Contable del Pasivo Patrimonial}$$

ADTD, Activo por Diferencias Temporarias Deducibles, $ADTD \equiv (BF - VC) \times TI = DTD \times TI$

PDTI, Pasivo Diferencias Temporarias Imponibles, $PDTI \equiv (BF - VC) \times TI = DTI \times TI$

BF, Base fiscal. VC, Valor contable o en libros. TI, Tipo impositivo, de gravamen.

Liquidación del Impuesto sobre Sociedades	Datos del Ejercicio
Resultado Contable Antes de Impuestos	± RCAI
Diferencias Permanentes	± DP
Diferencias Temporarias Deducibles ó Imponibles	± DTD ±DTI
Compensación de Bases Imponibles Negativas	-CBIN
Base Imponible	$BI = \pm RCAI \pm DP \pm DTD \pm DTI - CBIN$
Cuota Tributaria	$CT = BI \times TI$
Deducciones y Bonificaciones	-DB
Cuota Líquida	$CL = CT - DB$
Retenciones y Pagos a Cuenta	-RPC
Cuota Diferencial	$CD = CL - RPC$

Diferencias Permanentes, DP, ingresos y gastos contables que la normativa fiscal en vigor no permite incluir en la base imponible de ningún ejercicio económico. Por ejemplo: multas, expedientes sancionadores, recargos, intereses de demora.

La normativa fiscal fija un límite para las deducciones y bonificaciones de la cuota, el 50% de la cuota tributaria. El exceso no deducible en el ejercicio, no se pierde, se puede diferir o trasladar a ejercicios futuros.

Supuesto 1. Impuesto corriente

La sociedad PSA obtiene en el ejercicio 2010 un resultado contable antes de impuestos de 20.000 €, y una base imponible de 20.000 €, pues no existen diferencias entre valor contable y base fiscal ni en activos ni en pasivos. Todos los ingresos y gastos se han reconocido en la cuenta de resultados.

El tipo de gravamen es el 30%. No hay retenciones ni pagos a cuenta.

Asienta en el diario el impuesto sobre beneficios.

Ejercicio 2010. Tipo impositivo, 30%

Autoliquidación del IS	Bases	ADTD, PDTI
Resultado contable antes de impuestos	20.000	
Base imponible del ejercicio	20.000	
Cuota tributaria	6.000	
Deducciones y Bonificaciones		
Cuota líquida positiva, 6300	6.000	
Retenciones y pagos a cuenta, 473		
Cuota diferencial a pagar, 4752	6.000	

ADTD, Activo por Diferencias Temporarias Deducibles, $ADTD \equiv (BF - VC) \times TI = DTD \times TI$

PDTI, Pasivo Diferencias Temporarias Imponibles, $PDTI \equiv (BF - VC) \times TI = DTI \times TI$

BF, Base fiscal. VC, Valor contable o en libros. TI, Tipo impositivo, de gravamen.

Impuesto corriente

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6300. Impuesto corriente	6.000	
4752. Hacienda Pública, acreedora por impuesto sociedades		6.000
<i>Sumas</i>	6.000	6.000

El gasto total por el impuesto sobre beneficios es la suma del impuesto corriente, importe del cargo en la cuenta 6300, y del impuesto diferido, importe cargado en la cuenta 6301; y la diferencia si el importe se abona en la cuenta 6301.

$$\text{Gasto total impuesto sobre beneficios} \equiv IC + ID = 6.000$$

Supuesto 2. Impuesto corriente

La sociedad QSA obtiene en el ejercicio 2010 un resultado contable antes de impuestos de 20.000 €, y una base imponible de 20.000 €. El tipo impositivo es el 30%.

Retenciones soportadas, 300 €. Pagos a cuenta ingresados, 1.200 €.

Registra en el diario los asientos del impuesto sobre beneficios.

Ejercicio 2010. Tipo impositivo, 30%

Autoliquidación del IS	Bases	ADTD, PDTI
Resultado contable antes de impuestos	20.000	
Base imponible del ejercicio	20.000	
Cuota tributaria	6.000	
Deducciones y Bonificaciones		
Cuota líquida positiva, 6300	6.000	
Retenciones y pagos a cuenta, 473	-1.500	
Cuota diferencial a pagar, 4752	4.500	

Impuesto corriente

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6300. Impuesto corriente	6.000	
473. Retenciones y pagos a cuenta		1.500
4752. Hacienda Pública, acreedora por impuesto sociedades		4.500
<i>Sumas</i>	6.000	6.000

Gasto total impuesto sobre beneficios \equiv IC + ID = 6.000

Supuesto 3. Impuesto corriente

La sociedad RSA obtiene en el ejercicio 2010 un resultado contable antes de impuestos de 20.000 €, y una base imponible de 20.000 €. El tipo impositivo es el 30%.

Retenciones soportadas, 3.000 €. Pagos a cuenta ingresados, 12.000 €.

Formula los asientos del impuesto sobre beneficios.

Ejercicio 2010. Tipo impositivo, 30%

Autoliquidación del IS	Bases	ADTD, PDTI
Resultado contable antes de impuestos	20.000	
Base imponible del ejercicio	20.000	
Cuota tributaria	6.000	
Deducciones y Bonificaciones		
Cuota líquida positiva, 6300	6.000	
Retenciones y pagos a cuenta, 473	-15.000	
Cuota diferencial a pagar, 4752	-9.000	

Impuesto corriente

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6300. Impuesto corriente	6.000	
4709. Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	9.000	
473. Retenciones y pagos a cuenta		15.000
<i>Sumas</i>	15.000	15.000

Gasto total impuesto sobre beneficios \equiv IC + ID = 6.000

Supuesto 4. Impuesto diferido. Aflora diferencia temporaria imponible

La sociedad TSA obtiene en el ejercicio 2010 un resultado contable antes de impuestos de 20.000 €, y una base imponible de 12.000 €. Existe una divergencia entre la base fiscal y el valor contable por la libertad de amortización que reconoce la normativa fiscal. El tipo impositivo es el 30%.

Retenciones soportadas, 1.000 €. Pagos a cuenta ingresados, 6.000 €.

Asienta en el diario el impuesto sobre beneficios.

Ejercicio 2010. Tipo impositivo, 30%

Autoliquidación del IS	Bases	ADTD, PDTI
Resultado contable antes de impuestos	20.000	
Aflora Diferencia Temporaria Imponible	-8.000	-2.400
Base imponible del ejercicio	12.000	-2.400
Cuota tributaria	3.600	
Deducciones y Bonificaciones		
Cuota líquida positiva, 6300	3.600	
Retenciones y pagos a cuenta, 473	-7.000	
Cuota diferencial a pagar, 4752	-3.400	

PDTI, Pasivo Diferencias Temporarias Imponibles, $PDTI \equiv (BF - VC) \times TI = DTI \times TI = -12.000 + 20.000$

Impuesto corriente

Cuenta del Plan General de Contabilidad	Debe	Haber
6300. Impuesto corriente	3.600	
4709. Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	3.400	
473. Retenciones y pagos a cuenta		7.000
<i>Sumas</i>	7.000	7.000

Impuesto diferido: Activos y Pasivos por Diferencias Temporarias

Cuenta del Plan General de Contabilidad	Debe	Haber
6301. Impuesto diferido	2.400	
479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles		2.400
<i>Sumas</i>	2.400	2.400

Gasto total impuesto sobre beneficios $\equiv IC + ID = 3.600 + 2.400 = 6.000$

El contribuyente, previa autorización de la Agencia Tributaria, puede escoger el sistema de libertad de amortización. Esto significa que el declarante puede deducir el coste de una inversión en activos patrimoniales (precio de adquisición) ajustado al plan de amortización contable autorizado por la Delegación de Hacienda. Por ejemplo, podría contemplarse la deducción del precio de adquisición íntegro en el ejercicio en el que se acomete la inversión y adquiere la condición de titular y propietario de los activos inmovilizados.

Supuesto 5. Impuesto diferido. Aflora diferencia temporaria imponible

La sociedad FSA obtiene en el ejercicio 2010 un resultado contable antes de impuestos de 10.000 €.

Al inicio del ejercicio adquirió maquinaria por importe de 5.000 €, con una vida útil de 5 años. Al cierre del ejercicio se amortiza en 1.000 €, su valor contable es de 4.000 €. Las normas fiscales permiten la libertad de amortización, opción escogida por FSA.

No hay más diferencias entre valores contables y bases fiscales, ni partidas que se carguen o abonen al patrimonio neto.

Tipo impositivo, 30%. No hay retenciones, ni pagos a cuenta.

Registra en el diario los asientos del impuesto sobre beneficios.

FSA, ejercicio 2010. Tipo impositivo, 30%

Autoliquidación del IS	Bases	ADTD, PDTI
Resultado contable antes de impuestos	10.000	
Aflora Diferencia Temporaria Imponible	-4.000	-1.200
Base imponible del ejercicio	6.000	-1.200
Cuota tributaria	1.800	
Deducciones y Bonificaciones		
Cuota líquida positiva, 6300	1.800	
Retenciones y pagos a cuenta, 473		
Cuota diferencial a pagar, 4752	1.800	

Impuesto corriente

Cuenta del Plan General de Contabilidad	Debe	Haber
6300. Impuesto corriente	1.800	
4752. Hacienda Pública, acreedora por impuesto sociedades		1.800
<i>Sumas</i>	1.800	1.800

Impuesto diferido: Activos y Pasivos por Diferencias Temporarias

Cuenta del Plan General de Contabilidad	Debe	Haber
6301. Impuesto diferido	1.200	
479. Pasivos por diferencias temporarias imposables		1.200
<i>Sumas</i>	1.200	1.200

$$\text{Gasto total impuesto sobre beneficios} \equiv \text{IC} + \text{ID} = 1.800 + 1.200 = 3.000$$

La deducción fiscal que se aplica por libertad de amortización, impedirá que el gasto por amortizaciones contables de los ejercicios 2011, 2012, 2013 y 2014, se traslade a la base imponible de esos ejercicios.

Se reconoce el pasivo por impuesto diferido que se pretenda compensar. Está sujeto a la condición previa de que sea probable que se obtengan resultados fiscales positivos en ejercicios futuros en cuantía suficiente. El pasivo por impuesto diferido se reconoce al tipo impositivo que se espera aplicar en el ejercicio futuro en que se compensa.

Supuesto 6. Impuesto diferido. Compensa diferencia temporaria imponible

La sociedad FSA obtiene en el ejercicio 2011 un resultado contable antes de impuestos de 20.000 €.

Esta sociedad adquirió en el ejercicio 2010 una maquinaria por 5.000 €, con una vida útil y amortización contable en 5 años; fiscalmente se amortizó en su totalidad.

No hay mas diferencias entre valores contables y bases fiscales, ni partidas que se carguen o abonen al patrimonio neto.

Tipo impositivo, 30%. No hay retenciones, ni pagos a cuenta.

Registra en el diario los asientos del impuesto sobre beneficios.

FSA, ejercicio 2011. Tipo impositivo, 30%

Autoliquidación del IS	Bases	ADTD, PDTI
Resultado contable antes de impuestos	20.000	
Revierte Diferencia Temporaria Imponible	1.000	300
Base imponible del ejercicio	21.000	300
Cuota tributaria	6.300	
Deducciones y Bonificaciones		
Cuota líquida positiva, 6300	6.300	
Retenciones y pagos a cuenta, 473		
Cuota diferencial a pagar, 4752	6.300	

Impuesto corriente

Cuenta del Plan General de Contabilidad	Debe	Haber
6300. Impuesto corriente	6.300	
4752. Hacienda Pública, acreedora por impuesto sociedades		6.300
<i>Sumas</i>	6.300	6.300

Impuesto diferido: Activos y Pasivos por Diferencias Temporarias

Cuenta del Plan General de Contabilidad	Debe	Haber
479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles	300	
6301. Impuesto diferido		300
<i>Sumas</i>	300	300

$$\text{Gasto total impuesto sobre beneficios} \equiv \text{IC} - \text{ID} = 6.300 - 300 = 6.000$$

Se compensa la diferencia temporaria imponible además en los ejercicios 2012, 2013 y 2014, instante en que la cuenta 479 queda saldada.

En el ejercicio 2011 se dotan amortizaciones contables por 1.000 €, que no se pueden trasladar a la base imponible del ejercicio por haber practicado la deducción fiscal del precio de adquisición íntegro en el ejercicio 2010, ya cerrado.

Supuesto 7. Impuesto diferido. Aflora diferencia temporaria deducible

La sociedad GSA obtiene en el ejercicio 2010 un resultado contable antes de impuestos de 5.000 €.

En el ejercicio GSA ha reconocido en contabilidad 2.000 € de deterioro de valor para cubrir riesgos por posibles insolvencias. Por este concepto, sólo 1.200 € son deducibles en la base imponible y el resto en el ejercicio siguiente.

No hay mas diferencias entre valores contables y bases fiscales, ni partidas que se carguen o abonen al patrimonio neto.

Tipo impositivo, 30%. No hay retenciones, ni pagos a cuenta.

Registra en el diario los asientos del impuesto sobre beneficios.

GSA, ejercicio 2010. Tipo impositivo, 30%

Autoliquidación del IS	Bases	ADTD, PDTI
Resultado contable antes de impuestos	5.000	
Aflora Diferencia Temporaria Deducible	800	240
Base imponible del ejercicio	5.800	240
Cuota tributaria	1.740	
Deducciones y Bonificaciones		
Cuota líquida positiva, 6300	1.740	
Retenciones y pagos a cuenta, 473		
Cuota diferencial a pagar, 4752	1.740	

ADTD, Activo por Diferencias Temporarias Deducibles, $ADTD \equiv (BF - VC) \times TI = DTD \times TI$

Impuesto corriente

Cuenta del Plan General de Contabilidad	Debe	Haber
6300. Impuesto corriente	1.740	
4752. Hacienda Pública, acreedora por impuesto sociedades		1.740
<i>Sumas</i>	1.740	1.740

Impuesto diferido: Activos y Pasivos por Diferencias Temporarias

Cuenta del Plan General de Contabilidad	Debe	Haber
4740. Activos por diferencias temporarias deducibles	240	
6301. Impuesto diferido		240
<i>Sumas</i>	240	240

Gasto total impuesto sobre beneficios $\equiv IC - ID = 1.740 - 240 = 1.500$

El deterioro de valor reconocido en contabilidad de 2.000 € tiene un límite fiscal, 1.200 €. La diferencia temporaria reduce el gasto contable hasta aproximarlo al límite fiscal autorizado.

Se reconoce el activo por impuesto diferido que se pretenda compensar. Está sujeto a la condición previa de que sea probable que se obtengan resultados fiscales positivos en ejercicios futuros en cuantía suficiente. El activo por impuesto diferido se reconoce al tipo impositivo que se espera aplicar en el ejercicio futuro en que se compensa.

Supuesto 8. Impuesto diferido. Compensa diferencia temporaria deducible

La sociedad GSA obtiene en el ejercicio 2011 un resultado contable antes de impuestos de 6.000 €.

En el ejercicio 2010, GSA ha reconocido 2.000 € de deterioro de valor para cubrir riesgos por posibles insolvencias, las normas fiscales sólo permitieron deducir 1.200 € en el ejercicio y trasladar el resto al ejercicio inmediato siguiente.

No hay más diferencias entre valores contables y bases fiscales, ni partidas que se carguen o abonen al patrimonio neto.

Tipo impositivo, 30%. No hay retenciones, ni pagos a cuenta.

Registra en el diario los asientos del impuesto sobre beneficios.

GSA, ejercicio 2011. Tipo impositivo, 30%

Autoliquidación del IS	Bases	ADTD, PDTI
Resultado contable antes de impuestos	6.000	
Revierte Diferencia Temporaria Deducible	-800	-240
Base imponible del ejercicio	5.200	-240
Cuota tributaria	1.560	
Deducciones y Bonificaciones		
Cuota líquida positiva, 6300	1.560	
Retenciones y pagos a cuenta, 473		
Cuota diferencial a pagar, 4752	1.560	

Impuesto corriente

Cuenta del Plan General de Contabilidad	Debe	Haber
6300. Impuesto corriente	1.560	
4752. Hacienda Pública, acreedora por impuesto sociedades		1.560
<i>Sumas</i>	1.560	1.560

Impuesto diferido: Activos y Pasivos por Diferencias Temporarias

Cuenta del Plan General de Contabilidad	Debe	Haber
6301. Impuesto diferido	240	
4740. Activos por diferencias temporarias deducibles		240
<i>Sumas</i>	240	240

$$\text{Gasto total impuesto sobre beneficios} \equiv \text{IC} + \text{ID} = 1.560 + 240 = 1.800$$

La deducción fiscal de 800 €, no tiene asiento contable alguno que rectifique el resultado contable antes de impuestos del ejercicio.

Al cierre del ejercicio el activo por diferencias temporarias deducibles ha revertido en su totalidad y la cuenta 4740 está saldada.

Supuesto 9. Bases imponibles negativas

La sociedad HSA opera en España y tributa al 30% en el impuesto sobre sociedades.

- En el ejercicio 2010 obtiene pérdidas contables y también fiscales (base imponible del ejercicio negativa) por 1.000 €. Retenciones y pagos a cuenta, 200 €. Se espera obtener en ejercicios futuros beneficios fiscales suficientes para compensar dichas pérdidas.

- En el ejercicio 2011 se obtiene un resultado contable positivo antes de impuestos, 3.000 €, que permite compensar la base imponible negativa del último ejercicio cerrado. Retenciones y pagos a cuenta, 100 €.

No hay más diferencias entre valores contables y bases fiscales, ni partidas que se carguen o abonen al patrimonio neto.

Registra en el diario los asientos del impuesto sobre beneficios, ejercicios 2010 y 2011.

Ejercicio 2010. Tipo impositivo, 30%

Autoliquidación del IS	Bases	ADTD, PDTI
Resultado contable antes de impuestos	-1.000	-300
Compensa bases imponibles negativas		
Base imponible del ejercicio	-1.000	-300
Cuota tributaria	0	
Deducciones y Bonificaciones		
Cuota líquida positiva, 6300	0	
Retenciones y pagos a cuenta, 473	-200	
Cuota diferencial a pagar, 4752	-200	

Impuesto diferido: Activos y Pasivos por Diferencias Temporarias

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
4709. Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	200	
473. Retenciones y pagos a cuenta		200
4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio 2010	300	
6301. Impuesto diferido		300
<i>Sumas</i>	500	500

INGRESO TOTAL por impuesto sobre beneficios \equiv ID = 300

Ejercicio 2011. Tipo impositivo, 30%

Autoliquidación del IS	Bases	ADTD, PDTI
Resultado contable antes de impuestos	3.000	
Compensa bases imponibles negativas	-1.000	-300
Base imponible del ejercicio	2.000	-300
Cuota tributaria	600	
Deducciones y Bonificaciones		
Cuota líquida positiva, 6300	600	
Retenciones y pagos a cuenta, 473	-100	
Cuota diferencial a pagar, 4752	500	

Impuesto corriente

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6300. Impuesto corriente	600	
473. Retenciones y pagos a cuenta		100
4752. Hacienda Pública, acreedora por impuesto sociedades		500
<i>Sumas</i>	600	600

Impuesto diferido: Activos y Pasivos por Diferencias Temporarias

Se cambia de signo la suma de activos y pasivos por impuesto diferido

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6301. Impuesto diferido	300	
4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio 2010		300
<i>Sumas</i>	300	300

Gasto total impuesto sobre beneficios \equiv IC + ID = 600 + 300 = 900

Supuesto 10. Diferencias permanentes

Son gastos e ingresos del resultado contable, pero que no se pueden asignar a la base imponible de ningún ejercicio, están exentos de tributación por imposición de las normas fiscales. Afloran en un ejercicio, pero no se incorporan ni se trasladan a la base imponible, ni cuando afloran, ni cuando revierten o se compensan en ejercicios futuros.

La empresa JSA para contabilizar en el ejercicio 2010 el impuesto sobre sociedades dispone de los siguientes datos:

- Resultado contable antes de impuestos, 9.000 €. Todos los ingresos y gastos se han registrado en la cuenta de pérdidas y ganancias.
- La sociedad ha contabilizado como gasto una sanción, 4.000 €, que no es deducible en la base imponible.
- Se deduce en la base imponible una provisión contable dotada en el ejercicio anterior, 3.000 €.
- Hay una amortización contable no deducible en la base imponible, 6.000 €.
- Se compensa una base imponible negativa del ejercicio anterior, 5.000 €.
- Retenciones y pagos a cuenta, 1.000 €.
- Tipo impositivo, 30%.

Registra en el diario los asientos del impuesto sobre beneficios.

Ejercicio 2010. Tipo impositivo, 30%

Autoliquidación del IS	Bases	ADTD, PDTI
Resultado contable antes de impuestos	9.000	
Diferencias permanentes	4.000	
Revierte Diferencia Temporal Deducible	-3.000	-900
Aflora Diferencia Temporal Deducible	6.000	1.800
Compensa bases imponibles negativas	-5.000	-1.500
Base imponible del ejercicio	11.000	-600
Cuota tributaria	3.300	
Deducciones y Bonificaciones		
Cuota líquida positiva, 6300	3.300	
Retenciones y pagos a cuenta, 473	-1.000	
Cuota diferencial a pagar, 4752	2.300	

Impuesto corriente

Cuenta del Plan General de Contabilidad	Debe	Haber
6300. Impuesto corriente	3.300	
473. Retenciones y pagos a cuenta		1.000
4752. Hacienda Pública, acreedora por impuesto sociedades		2.300
<i>Sumas</i>	3.300	3.300

Impuesto diferido: Activos y Pasivos por Diferencias Temporarias

Se cambia de signo la suma de activos y pasivos por impuesto diferido

$$\text{Cuenta 6301} \equiv 1.500 + 900 - 1.800 = 600$$

Cuenta del Plan General de Contabilidad	Debe	Haber
4740. Activos por diferencias temporarias deducibles	1.800	
6301. Impuesto diferido	600	
4740. Activos por diferencias temporarias deducibles		900
4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio 2009		1.500
<i>Sumas</i>	2.400	2.400

$$\text{Gasto total impuesto sobre beneficios} \equiv \text{IC} + \text{ID} = 3.300 + 600 = 3.900$$

Supuesto 10. Diferencias permanentes**1) Nueva redacción con activos y pasivos por diferencias temporarias**

Son gastos e ingresos del resultado contable, pero que no se pueden asignar a la base imponible de ningún ejercicio, están exentos de tributación por imposición de las normas fiscales. Afloran en un ejercicio, pero no se incorporan ni se trasladan a la base imponible, ni cuando afloran, ni cuando revierten o se compensan en ejercicios futuros.

La empresa JSA para contabilizar en el ejercicio 2010 el impuesto sobre sociedades dispone de los siguientes datos:

- Resultado contable antes de impuestos, 9.000 €. Todos los ingresos y gastos se han registrado en la cuenta de pérdidas y ganancias.
- La sociedad ha contabilizado como gasto una sanción, 4.000 €, que no es deducible en la base imponible.
- Se compensa un activo por diferencias temporarias deducibles, 900 €.
- Aflora un activo por diferencias temporarias deducibles, 1.800 €.
- Revierte un activo para compensar bases imponibles negativas del ejercicio 2009, 1.500 €.
- Retenciones y pagos a cuenta, 1.000 €.
- Tipo impositivo, 30%.

Registra en el diario los asientos del impuesto sobre beneficios.

2) Nueva redacción con activos y pasivos por diferencias temporarias

Son gastos e ingresos del resultado contable, pero que no se pueden asignar a la base imponible de ningún ejercicio, están exentos de tributación por imposición de las normas fiscales. Afloran en un ejercicio, pero no se incorporan ni se trasladan a la base imponible, ni cuando afloran, ni cuando revierten o se compensan en ejercicios futuros.

La empresa JSA para contabilizar en el ejercicio 2010 el impuesto sobre sociedades dispone de los siguientes datos:

- Resultado contable antes de impuestos, 9.000 €. Todos los ingresos y gastos se han registrado en la cuenta de pérdidas y ganancias.
- La sociedad ha contabilizado como gasto una sanción, 4.000 €, que no es deducible en la base imponible.
- La cuenta 4740. Activos por diferencias temporarias deducibles tiene un saldo de 900 € que se compensa.
- Aflora un activo por diferencias temporarias deducibles, 1.800 €.
- La cuenta 4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio 2009 tiene un saldo de 1.500 € que se revierte.
- Retenciones y pagos a cuenta, 1.000 €.
- Tipo impositivo, 30%.

Registra en el diario los asientos del impuesto sobre beneficios.

Supuesto 11. Deducciones de la cuota

La empresa KSA registra en el diario el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2010 con la información que se detalla:

- Resultado contable antes de impuestos, 60.000 €. Todos los ingresos y gastos se han registrado en la cuenta de pérdidas y ganancias.
- Se compensa una base imponible negativa del ejercicio 2008, 5.000 €.
- Deducción en cuotas, 2.000 €, 30% de los Gastos de I+D+i del ejercicio.
- Deducción en cuotas, 3.000 €, 5% de los gastos de formación del personal laboral.
- Deducción en cuotas, 7.000 €, 25% de los gastos de exportación.
- Retenciones y pagos a cuenta, 6.000 €.
- Tipo impositivo, 30%.

La normativa fiscal fija un límite del 50% de la cuota tributaria para practicar deducciones y bonificaciones de la cuota en un ejercicio. Se puede diferir a ejercicios futuros los saldos pendientes de aplicar de deducciones y bonificaciones de la cuota.

Registra en el diario los asientos del impuesto sobre beneficios.

$$\begin{aligned} & \text{Ejercicio 2010. Tipo impositivo, 30\%} \\ & \text{Deducción Total, DT} \equiv 2.000 + 3.000 + 7.000 = 12.000 \\ & \text{Límite de la deducción, LD} = 50\% \times \text{CT} = 8.250 \\ & \text{Deducción del ejercicio, DE} = \text{Mín.}\{ \text{DT, LD} \} = 8.250 \\ & \text{Exceso deducciones y bonificaciones, EDB} \equiv \text{DT} - \text{DE} = 3.750 \end{aligned}$$

Autoliquidación del IS	Bases	ADTD, PDTI
Resultado contable antes de impuestos	60.000	
Compensa bases imponibles negativas	-5.000	-1.500
Base imponible del ejercicio	55.000	-1.500
Cuota tributaria	16.500	
Deducciones y Bonificaciones	-8.250	
Cuota líquida positiva, 6300	8.250	
Retenciones y pagos a cuenta, 473	-6.000	
Cuota diferencial a pagar, 4752	2.250	

Impuesto corriente

Cuenta del Plan General de Contabilidad	Debe	Haber
6300. Impuesto corriente	8.250	
473. Retenciones y pagos a cuenta		6.000
4752. Hacienda Pública, acreedora por impuesto sociedades		2.250
<i>Sumas</i>	8.250	8.250

Impuesto diferido: Activos y Pasivos por Diferencias Temporarias

Cuenta 4742, Exceso deducciones y bonificaciones, EDB \equiv 3.750

Cuenta 6301 \equiv 3.750 - 1.500 = 2.250

Cuenta del Plan General de Contabilidad	Debe	Haber
4742. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes	3.750	
6301. Impuesto diferido		2.250
4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio 2008		1.500
<i>Sumas</i>	3.750	3.750

Gasto total impuesto sobre beneficios \equiv IC - ID = 8.250 - 2.250 = 6.000

Supuesto 12. Deduciones de la cuota

La empresa KSA registra en el diario el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2011 con la información que se detalla:

- Resultado contable antes de impuestos, 80.000 €. Todos los ingresos y gastos se han registrado en la cuenta de pérdidas y ganancias.
- Se compensa una base imponible negativa del ejercicio 2010, 4.000 €.
- Dedución en cuotas, 3.750 €, saldos pendientes de aplicar del ejercicio 2010.
- Dedución en cuotas, hasta 12.000 €, 25% de los gastos de exportación.
- Retenciones y pagos a cuenta, 9.000 €.
- Tipo impositivo, 30%.

La normativa fiscal fija un límite del 50% de la cuota tributaria para practicar deducciones y bonificaciones de la cuota en un ejercicio. Se puede diferir a ejercicios futuros los saldos pendientes de aplicar de deducciones y bonificaciones de la cuota.

Registra en el diario los asientos del impuesto sobre beneficios.

$$\begin{aligned} & \text{Ejercicio 2011. Tipo impositivo, 30\%} \\ & \text{Deducción Total, DT} \equiv 3.750 + 12.000 = 15.750 \\ & \text{Límite de la deducción, LD} = 50\% \times \text{CT} = 11.400 \\ & \text{Deducción del ejercicio, DE} = \text{Mín.}\{ \text{DT, LD} \} = 11.400 \\ & \text{Exceso deducciones y bonificaciones, EDB} \equiv \text{DT} - \text{DE} = 4.350 \end{aligned}$$

Autoliquidación del IS	Bases	ADTD, PDTI
Resultado contable antes de impuestos	80.000	
Compensa bases imponibles negativas	-4.000	-1.200
Base imponible del ejercicio	76.000	-1.200
Cuota tributaria	22.800	
Deducciones y Bonificaciones	-11.400	
Cuota líquida positiva, 6300	11.400	
Retenciones y pagos a cuenta, 473	-9.000	
Cuota diferencial a pagar, 4752	2.400	

Impuesto corriente

Cuenta del Plan General de Contabilidad	Debe	Haber
6300. Impuesto corriente	11.400	
473. Retenciones y pagos a cuenta		9.000
4752. Hacienda Pública, acreedora por impuesto sociedades		2.400
<i>Sumas</i>	11.400	11.400

Impuesto diferido: Activos y Pasivos por Diferencias Temporarias

Cuenta 4742, Exceso deducciones y bonificaciones, EDB \equiv 4.350

Cuenta 4742, Variación, VAR \equiv 4.350 - 3.750 = 600

Cuenta 6301 \equiv 1.200 - 600 = 600

Cuenta del Plan General de Contabilidad	Debe	Haber
4742. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes	600	
6301. Impuesto diferido	600	
4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio 2010		1.200
<i>Sumas</i>	1.200	1.200

Gasto total impuesto sobre beneficios \equiv IC + ID = 11.400 + 600 = 12.000

Supuesto 13. Deduciones de la cuota

La empresa KSA registra en el diario el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2011 con la información que se detalla:

- Resultado contable antes de impuestos, 80.000 €. Todos los ingresos y gastos se han registrado en la cuenta de pérdidas y ganancias.
- Se compensa una base imponible negativa del ejercicio 2009, 4.000 €.
- Dedución en cuotas, 3.750 €, saldos pendientes de aplicar del ejercicio 2010.
- Dedución en cuotas, hasta 15.000 €, 25% de los gastos de exportación.
- Retenciones y pagos a cuenta, 9.000 €.
- Tipo impositivo, 30%.

La normativa fiscal fija un límite del 50% de la cuota tributaria para practicar deducciones y bonificaciones de la cuota en un ejercicio. Se puede diferir a ejercicios futuros los saldos pendientes de aplicar de deducciones y bonificaciones de la cuota.

$$\begin{aligned} & \text{Ejercicio 2011. Tipo impositivo, 30\%} \\ & \text{Deducción Total, DT} \equiv 3.750 + 15.000 = 18.750 \\ & \text{Límite de la deducción, LD} = 50\% \times \text{CT} = 11.400 \\ & \text{Deducción del ejercicio, DE} = \text{Mín.}\{ \text{DT, LD} \} = 11.400 \\ & \text{Exceso deducciones y bonificaciones, EDB} \equiv \text{DT} - \text{DE} = 7.350 \end{aligned}$$

Autoliquidación del IS	Bases	ADTD, PDTI
Resultado contable antes de impuestos	80.000	
Compensa bases imponibles negativas	-4.000	-1.200
Base imponible del ejercicio	76.000	-1.200
Cuota tributaria	22.800	
Deducciones y Bonificaciones	-11.400	
Cuota líquida positiva, 6300	11.400	
Retenciones y pagos a cuenta, 473	-9.000	
Cuota diferencial a pagar, 4752	2.400	

Impuesto corriente

Cuenta del Plan General de Contabilidad	Debe	Haber
6300. Impuesto corriente	11.400	
473. Retenciones y pagos a cuenta		9.000
4752. Hacienda Pública, acreedora por impuesto sociedades		2.400
<i>Sumas</i>	11.400	11.400

Impuesto diferido: Activos y Pasivos por Diferencias Temporarias

Cuenta 4742, Exceso deducciones y bonificaciones, EDB \equiv 7.350

Cuenta 4742, Variación, VAR \equiv 7.350 - 3.750 = 3.600

Cuenta 6301 \equiv 3.600 - 1.200 = 2.400

Cuenta del Plan General de Contabilidad	Debe	Haber
4742. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes	3.600	
6301. Impuesto diferido		2.400
4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio 2009		1.200
<i>Sumas</i>	3.600	3.600

Gasto total impuesto sobre beneficios \equiv IC - ID = 11.400 - 2.400 = 9.000

Supuesto 14. Impuesto corriente y diferido

La empresa LSA registra en el diario el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2010 con la información que se detalla:

- Resultado contable antes de impuestos, 700.000 €. Todos los ingresos y gastos se han registrado en la cuenta de pérdidas y ganancias.
- Se ha contabilizado un recargo de 15.000 € por presentar un impuesto fuera de plazo que a efectos fiscales no es deducible.
- Se aplica la deducción fiscal del precio de adquisición íntegro, 55.000 €, por acogerse a un plan de libertad de amortización, a un inmovilizado adquirido el 31-12-10, con una vida útil de 5 años.
- Se ha dotado una provisión contable, 30.000 €, no deducible fiscalmente en el ejercicio 2010, sino en el ejercicio 2011.
- Se compensa, hasta el límite fiscal, una base imponible negativa del ejercicio 2009, 60.000 €.
- Deducciones y bonificaciones aplicables hasta 13.000 €.
- Retenciones y pagos a cuenta, 11.000 €.
- Tipo impositivo, 30%.

Registra en el diario los asientos del impuesto sobre beneficios.

La base imponible del ejercicio no puede ser negativa como resultado de compensar bases imponibles negativas de ejercicios ya cerrados.

Límite Fiscal para Compensar Bases Imponibles Negativas,

$$CBNI = \pm RCAI \pm DP \pm DTD \pm DTI$$

Ejercicio 2010. Tipo impositivo, 30%

Autoliquidación del IS	Bases	ADTD, PDTI
Resultado contable antes de impuestos	700.000	
Diferencias permanentes	15.000	
Aflora Diferencia Temporal Deducible	30.000	9.000
Aflora Diferencia Temporal Imponible	-55.000	-16.500
Compensa bases imponibles negativas	-60.000	-18.000
Base imponible del ejercicio	630.000	-25.500
Cuota tributaria	189.000	
Deducciones y Bonificaciones	-13.000	
Cuota líquida positiva, 6300	176.000	
Retenciones y pagos a cuenta, 473	-11.000	
Cuota diferencial a pagar, 4752	165.000	

Impuesto corriente

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6300. Impuesto corriente	176.000	
473. Retenciones y pagos a cuenta		11.000
4752. Hacienda Pública, acreedora por impuesto sociedades		165.000
<i>Sumas</i>	176.000	176.000

Impuesto diferido: Activos y Pasivos por Diferencias Temporarias

Se cambia de signo la suma de activos y pasivos por impuesto diferido

$$\text{Cuenta 6301} \equiv 18.000 + 16.500 - 9.000 = 25.500$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
4740. Activos por diferencias temporarias deducibles	9.000	
6301. Impuesto diferido	25.500	
479. Pasivos por diferencias temporarias imposables		16.500
4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio 2009		18.000
<i>Sumas</i>	34.500	34.500

$$\text{Gasto total impuesto sobre beneficios} \equiv \text{IC} + \text{ID} = 176.000 + 25.500 = 201.500$$

Supuesto 15. Impuesto corriente y diferido

Examen 16-6-2008

Considera la siguiente variación sobre el enunciado del ejercicio anterior.

La empresa LSA registra en el diario el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2010 con la información que se detalla:

- Resultado contable antes de impuestos, 700.000 €. Todos los ingresos y gastos se han registrado en la cuenta de pérdidas y ganancias.
- Se ha contabilizado un recargo de 15.000 € por presentar un impuesto fuera de plazo que a efectos fiscales no es deducible.
- Se aplica la deducción fiscal del precio de adquisición íntegro, 55.000 €, por acogerse a un plan de libertad de amortización, a un inmovilizado adquirido el 31-12-10, con una vida útil de 5 años.
- Se ha dotado una provisión contable, 30.000 €, no deducible fiscalmente en el ejercicio 2010, sino en el ejercicio 2011.
- Se compensa, hasta el límite fiscal, una base imponible negativa del ejercicio 2009, 60.000 €.
- Deducciones y bonificaciones aplicables hasta 130.000 €.
- Retenciones y pagos a cuenta, 11.000 €. Tipo impositivo, 30%.

La normativa fiscal fija un límite del 50% de la cuota tributaria para practicar deducciones y bonificaciones de la cuota en un ejercicio. Se puede diferir a ejercicios futuros los saldos pendientes de aplicar de deducciones y bonificaciones de la cuota.

Registra en el diario los asientos del impuesto sobre beneficios.

Ejercicio 2010. Tipo impositivo, 30%

Deducción Total, $DT \equiv 130.000$

Límite de la deducción, $LD = 50\% \times CT = 94.500$

Deducción del ejercicio, $DE = \text{Mín.}\{DT, LD\} = 94.500$

Exceso deducciones y bonificaciones, $EDB \equiv DT - DE = 35.500$

Autoliquidación del IS	Bases	ADTD, PDTI
Resultado contable antes de impuestos	700.000	
Diferencias permanentes	15.000	
Aflora Diferencia Temporal Deducible	30.000	9.000
Aflora Diferencia Temporal Imponible	-55.000	-16.500
Compensa bases imponibles negativas	-60.000	-18.000
Base imponible del ejercicio	630.000	-25.500
Cuota tributaria	189.000	
Deducciones y Bonificaciones	-94.500	
Cuota líquida positiva, 6300	94.500	
Retenciones y pagos a cuenta, 473	-11.000	
Cuota diferencial a pagar, 4752	83.500	

Impuesto corriente

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6300. Impuesto corriente	94.500	
473. Retenciones y pagos a cuenta		11.000
4752. Hacienda Pública, acreedora por impuesto sociedades		83.500
<i>Sumas</i>	94.500	94.500

Impuesto diferido: Activos y Pasivos por Diferencias Temporarias

Cuenta 4742, Exceso deducciones y bonificaciones, EDB \equiv 35.500

Cuenta 6301 \equiv 9.000 + 35.500 - 18.000 - 16.500 = 10.000

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
4740. Activos por diferencias temporarias deducibles	9.000	
4742. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes	35.500	
4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio 2009		18.000
479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles		16.500
6301. Impuesto diferido		10.000
<i>Sumas</i>	44.500	44.500

Gasto total impuesto sobre beneficios \equiv IC - ID = 94.500 - 10.000 = 84.500

Supuesto 16. Impuesto corriente y diferido

La empresa LSA registra en el diario el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2011 con la información que se detalla:

- Resultado contable antes de impuestos, 400.000 €. Todos los ingresos y gastos se han registrado en la cuenta de pérdidas y ganancias.
- Ha transmitido un inmovilizado con un beneficio contable, 50.000 €, de los cuales quedan exentos de tributación 40.000 € al aplicarse la corrección por la inflación.
- Se aplicó la deducción fiscal del precio de adquisición íntegro, 55.000 €, por acogerse a un plan de libertad de amortización, a un inmovilizado adquirido al fin del ejercicio 2010, con una vida útil de 5 años. En este ejercicio, en proceso de cierre, se dota la amortización contable.
- Se practica la deducción fiscal de la provisión contable, 30.000 €, dotada en el diario del ejercicio 2010.
- Deducciones y bonificaciones aplicables hasta 7.000 €.
- Retenciones y pagos a cuenta, 10.000 €.
- Tipo impositivo, 30%.

Registra en el diario los asientos del impuesto sobre beneficios.

Ejercicio 2011. Tipo impositivo, 30%

Autoliquidación del IS	Bases	ADTD, PDTI
Resultado contable antes de impuestos	400.000	
Diferencias permanentes	-40.000	
Revierte Diferencia Temporal Deducible	-30.000	-9.000
Revierte Diferencia Temporal Imponible	11.000	3.300
Base imponible del ejercicio	341.000	-5.700
Cuota tributaria	102.300	
Deducciones y Bonificaciones	-7.000	
Cuota líquida positiva, 6300	95.300	
Retenciones y pagos a cuenta, 473	-10.000	
Cuota diferencial a pagar, 4752	85.300	

Impuesto corriente

Cuenta del Plan General de Contabilidad	Debe	Haber
6300. Impuesto corriente	95.300	
473. Retenciones y pagos a cuenta		10.000
4752. Hacienda Pública, acreedora por impuesto sociedades		85.300
<i>Sumas</i>	95.300	95.300

Impuesto diferido: Activos y Pasivos por Diferencias Temporarias

Se cambia de signo la suma de activos y pasivos por impuesto diferido

$$\text{Cuenta 6301} \equiv 9.000 - 3.300 = 5.700$$

Cuenta del Plan General de Contabilidad	Debe	Haber
6301. Impuesto diferido	5.700	
479. Pasivos por diferencias temporarias imposables	3.300	
4740. Activos por diferencias temporarias deducibles		9.000
<i>Sumas</i>	9.000	9.000

$$\text{Gasto total impuesto sobre beneficios} \equiv \text{IC} + \text{ID} = 95.300 + 5.700 = 101.000$$

Supuesto 17. Impuesto corriente y diferido

Considera la siguiente variación sobre el enunciado del ejercicio anterior.

La empresa LSA registra en el diario el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2011 con la información que se detalla:

- Resultado contable antes de impuestos, 400.000 €. Todos los ingresos y gastos se han registrado en la cuenta de pérdidas y ganancias.
- Ha transmitido un inmovilizado con un beneficio contable, 50.000 €, de los cuales quedan exentos de tributación 40.000 € al aplicarse la corrección por la inflación.
- Se aplicó la deducción fiscal del precio de adquisición íntegro, 55.000 €, por acogerse a un plan de libertad de amortización, a un inmovilizado adquirido el 31-12-10, con una vida útil de 5 años. En este ejercicio, en proceso de cierre, se dota la amortización contable.
- Se practica la deducción fiscal de la provisión contable, 30.000 €, dotada en el diario del ejercicio 2010.
- Deducciones y bonificaciones aplicables hasta 70.000 €.
- Retenciones y pagos a cuenta, 10.000 €.
- Tipo impositivo, 30%.

La normativa fiscal fija un límite del 50% de la cuota tributaria para practicar deducciones y bonificaciones de la cuota en un ejercicio. Se puede diferir a ejercicios futuros los saldos pendientes de aplicar de deducciones y bonificaciones de la cuota.

Registra en el diario los asientos del impuesto sobre beneficios.

Ejercicio 2011. Tipo impositivo, 30%

Deducción Total, DT \equiv 70.000

Límite de la deducción, LD = 50% \times CT = 51.150

Deducción del ejercicio, DE = $\text{Mín.}\{DT, LD\}$ = 51.150

Exceso deducciones y bonificaciones, EDB \equiv DT - DE = 18.850

Autoliquidación del IS	Bases	ADTD, PDTI
Resultado contable antes de impuestos	400.000	
Diferencias permanentes	-40.000	
Revierte Diferencia Temporal Deducible	-30.000	-9.000
Revierte Diferencia Temporal Imponible	11.000	3.300
Base imponible del ejercicio	341.000	-5.700
Cuota tributaria	102.300	
Deducciones y Bonificaciones	-51.150	
Cuota líquida positiva, 6300	51.150	
Retenciones y pagos a cuenta, 473	-10.000	
Cuota diferencial a pagar, 4752	41.150	

Impuesto corriente

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6300. Impuesto corriente	51.150	
473. Retenciones y pagos a cuenta		10.000
4752. Hacienda Pública, acreedora por impuesto sociedades		41.150
<i>Sumas</i>	51.150	51.150

Impuesto diferido: Activos y Pasivos por Diferencias Temporarias

Cuenta 4742, Exceso deducciones y bonificaciones, EDB \equiv 18.850

Cuenta 6301 \equiv 18.850 + 3.300 - 9.000 = 13.150

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
4742. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes	18.850	
479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles	3.300	
4740. Activos por diferencias temporarias deducibles		9.000
6301. Impuesto diferido		13.150
<i>Sumas</i>	22.150	22.150

Gasto total impuesto sobre beneficios \equiv IC - ID = 51.150 - 13.150 = 38.000

Supuesto 18. Impuesto corriente y diferido

Examen 27-6-2008

La empresa VSA registra en el diario el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2010 con la información que se detalla:

- Beneficio contable antes de impuestos, 22.000 €.
- Saldo, 2.100 €, de la cuenta 4740. Activos por diferencias temporarias deducibles. Diferencia temporaria que aflora en el ejercicio 2009, por el gasto contable del deterioro de valor de un inmovilizado, deducible en la base imponible del ejercicio 2010.
- Saldo, 3.000 €, de la cuenta 4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio 2008. Se compensa la base imponible negativa en el ejercicio 2010.
- El resultado contable incluye un gasto por una sanción administrativa de 800 €, que a efectos fiscales no es deducible.
- Se genera una diferencia temporaria deducible por 8.000 €, que revierte en el próximo ejercicio en su totalidad.
- Se puede practicar una deducción fiscal en cuotas de 2.000 €.
- Retenciones y pagos a cuenta, 1.800 €.
- Tipo impositivo, 30%.

La normativa fiscal fija un límite del 50% de la cuota tributaria para practicar deducciones y bonificaciones de la cuota en un ejercicio. Se puede diferir a ejercicios futuros los saldos pendientes de aplicar de deducciones y bonificaciones de la cuota.

Asienta en el diario el impuesto sobre beneficios.

Ejercicio 2010. Tipo impositivo, 30%

Deducción Total, DT = 2.000

Límite de la deducción, LD = 50% × CT = 2.070

Deducción del ejercicio, DE = Min.{ DT, LD } = 2.000

Exceso deducciones y bonificaciones, EDB = DT - DE = 0

Autoliquidación del IS	Bases	ADTD, PDTI
Resultado contable antes de impuestos	22.000	
Diferencias permanentes	800	
Revierte Diferencia Temporaria Deducible	-7.000	-2.100
Aflora Diferencia Temporaria Deducible	8.000	2.400
Compensa bases impositivas negativas	-10.000	-3.000
Base imponible del ejercicio	13.800	-2.700
Cuota tributaria	4.140	
Deducciones y Bonificaciones	-2.000	
Cuota líquida positiva, 6300	2.140	
Retenciones y pagos a cuenta, 473	-1.800	
Cuota diferencial a pagar, 4752	340	

Impuesto corriente

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6300. Impuesto corriente	2.140	
473. Retenciones y pagos a cuenta		1.800
4752. Hacienda Pública, acreedora por impuesto sociedades		340
<i>Sumas</i>	2.140	2.140

Impuesto diferido: Activos y Pasivos por Diferencias Temporarias

Saldo de la cuenta 4740, ADTD $\equiv 2.400 - 2.100 = 300$

Cuenta 6301 $\equiv 3.000 - 300 = 2.700$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
4740. Activos por diferencias temporarias deducibles	300	
6301. Impuesto diferido	2.700	
4745. Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio 2008		3.000
<i>Sumas</i>	3.000	3.000

Gasto total impuesto sobre beneficios $\equiv IC + ID = 2.140 + 2.700 = 4.840$

Supuesto 19. Impuesto corriente y diferido

Examen 2-9-2008

La empresa WSA registra en el diario el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2010 con la información que se detalla:

- Beneficio contable antes de impuestos, 800.000 €.
- El resultado contable incluye un gasto por una sanción administrativa de 200.000 €, que a efectos fiscales no es deducible.
- En el ejercicio 2009 se generó un activo por diferencias temporarias deducibles de 16.000 €, que revierte en este ejercicio en su totalidad.
- El 1-1-10 se adquirió una maquinaria por importe de 300.000 €. Su vida útil es de 6 años y se dotan amortizaciones contables lineales. No obstante, la deducción fiscal al cierre del ejercicio 2010 es del 100% del precio de adquisición, por acogerse a un plan de libertad de amortización.
- Se compensa la base imponible negativa del ejercicio 2009, 100.000 €, que originó un crédito fiscal registrado en la cuenta 4745. Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio 2009.
- Se puede practicar una deducción fiscal en cuotas de 50.000 €.
- Retenciones y pagos a cuenta, 100.000 €.
- Tipo impositivo, 30%.

La normativa fiscal fija un límite del 50% de la cuota tributaria para practicar deducciones y bonificaciones de la cuota en un ejercicio. Se puede diferir a ejercicios futuros los saldos pendientes de aplicar de deducciones y bonificaciones de la cuota.

Asienta en el diario el impuesto sobre beneficios.

Ejercicio 2010. Tipo impositivo, 30%

Autoliquidación del IS	Bases	ADTD, PDTI
Resultado contable antes de impuestos	800.000	
Diferencias permanentes	200.000	
Revierte Diferencia Temporal Deducible	-53.333	-16.000
Aflora Diferencia Temporal Imponible	-250.000	-75.000
Compensa bases imposables negativas	-100.000	-30.000
Base imponible del ejercicio	596.667	-121.000
Cuota tributaria	179.000	
Deducciones y Bonificaciones	-50.000	
Cuota líquida positiva, 6300	129.000	
Retenciones y pagos a cuenta, 473	-100.000	
Cuota diferencial a pagar, 4752	29.000	

Impuesto corriente

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6300. Impuesto corriente	129.000	
473. Retenciones y pagos a cuenta		100.000
4752. Hacienda Pública, acreedora por impuesto sociedades		29.000
<i>Sumas</i>	129.000	129.000

Impuesto diferido: Activos y Pasivos por Diferencias Temporarias

$$\text{Cuenta 6301} \equiv 16.000 + 30.000 + 75.000 = 121.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6301. Impuesto diferido	121.000	
4740. Activos por diferencias temporarias deducibles		16.000
4745. Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio 2009		30.000
479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles		75.000
<i>Sumas</i>	121.000	121.000

$$\text{Gasto total impuesto beneficios} \equiv \text{IC} + \text{ID} = 129.000 + 121.000 = 250.000$$

Supuesto 20. Impuesto corriente y diferido

La empresa RSA registra en el diario el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2011 con la información que se detalla:

- Resultado contable antes de impuestos, 589.000 €. Todos los ingresos y gastos se han registrado en la cuenta de pérdidas y ganancias.
- Ha transmitido un inmovilizado con un beneficio contable, 50.000 €, de los cuales quedan exentos de tributación 40.000 € al aplicarse la corrección por la inflación.
- Se aplicó la deducción fiscal del precio de adquisición íntegro, 80.000 €, por acogerse a un plan de libertad de amortización, a un inmovilizado adquirido a 31-12-10, con una vida útil de 5 años. En este ejercicio se ha dotado la amortización contable.
- El resultado contable del ejercicio 2010 incluyó un deterioro de valor, 30.000 €, en un inmueble que es deducible en la base imponible de este ejercicio.
- Se reconoce en contabilidad un deterioro de valor, 48.000 €, para cubrir riesgos por insolvencias en créditos comerciales; la normativa fiscal sólo permite deducir en este ejercicio 28.000 €.
- Se compensa una base imponible negativa del ejercicio 2008, 15.000 €.
- Deducciones y bonificaciones aplicables hasta 70.000 €. Además la cuenta 4742 arrastra un saldo de 25.000 € de exceso de deducciones no aplicadas en el ejercicio 2010 por insuficiencia de cuota.
- Retenciones y pagos a cuenta, 47.000 €.

La normativa fiscal fija un límite del 50% de la cuota tributaria para practicar deducciones y bonificaciones de la cuota en un ejercicio. Tipo impositivo, 30%. Se puede diferir a ejercicios futuros los saldos pendientes de aplicar de deducciones y bonificaciones de la cuota.

Calcula el gasto del ejercicio que origina el Impuesto sobre Sociedades.

$$\begin{aligned} & \text{Ejercicio 2011. Tipo impositivo, 30\%} \\ & \text{Deducción Total, DT} \equiv 70.000 + 25.000 = 95.000 \\ & \text{Límite de la deducción, LD} = 50\% \times \text{CT} = 81.000 \\ & \text{Deducción del ejercicio, DE} = \text{Mín.}\{ \text{DT, LD} \} = 81.000 \\ & \text{Exceso deducciones y bonificaciones, EDB}_{2011} \equiv \text{DT} - \text{DE} = 14.000 \end{aligned}$$

Autoliquidación del IS	Bases	ADTD, PDTI
Resultado contable antes de impuestos	589.000	
Diferencias permanentes	-40.000	
Revierte Diferencia Temporal Imponible	16.000	4.800
Revierte Diferencia Temporal Deducible	-30.000	-9.000
Aflora Diferencia Temporal Deducible	20.000	6.000
Compensa bases imponibles negativas	-15.000	-4.500
Base imponible del ejercicio	540.000	-2.700
Cuota tributaria	162.000	
Deducciones y Bonificaciones	-81.000	
Cuota líquida positiva, 6300	81.000	
Retenciones y pagos a cuenta, 473	-47.000	
Cuota diferencial a pagar, 4752	34.000	

Impuesto corriente

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6300. Impuesto corriente	81.000	
473. Retenciones y pagos a cuenta		47.000
4752. Hacienda Pública, acreedora por impuesto sociedades		34.000
<i>Sumas</i>	81.000	81.000

Impuesto diferido: Activos y Pasivos por Diferencias Temporarias

Cuenta 4742, Saldo inicial, $EDB_{2010} \equiv 25.000$

Cuenta 4742, Variación, $VAR \equiv EDB_{2011} - EDB_{2010} = 14.000 - 25.000 = -11.000$

Cuenta 4740, ADTD $\equiv EDF = -9.000 + 6.000 = -3.000$

Cuenta 6301 $\equiv 11.000 + 3.300 + 4.500 - 4.800 = 13.700$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
4742. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes		11.000
4740. Activos por diferencias temporarias deducibles		3.000
479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles	4.800	
4745. Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio 2008		4.500
6301. Impuesto diferido	13.700	
<i>Sumas</i>	18.500	18.500

Gasto total impuesto sobre beneficios $\equiv IC + ID = 81.000 + 13.700 = 94.700$

Supuesto 21. Impuesto corriente y diferido

Examen 1-6-2010

La empresa RSA registra en el diario el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2008.

Saldos del Libro Mayor de las cuentas con Administraciones Públicas:

4740. Activos por Diferencias Temporarios Deducibles, 90.000 €.

Pérdida por deterioro de créditos comerciales deducible en este ejercicio.

473. Retenciones y pagos a cuenta, 52.000 €.

4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio 2005, 180.000 €.

479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles, 500.000 €.

Un 50% de estas diferencias revierten en este ejercicio.

Información adicional del ejercicio que se cierra:

- Beneficio contable antes de impuestos, 1.000.000 €
- Se ha contabilizado como gasto 50.000 € de una multa del Ministerio de Medio Ambiente, que fiscalmente no es deducible.
- Adquirió el 1-1-2008 un elemento de transporte por 80.000 €. Tiene una vida útil de 5 años y se dotan amortizaciones contables lineales. Sin embargo, el coeficiente de amortización máximo según las tablas fiscales es del 12,5%.
- Se compensan las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.
- Deducciones generadas en el ejercicio 2008, 50.000 €.

Calcula el gasto del ejercicio que origina el Impuesto sobre Sociedades con el tipo impositivo del 30%.

Ejercicio 2008. Tipo impositivo, 30%

Amortización Contable, $80.000 \times 1/5 = 16.000$

Amortización Fiscal, $80.000 \times 12,5\% = 10.000$

ADTD = AC - AF = 6.000

Deducción del ejercicio, DE = $\text{Mín.}\{DT, LD\} = 50.000$

Autoliquidación del IS	Bases	ADTD, PDTI
Resultado contable antes de impuestos	1.000.000	
Diferencias permanentes	50.000	
Aflora Diferencia Temporal Deducible	6.000	1.800
Revierte Diferencia Temporal Deducible	-300.000	-90.000
Revierte Diferencia Temporal Imponible	833.333	250.000
Compensa Bases Imponibles Negativas	-600.000	-180.000
Base imponible del ejercicio	989.333	-18.200
Cuota tributaria	296.800	
Deducciones y Bonificaciones	-50.000	
Cuota líquida positiva, 6300	246.800	
Retenciones y pagos a cuenta, 473	-52.000	
Cuota diferencial a pagar, 4752	194.800	

Impuesto corriente

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6300. Impuesto corriente	246.800	
473. Retenciones y pagos a cuenta		52.000
4752. Hacienda Pública, acreedora por impuesto sociedades		194.800
<i>Sumas</i>	246.800	246.800

Impuesto diferido: Activos y Pasivos por Diferencias Temporarias

$$\text{Cuenta 4740, ADTD} \equiv 1.800 - 90.000 = -88.200$$

$$\text{Cuenta 6301} \equiv 88.200 + 180.000 - 250.000 = 18.200$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles	250.000	
6301. Impuesto diferido	18.200	
4740. Activos por diferencias temporarias deducibles		88.200
4745. Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio 2005		180.000
<i>Sumas</i>	268.200	268.200

$$\text{Gasto total impuesto sobre beneficios} \equiv \text{IC} + \text{ID} = 246.800 + 18.200 = 265.000$$

Supuesto 22. Impuesto corriente y diferido

Examen 9-6-2010

La empresa WSA registra en el diario el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2011 con la información que se detalla:

- Resultado contable antes de impuestos, 230.000 €.
- Ha transmitido un inmovilizado con un beneficio contable, 90.000 €, de los cuales quedan exentos de tributación 60.000 € al aplicarse la corrección por la inflación.
- Se aplicó la deducción fiscal del precio de adquisición íntegro, 80.000 €, por acogerse a un plan de libertad de amortización, a un inmovilizado adquirido a 31-12-10, con una vida útil de 5 años. En este ejercicio se ha dotado la amortización contable lineal.
- El resultado contable del ejercicio 2010 incluyó un deterioro de valor, 50.000 €, en un inmueble que es deducible en la base imponible de este ejercicio.
- Se reconoce en contabilidad un deterioro de valor de 23.000 €, para cubrir riesgos por insolvencias en créditos comerciales; la normativa fiscal sólo permite deducir en este ejercicio 12.000 €.
- Se compensa una base imponible negativa del ejercicio 2008, 15.000 €.
- Deducciones y bonificaciones aplicables hasta 70.000 €. Además la cuenta 4742 arrastra un saldo de 25.000 € de exceso de deducciones no aplicadas en el ejercicio 2010 por insuficiencia de cuota.
- Retenciones y pagos a cuenta, 47.000 €.

La normativa fiscal fija un límite del 50% de la cuota tributaria para practicar deducciones y bonificaciones de la cuota en un ejercicio. Tipo impositivo, 30%. Se puede diferir a ejercicios futuros los saldos pendientes de aplicar de deducciones y bonificaciones de la cuota. Calcula el Impuesto sobre Sociedades.

$$\begin{aligned} & \text{Ejercicio 2011. Tipo impositivo, 30\%} \\ & \text{Deducción Total, DT} \equiv 70.000 + 25.000 = 95.000 \\ & \text{Límite de la deducción, LD} = 50\% \times \text{CT} = 19.800 \\ & \text{Deducción del ejercicio, DE} = \text{Mín.}\{ \text{DT, LD} \} = 19.800 \\ & \text{Exceso deducciones y bonificaciones, EDB} \equiv \text{DT} - \text{DE} = 75.200 \end{aligned}$$

Autoliquidación del IS	Bases	ADTD, PDTI
Resultado contable antes de impuestos	230.000	
Diferencias permanentes	-60.000	
Revierte Diferencia Temporal Imponible	16.000	4.800
Revierte Diferencia Temporal Deducible	-50.000	-15.000
Aflora Diferencia Temporal Deducible	11.000	3.300
Compensa Bases Imponibles Negativas	-15.000	-4.500
Base imponible del ejercicio	132.000	-11.400
Cuota tributaria	39.600	
Deducciones y Bonificaciones	-19.800	
Cuota líquida positiva, 6300	19.800	
Retenciones y pagos a cuenta, 473	-47.000	
Cuota diferencial a pagar, 4752	-27.200	

Impuesto corriente

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6300. Impuesto corriente	19.800	
4709. Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	27.200	
473. Retenciones y pagos a cuenta		47.000
<i>Sumas</i>	47.000	47.000

Impuesto diferido: Activos y Pasivos por Diferencias Temporarias

Cuenta 4742, Saldo inicial, $EDB_{2010} \equiv 25.000$

Cuenta 4742, Variación, $VAR \equiv EDB_{2011} - EDB_{2010} = 75.200 - 25.000 = 50.200$

Cuenta 4740, $ADTD \equiv EDF = 3.300 - 15.000 = -11.700$

Cuenta 6301 $\equiv 4.800 + 50.200 - 11.700 - 4.500 = 38.800$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles	4.800	
4742. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes	50.200	
4740. Activos por diferencias temporarias deducibles		11.700
4745. Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio 2008		4.500
6301. Impuesto diferido		38.800
<i>Sumas</i>	55.000	55.000

Gasto total impuesto sobre beneficios $\equiv IC + ID = 19.800 - 38.800 = -19.000$

Supuesto 23. Impuesto corriente y diferido

Examen 13-7-2010

La empresa DSA registra en el diario el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2008.

Saldos del Libro Mayor de las cuentas con Administraciones Públicas:

473. Retenciones y pagos a cuenta, 11.000 €.

4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio 2007, 18.000 €.

Información adicional del ejercicio que se cierra:

- Beneficio contable antes de impuestos, 700.000 €
- Se ha contabilizado como gasto 15.000 € por presentar un impuesto fuera de plazo, que fiscalmente no es deducible.
- Está registrada la amortización contable de un elemento de transporte, adquirido el 1-10-08 por 60.000 € y con una vida útil estimada de 5 años. En este ejercicio se practica la deducción fiscal del resto del precio de adquisición por acogerse a un plan de libertad de amortización.
- En el ejercicio de 2007 se registra en contabilidad pérdidas por deterioro de créditos comerciales que exceden en 30.000 € al límite fiscal de la deducción. En el ejercicio 2008 se aplica este remanente.
- Se compensan las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores.
- Deducciones generadas en el ejercicio 2008, 130.000 €. La normativa fiscal fija un límite del 50% de la cuota tributaria para practicar deducciones.

Calcula el gasto del ejercicio que origina el Impuesto sobre Sociedades con el tipo impositivo del 30%.

Ejercicio 2008. Tipo impositivo, 30%

Deducción Total, DT \equiv 130.000

Límite de la deducción, LD = 50% \times CT = 85.200

Deducción del ejercicio, DE = $\text{Mín.}\{DT, LD\}$ = 85.200

Exceso deducciones y bonificaciones, EDB \equiv DT -DE = 44.800

Autoliquidación del IS	Bases	ADTD, PDTI
Resultado contable antes de impuestos	700.000	
Diferencias permanentes	15.000	
Aflora Diferencia Temporal Imponible	-57.000	-17.100
Revierde Diferencia Temporal Deducible	-30.000	-9.000
Compensa Bases Imponibles Negativas	-60.000	-18.000
Base imponible del ejercicio	568.000	-44.100
Cuota tributaria	170.400	
Deducciones y Bonificaciones	-85.200	
Cuota líquida positiva, 6300	85.200	
Retenciones y pagos a cuenta, 473	-11.000	
Cuota diferencial a pagar, 4752	74.200	

Impuesto corriente

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6300. Impuesto corriente	85.200	
473. Retenciones y pagos a cuenta		11.000
4752. Hacienda Pública, acreedora por impuesto sociedades		74.200
<i>Sumas</i>	85.200	85.200

Impuesto diferido: Activos y Pasivos por Diferencias Temporarias

Cuenta 4742, Exceso deducciones y bonificaciones, EDB \equiv 44.800

Cuenta 4740, ADTD \equiv $-17.100 - 9.000 = -26.100$

Cuenta 6301 \equiv $44.800 - 9.000 - 18.000 - 17.100 = 700$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
4742. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes	44.800	
4740. Activos por diferencias temporarias deducibles		9.000
4745. Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio 2007		18.000
479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles		17.100
6301. Impuesto diferido		700
<i>Sumas</i>	44.800	44.800

Gasto total impuesto sobre beneficios \equiv IC + ID = $85.200 - 700 = 84.500$

Supuesto 24. Impuesto corriente y diferido

Examen 3-2-2012

La empresa RSA registra en el diario el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2011 con la información que se detalla:

- Resultado contable antes de impuestos, 589.000 €. Todos los ingresos y gastos se han registrado en la cuenta de pérdidas y ganancias.
- Ha transmitido un inmovilizado con un beneficio contable, 50.000 €, de los cuales quedan exentos de tributación 40.000 € al aplicarse la corrección por la inflación.
- Se aplicó la deducción fiscal del precio de adquisición íntegro, 80.000 €, por acogerse a un plan de libertad de amortización, a un inmovilizado adquirido a 31-12-10, con una vida útil de 5 años. En este ejercicio se ha dotado la amortización contable lineal.
- El resultado contable del ejercicio 2010 incluyó un deterioro de valor, 30.000 €, en un inmueble que es deducible en la base imponible de este ejercicio.
- Se reconoce en contabilidad un deterioro de valor de 48.000 €, para cubrir riesgos por insolvencias en créditos comerciales; la normativa fiscal sólo permite deducir en este ejercicio 28.000 €.
- Se compensa una base imponible negativa del ejercicio 2009, 15.000 €.
- Deducciones y bonificaciones aplicables hasta 88.000 €. Además la cuenta 4742 arrastra un saldo de 25.000 € de exceso de deducciones no aplicadas en el ejercicio 2010 por insuficiencia de cuota.
- Retenciones y pagos a cuenta, 47.000 €.

La normativa fiscal fija un límite del 50% de la cuota tributaria para practicar deducciones y bonificaciones de la cuota en un ejercicio. Tipo impositivo, 30%. Se puede diferir a ejercicios futuros los saldos pendientes de aplicar de deducciones y bonificaciones de la cuota.

Calcula el gasto del ejercicio que origina el Impuesto sobre Sociedades.

$$\begin{aligned} \text{Ejercicio 2011. Tipo impositivo, 30\%} \\ \text{Deducción Total, DT} &\equiv 88.000 + 25.000 = 113.000 \\ \text{Límite de la deducción, LD} &= 50\% \times \text{CT} = 81.000 \\ \text{Deducción del ejercicio, DE} &= \text{Mín.}\{ \text{DT, LD} \} = 81.000 \\ \text{Exceso deducciones y bonificaciones, EDB}_{2011} &\equiv \text{DT} - \text{DE} = 32.000 \end{aligned}$$

Autoliquidación del IS	Bases	ADTD, PDTI
Resultado contable antes de impuestos	589.000	
Diferencias permanentes	-40.000	
Revierte Diferencia Temporal Imponible	16.000	4.800
Revierte Diferencia Temporal Deducible	-30.000	-9.000
Aflora Diferencia Temporal Deducible	20.000	6.000
Compensa bases imponibles negativas	-15.000	-4.500
Base imponible del ejercicio	540.000	-2.700
Cuota tributaria	162.000	
Deducciones y Bonificaciones	-81.000	
Cuota líquida positiva, 6300	81.000	
Retenciones y pagos a cuenta, 473	-47.000	
Cuota diferencial a pagar, 4752	34.000	

Impuesto corriente

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6300. Impuesto corriente	81.000	
473. Retenciones y pagos a cuenta		47.000
4752. Hacienda Pública, acreedora por impuesto sociedades		34.000
<i>Sumas</i>	81.000	81.000

Impuesto diferido: Activos y Pasivos por Diferencias Temporarias

Cuenta 4742, Saldo inicial, $EDB_{2010} \equiv 25.000$

Cuenta 4742, Variación, $VAR \equiv EDB_{2011} - EDB_{2010} = 32.000 - 25.000 = 7.000$

Cuenta 4740, ADTD $\equiv EDF = -9.000 + 6.000 = -3.000$

Cuenta 6301 $\equiv 7.000 + 4.800 - 3.000 - 4.500 = 4.300$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
4742. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes	7.000	
4740. Activos por diferencias temporarias deducibles		3.000
479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles	4.800	
4745. Créditos por pérdidas a compensar del ejercicio 2009		4.500
6301. Impuesto diferido		4.300
<i>Sumas</i>	11.800	11.800

Gasto total impuesto sobre beneficios $\equiv IC + ID = 81.000 - 4.300 = 76.700$

Supuesto 25. Impuesto corriente y diferido

La empresa QSA registra en el diario el impuesto sobre sociedades del ejercicio 07 con la información que se detalla:

- Resultado contable antes de impuestos, 250.000 €. Todos los ingresos y gastos se han registrado en la cuenta de pérdidas y ganancias.
- Ha transmitido un inmovilizado con un beneficio contable, 70.000 €, de los cuales quedan exentos de tributación 40.000 € al aplicarse la corrección por la inflación.
- Se aplicó la deducción fiscal del precio de adquisición íntegro, 60.000 €, por acogerse a un plan de libertad de amortización, a un inmovilizado adquirido el 31-12-06, con una vida útil de 5 años. El 1-1-07 se incorpora a la actividad mercantil; al cierre del ejercicio se dota la amortización contable.
- Se practica la deducción fiscal de la provisión contable, 30.000 €, dotada en el diario del ejercicio 06.
- Deducciones y bonificaciones aplicables hasta 50.000 €.
- Retenciones y pagos a cuenta, 35.000 €.
- Se compensan bases imponibles negativas del ejercicio 03, 40.000 €, hasta el límite fiscal.
- Tipo impositivo, 30%.

La normativa fiscal fija un límite del 50% de la cuota tributaria para practicar deducciones y bonificaciones de la cuota en un ejercicio. Se puede diferir a ejercicios futuros los saldos pendientes de aplicar de deducciones y bonificaciones de la cuota.

Registra en el diario los asientos del impuesto sobre beneficios.

Ejercicio 07. Tipo impositivo, 30%

Deducción Total, DT \equiv 50.000

Límite de la deducción, LD = 50% \times CT = 22.800

Deducción del ejercicio, DE = $\text{Mín.}\{DT, LD\}$ = 22.800

Exceso de deducciones y bonificaciones, DBP \equiv DT - DE = 27.200

Autoliquidación del IS	Bases	ADTD, PDTI
Resultado contable antes de impuestos	250.000	
Diferencias permanentes	-40.000	
Revierte Diferencia Temporal Deducible	-30.000	-9.000
Revierte Diferencia Temporal Imponible	12.000	3.600
Compensa bases imponibles negativas	-40.000	-12.000
Base imponible del ejercicio	152.000	-17.400
Cuota tributaria	45.600	
Deducciones y Bonificaciones	-22.800	
Cuota líquida positiva	22.800	
Retenciones y pagos a cuenta	-35.000	
Cuota diferencial a pagar, 4752	-12.200	

Impuesto corriente

Cuenta del Plan General de Contabilidad	Debe	Haber
6300. Impuesto corriente	22.800	
4709. Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	12.200	
473. Retenciones y pagos a cuenta		35.000
<i>Sumas</i>	35.000	35.000

Impuesto diferido: Activos y Pasivos por Diferencias Temporarias

Cuenta 4742, Saldo, DBP \equiv 27.200

Cuenta 6301 \equiv 27.200 + 3.600 - 9.000 - 12.000 = 9.800

Cuenta del Plan General de Contabilidad	Debe	Haber
4742. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes	27.200	
479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles	3.600	
4740. Activos por diferencias temporarias deducibles		9.000
4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio 03		12.000
6301. Impuesto diferido		9.800
<i>Sumas</i>	30.800	30.800

Gasto total impuesto sobre beneficios \equiv IC - ID = 22.800 - 9.800 = 13.000

Supuesto 26. Impuesto corriente y diferido

La empresa FSA registra en el diario el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2014 con la información de los saldos de las cuentas del Libro Mayor:

129. Resultado del ejercicio,	667.800
473. Retenciones y pagos a cuenta,	12.375
4740. Activos por diferencias temporarias deducibles,	6.075
4742. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes,	4.050
4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio 2013,	135.000
479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles,	9.900

Información complementaria

- La sociedad ha contabilizado una sanción administrativa, 9.750 €, que fiscalmente no es deducible.
- Se aplicó la deducción fiscal del precio de adquisición íntegro, 49.500 €, por acogerse a un plan de libertad de amortización, a una aplicación informática con una vida útil de 3 años. Desde el 1-1-13, fecha de adquisición, se incorpora a la actividad mercantil. Al cierre del ejercicio se dota la amortización contable.
- El activo por diferencias temporarias deducibles procede de un deterioro de valor de créditos comerciales contabilizado en el ejercicio 2013 pero con efecto fiscal deducible en el ejercicio 2014.
- Se compensan bases imponibles negativas del ejercicio 2013 hasta el límite fiscal.
- Deducción por creación de empleo en el ejercicio 2014, 2.025 €, y en el ejercicio 2013, 4.050 €, pendiente de aplicar.
- Tipo impositivo, 30%.

La normativa fiscal fija un límite del 50% de la cuota tributaria para practicar deducciones y bonificaciones de la cuota en un ejercicio. Se puede diferir a ejercicios futuros los saldos pendientes de aplicar de deducciones y bonificaciones de la cuota.

Registra en el diario los asientos del impuesto sobre beneficios.

Ejercicio 2014. Tipo impositivo, 30%
 Deducciones, Bonificaciones Pendientes, $DBP_0 \equiv 4.050$
 Nuevas Deducción y Bonificación del ejercicio, $NDB \equiv 2.025$
 Deducción Total, $DT \equiv DBP_0 + NDB = 4.050 + 2.025 = 6.075$
 Límite de la deducción, $LD = 50\% \times CT = 33.570$
 Deducción del ejercicio, $DE = \text{Mín.}\{DT, LD\} = 6.075$
 Exceso de deducciones y bonificaciones, $DBP_1 \equiv DT - DE = 0$

Autoliquidación del IS	Bases	ADTD, PDTI
Resultado contable antes de impuestos	667.800	
Diferencias permanentes	9.750	
Revierte Diferencia Temporal Deducible	-20.250	-6.075
Revierte Diferencia Temporal Imponible	16.500	4.950
Compensa bases impositivas negativas	-450.000	-135.000
Base imponible del ejercicio	223.800	-136.125
Cuota tributaria	67.140	
Deducciones y Bonificaciones	-6.075	
Cuota líquida positiva	61.065	
Retenciones y pagos a cuenta	-12.375	
Cuota diferencial a pagar, 4752	48.690	

Impuesto corriente

Cuenta del Plan General de Contabilidad	Debe	Haber
6300. Impuesto corriente	61.065	
473. Retenciones y pagos a cuenta		12.375
4752. Hacienda Pública, acreedora por impuesto sociedades		48.690
<i>Sumas</i>	61.065	61.065

Impuesto diferido: Activos y Pasivos por Diferencias Temporarias

Cuenta 4742, Saldo inicial, $DBP_0 \equiv 4.050$
 Cuenta 4742, Saldo final, $DBP_1 \equiv 0$
 Cuenta 6301 $\equiv 6.075 + 4.050 + 135.000 - 4.950 = 140.175$

Cuenta del Plan General de Contabilidad	Debe	Haber
6301. Impuesto diferido	140.175	
479. Pasivos por diferencias temporarias impositivas	4.950	
4740. Activos por diferencias temporarias deducibles		6.075
4742. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes		4.050
4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio 2013		135.000
<i>Sumas</i>	145.125	145.125

Gasto total impuesto beneficios $\equiv IC + ID = 61.065 + 140.175 = 201.240$

La cuenta 479. Pasivos por diferencias temporarias impositivas tiene un saldo acreedor de 9.900 €. Se revierte la diferencia temporal con la frecuencia anual de dotaciones a la amortización. En el ejercicio 2014 compensa 4.950 € y, el resto, otros 4.950 € en el ejercicio 2015 si registra la dotación contable de la amortización.

Supuesto 27. Diferencias temporarias por partidas del balance

Una empresa adquiere el 1-1-10 una máquina por importe de 40.000 €. Las tablas fiscales de amortización fijan un coeficiente máximo del 15% en cada ejercicio económico. La empresa dota una amortización contable del 20%, puesto que estima su vida útil en 5 años sin valor residual. El resultado contable antes de impuestos, 100.000 €, retenciones y pagos a cuenta, 25.000 €; tiene derecho a deducciones de la cuota por 15.300 €, no deducidas en el ejercicio 2009 por insuficiencia de cuotas.

Calcula el cuadro de diferencias temporarias y ajustes fiscales de los 7 ejercicios de amortización fiscal del inmovilizado.

Formula los asientos del impuesto sobre beneficios del ejercicio 2010 si el tipo de gravamen del impuesto sobre sociedades es el 30%.

Tabla de Amortización Fiscal y Contable

$$\begin{aligned} \text{Precio de Adquisición, PA} &\equiv 40.000 \\ \text{Coeficiente Contable Amortización Lineal, Cc} &= 20\% \\ \text{Vida Contable Útil, en años, VU} &\equiv 100/20 = 5 \\ \text{Cuota Contable de amortización anual,} \\ \text{CCA} &\equiv \text{PA}/\text{VU} = \text{PA} \times \text{Cc} = 8.000 \\ \text{Coeficiente Fiscal Amortización Lineal, Cf} &= 15\% \\ \text{Vida Fiscal Útil, en años, VF} &\equiv 100/15 = 6,67 \\ \text{Cuota Fiscal de amortización anual,} \\ \text{CFA} &\equiv \text{PA}/\text{VF} = \text{PA} \times \text{Cf} = 6.000 \end{aligned}$$

Cuadro comparativo de amortizaciones. Evolución cronológica

Fin Ejercicio	Base Fiscal	CFA	AFA	Valor Contable	CCA	ACA
2010	34.000	6.000	6.000	32.000	8.000	8.000
2011	28.000	6.000	12.000	24.000	8.000	16.000
2012	22.000	6.000	18.000	16.000	8.000	24.000
2013	16.000	6.000	24.000	8.000	8.000	32.000
2014	10.000	6.000	30.000	0,0	8.000	40.000
2015	4.000	4.000	34.000			
2016	0,0	0,0	34.000			

CFA, Cuota Fiscal de Amortización anual
 AFA, Amortización Fiscal Acumulada
 CCA, Cuota Contable de Amortización anual
 ACA, Amortización Contable Acumulada

Aflora Diferencia Temporal Deducible en los ejercicios 2010 a 2014

$$\begin{aligned} \text{Gasto Contable, GC} &= 8.000 \\ \text{Gasto Fiscal, GF} &= 6.000 \\ \text{Ajuste Positivo, AP} &\equiv \text{GC} - \text{GF} = 2.000 \end{aligned}$$

Revierte Diferencia Temporal Deducible en los ejercicios 2015 y 2016

$$\begin{aligned} \text{Gasto Contable, GC} &= 0,0 \\ \text{Gasto Fiscal, GF} &= 6.000 \\ \text{Ajuste Negativo, AP} &\equiv \text{GC} - \text{GF} = -6.000 \end{aligned}$$

Cuadro de Diferencias Temporarias. Evolución cronológica
 Tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades, 30%

Fin Ejercicio	Base Fiscal	Valor Contable	DTA	DTE	ADTD
2010	34.000	32.000	2.000	2.000	600
2011	28.000	24.000	4.000	2.000	600
2012	22.000	16.000	6.000	2.000	600
2013	16.000	8.000	8.000	2.000	600
2014	10.000	0,0	10.000	2.000	600
2015	4.000		4.000	-6.000	-1.800
2016	0,0		0,0	-4.000	-1.200
			Sumas	0,0	0,0

DTA = BF - VC, Diferencia Temporal Acumulada, diferencia entre la Base Fiscal y el Valor Contable

DTE = CCA - CFA, Diferencia Temporal del Ejercicio,

Diferencia entre la Cuota Contable y la Cuota Fiscal de amortización

ADTD = DTE × TI, Activo por Diferencia Temporal Deducible

Ejercicio 2010, impuesto sobre sociedades

Deducción Total, DT ≡ 15.300

Límite de la deducción, LD = 50% × CT = 15.300

Deducción del ejercicio, DE = Mín.{ DT, LD } = 15.300

Exceso de deducciones y bonificaciones, DBP ≡ DT - DE = 0,00

Autoliquidación del IS	Bases	ADTD, PDTI
Resultado contable antes de impuestos	100.000	
Aflora Diferencia Temporal Deducible	2.000	600
Base imponible del ejercicio	102.000	600
Cuota tributaria	30.600	
Deducciones y Bonificaciones	-15.300	
Cuota líquida positiva	15.300	
Retenciones y pagos a cuenta	-25.000	
Cuota diferencial a pagar, 4752	-9.700	

31-12-10. Impuesto corriente

Cuenta del Plan General de Contabilidad	Debe	Haber
6300. Impuesto corriente	15.300	
4709. Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	9.700	
473. Retenciones y pagos a cuenta		25.000
Sumas	25.000	25.000

31-12-10. Impuesto diferido. Aflora Diferencia Temporal Deducible

Cuenta 4742, Saldo inicial, $DBP_0 \equiv 15.300$

Cuenta 4742, Saldo final, $DBP_1 \equiv 0$

Cuenta 6301 $\equiv 15.300 - 600 = 14.700$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6301. Impuesto diferido	14.700	
4740. Activos por diferencias temporarias deducibles	600	
4742. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes		15.300
<i>Sumas</i>	15.300	15.300

Gasto total impuesto beneficios $\equiv IC + ID = 15.300 + 14.700 = 30.000$

31-12-10 al 31-12-14. Impuesto diferido. Aflora Diferencia Temporal Deducible

Si en los ejercicios 2010 hasta 2014, ambos extremos inclusive, sólo existe la diferencia temporal que proviene de los diferentes criterios de amortización contable y fiscal del la inversión en bienes de equipo.

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
4740. Activos por diferencias temporarias deducibles	600	
6301. Impuesto diferido		600
<i>Sumas</i>	600	600

31-12-15. Impuesto diferido. Revierte Diferencia Temporal Deducible

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6301. Impuesto diferido	1.800	
4740. Activos por diferencias temporarias deducibles		1.800
<i>Sumas</i>	1.800	1.800

31-12-16. Impuesto diferido. Revierte Diferencia Temporal Deducible

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6301. Impuesto diferido	1.200	
4740. Activos por diferencias temporarias deducibles		1.200
<i>Sumas</i>	1.200	1.200

Supuesto 28. Diferencias temporarias por partidas del balance

Una empresa adquiere el 1-1-10 una máquina por importe de 100.000 €. Se amortiza de forma lineal en un plazo de 5 años, sin valor residual. La empresa tiene autorizado un plan de amortización fiscal por la Agencia Tributaria que le permite deducir el precio de adquisición íntegro en el ejercicio 2010. El resultado contable antes de impuestos, 200.000 €, retenciones y pagos a cuenta, 25.000 €; en el ejercicio 2010, 35.000 € son derechos adquiridos por deducciones y bonificaciones de la cuota.

Calcula el cuadro de diferencias temporarias y ajustes fiscales de los 5 años de amortización contable del inmovilizado.

Formula el asiento del impuesto sobre beneficios del ejercicio 2010 si el tipo de gravamen del impuesto sobre sociedades es el 30%.

Tabla de Amortización Fiscal y Contable

Precio de Adquisición, PA \equiv 100.000
 Vida Contable Útil, en años, VU \equiv 5
 Cuota Contable de amortización anual, CCA \equiv VA/VU = 20.000
 Valor Contable después de amortizar, VC = PA -CL = 80.000

Aflora Diferencia Temporal Imponible en el ejercicio 2010

Gasto Contable, GC = 20.000
 Deducción del valor contable íntegro,
 Ajuste Negativo, AN \equiv GC -GF = -80.000

Revierte Diferencia Temporal Imponible en los ejercicios 2011 hasta 2014

Gasto Contable, GC = 20.000
 No es deducción fiscal el gasto contable por amortización del activo
 Ajuste Positivo, AP \equiv 20.000

Cuadro de Diferencias Temporarias. Evolución cronológica

Tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades, 30%

Fin Ejercicio	Base Fiscal	Valor Contable	DTA	AF \equiv DTE	PDTI
2010	-80.000	80.000	-80.000	-80.000	-24.000
2011	0,0	60.000	-60.000	20.000	6.000
2012	0,0	40.000	-40.000	20.000	6.000
2013	0,0	20.000	-20.000	20.000	6.000
2014	0,0	0,0	0,0	20.000	6.000
			Sumas	0,0	0,0

DTA = AF + CCA, Diferencia Temporal Acumulada

Suma del ajuste fiscal del ejercicio anterior y la cuota contable de amortización del ejercicio

DTE = AF, Diferencia Temporal del Ejercicio, idéntica al ajuste fiscal

Diferencia entre la Cuota Contable y la Cuota Fiscal de amortización

PDTI = DTE \times TI, Pasivo por Diferencia Temporal Imponible

Ejercicio 2010, impuesto sobre sociedades

Deducción Total, aflora en el ejercicio 2010, $DT \equiv 35.000$

Límite de la deducción, $LD = 50\% \times CT = 18.000$

Deducción del ejercicio, $DE = \text{Mín.}\{DT, LD\} = 18.000$

Exceso de deducciones y bonificaciones, $DBP \equiv DT - DE = 17.000$

Autoliquidación del IS	Bases	ADTD, PDTI
Resultado contable antes de impuestos	200.000	
Aflora Diferencia Temporal Imponible	-80.000	-24.000
Base imponible del ejercicio	120.000	-24.000
Cuota tributaria	36.000	
Deducciones y Bonificaciones	-18.000	
Cuota líquida positiva	18.000	
Retenciones y pagos a cuenta	-25.000	
Cuota diferencial a pagar, 4752	-7.000	

31-12-10. Impuesto corriente

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6300. Impuesto corriente	18.000	
4709. Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	7.000	
473. Retenciones y pagos a cuenta		25.000
<i>Sumas</i>	25.000	25.000

31-12-10. Impuesto diferido. Aflora Diferencia Temporal Deducible

Cuenta 4742, Exceso Deducciones y Bonificaciones, $EDB \equiv 17.000$

Cuenta 6301 $\equiv 24.000 - 17.000 = 7.000$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6301. Impuesto diferido	7.000	
4742. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes	17.000	
479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles		24.000
<i>Sumas</i>	24.000	24.000

Gasto impuesto sobre beneficios $\equiv IC + ID = 18.000 + 7.000 = 25.000$

Supuesto 29. Impuesto sobre beneficios**Diferencia temporaria deducible, baja en contabilidad**

La sociedad MSA adquirió el 1-1-10 una maquinaria por valor de 60.000 €, con una vida útil de 4 años, que se acoge a un plan de libertad de amortización. Sin embargo, al tener bases imponibles negativas pendientes de compensar, durante los dos primeros años la sociedad no practicó deducciones fiscales por las amortizaciones contables, teniendo prevista la deducción fiscal del precio de adquisición del activo en el ejercicio 2013.

En el ejercicio 2013, recibe una oferta de compraventa del inmovilizado por 40.000 € y transmite la propiedad el 1-5-13.

Contabiliza los efectos impositivos de los ejercicios 2010, 2011, 2012 y 2013 derivados de la inversión y transmisión de la propiedad del inmovilizado material.

Tipo de gravamen del impuesto sobre sociedades, 30%.

Tipo impositivo, 30%

Ejercicio 2010, 2011, 2012, efecto impositivo, impuesto diferido

Número de ejercicios, NE = 3

Se dota amortización contable, que no se deduce en la base fiscal

Cuenta 2813, AA \equiv PA/VU

Diferencia Temporaria Deducible, DTD \equiv PA/VU = 15.000

Cuenta 4740, Activo por Difer. Temp. Deduc., ADTD \equiv DTD \times TI = 4.500

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
4740. Activos por diferencias temporarias deducibles	4.500	
6301. Impuesto diferido		4.500
<i>Sumas</i>	4.500	4.500

1-5-13. Enajenación de la maquinaria

Cuenta 2813, Saldo, SD \equiv PA/VU \times NE = 45.000

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
572. Bancos c/c, euros	40.000	
2813. Amortización acumulada de maquinaria	45.000	
213. Maquinaria		60.000
771. Beneficios procedentes del inmovilizado material		25.000
<i>Sumas</i>	85.000	25.000

1-5-13. La baja patrimonial del activo significa cancelar las diferencias temporarias reconocidas

Cuenta 4740, Saldo, SD \equiv ADTD \times NE = 13.500

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
633. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios	13.500	
4740. Activos por diferencias temporarias deducibles		13.500
<i>Sumas</i>	13.500	13.500

Supuesto 30. Impuesto sobre beneficios**Diferencia temporaria imponible, baja en contabilidad**

La sociedad NSA formalizó el 1-1-10 un contrato de arrendamiento financiero. Al finalizar el ejercicio 2013 no ejercita la opción de compra, 1.000 €. El elemento de transporte tiene un valor en libros de 75.000 € y con amortizaciones contables dotadas por el 40%. Este activo fue deducido en su totalidad por la empresa en la base imponible del ejercicio 2010, que se acogió a un plan de libertad de amortización. Razón por la que existe un saldo acreedor, generado por el leasing, en la cuenta 479. Pasivos por diferencias temporarias imposables.

Contabiliza las operaciones derivadas de la información anterior, sabiendo que el tipo de gravamen del impuesto sobre sociedades es el 30%.

31-12-13. No ejercita la opción de compra, no renueva el contrato

$$\text{Cuenta 524, OC} \equiv 1.000$$

$$\text{Cuenta 2818, SD} \equiv 75.000 \times 40\% = 30.000$$

$$\text{Cuenta 671, PIM} \equiv 75.000 - 1.000 - 30.000 = 44.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
524. Acreedores por arrendamiento financiero a c/p	1.000	
2818. Amortización acumulada de elementos de transporte	30.000	
671. Pérdidas inmovilizado material	44.000	
218. Elementos de transporte		75.000
<i>Sumas</i>	75.000	75.000

31-12-13. Cancelación en contabilidad de la DTI

$$\text{Base Fiscal, BF} \equiv \text{OC} = 1.000$$

$$\text{Valor Contable, VC} \equiv \text{PA} - \text{AA} = 45.000$$

$$\text{Diferencia Temporaria Imponible, DTI} = \text{BF} - \text{VC} = -44.000$$

$$\text{Cuenta 479, Saldo acreedor, PDTI} \equiv 13.200$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
479. Pasivos por diferencias temporarias imposables	13.200	
638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios		13.200
<i>Sumas</i>	13.200	13.200

Supuesto 31. Reconocimiento y compensación de activos por DTD y BIN de ejercicios cerrados

En el ejercicio 2015 la sociedad PSA obtiene beneficios contables antes de impuestos por 350.000 €. Revierte una diferencia temporaria imponible, 60.000 €, por un leasing. Aflora una diferencia temporaria imponible, 45.000 €, por amortizaciones aceleradas. Deducciones, 3.000 €. Retenciones y pagos a cuenta, 2.500 €.

En el ejercicio 2010 afloran diferencias temporarias deducibles, 80.000 €, por provisiones no deducibles, no reconocidas en contabilidad ante la posibilidad de que no obtuviera beneficios fiscales futuros que permitiesen su compensación. Las revierte en la declaración del impuesto del ejercicio 2015.

En el ejercicio 2010 se generó una base imponible negativa, 140.000 €, que no registró en contabilidad ya que iba a iniciar un proceso de reestructuración y desconocía el ejercicio en el cual se generasen beneficios fiscales para compensarla. En la autoliquidación del impuesto sobre sociedades del ejercicio 2015 compensa dicha base imponible negativa.

Registra en el diario los asientos contables del impuesto sobre beneficios del ejercicio 2015 cuando tipo de gravamen es el 30%.

Tipo impositivo, 30%

31-12-15. Reconocimiento de DTD y BIN del ejercicio 2010

Diferencia Temporaria Deducible, DTD \equiv 80.000

Ejercicio 2010, Base imponible negativa, BIN \equiv -140.000

Cta. 4740, Saldo Activo por Difer. Temp. Deduc., ADTD \equiv DTD \times TI = 24.000

Cuenta 4745, Crédito pérdidas a compensar, CBIN \equiv -42.000

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
4740. Activos por diferencias temporarias deducibles	24.000	
4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio 00	42.000	
638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios		66.000
<i>Sumas</i>	66.000	66.000

31-12-15. Impuesto sobre beneficios

Autoliquidación del IS	Bases	ADTD, PDTI
Resultado contable antes de impuestos	350.000	
Revierte Diferencia Temporaria Deducible	-80.000	-24.000
Revierte Diferencia Temporaria Imponible	60.000	18.000
Aflora Diferencia Temporaria Imponible	-45.000	-13.500
Compensa bases imponibles negativas	-140.000	-42.000
Base imponible del ejercicio	145.000	-61.500
Cuota tributaria	43.500	
Deducciones y Bonificaciones	-3.000	
Cuota líquida positiva	40.500	
Retenciones y pagos a cuenta	-2.500	
Cuota diferencial a pagar, 4752	38.000	

Impuesto corriente

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6300. Impuesto corriente	40.500	
473. Retenciones y pagos a cuenta		2.500
4752. Hacienda Pública, acreedora por impuesto sociedades		38.000
<i>Sumas</i>	40.500	40.500

Impuesto diferido: Activos y Pasivos por Diferencias Temporarias

Se cambia de signo la suma de activos y pasivos por diferencias temporarias

$$\text{Cuenta 6301} \equiv 24.000 - 18.000 + 13.500 + 42.000 = 61.500$$

$$\text{Cuenta 479, PDTI} \equiv 18.000 - 13.500 = 4.500$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6301. Impuesto diferido	61.500	
479. Pasivos por diferencias temporarias imposables	4.500	
4740. Activos por diferencias temporarias deducibles		24.000
4745. Crédito por pérdidas a compensar del ejercicio 2010		42.000
<i>Sumas</i>	66.000	66.000

$$\text{Gasto total impuesto sobre beneficios} \equiv \text{IC} + \text{ID} = 40.500 + 61.500 = 102.000$$

Variación de los tipos impositivos

La NRV 13 establece que en caso de modificación de la legislación tributaria o evolución de la situación económica de la empresa se deberá reflejar los correspondientes cambios en los importes de los pasivos y activos por impuesto diferido.

Una variación de los tipos impositivos de gravamen en el impuesto sobre beneficios requerirá ajustes positivos o negativos en activos y pasivos por impuesto diferido.

Los derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar no se ven afectados por los cambios en los tipos impositivos. Sólo pueden verse afectados por alteraciones en la evolución de la situación económica de la empresa que cuestionen la aplicación de los excesos de deducciones y bonificaciones en ejercicios futuros o, en caso de no haberse registrado, se observen las condiciones necesarias para su reconocimiento (relevancia y fiabilidad).

Supuesto 32. Variación de los tipos impositivos

La empresa QSA en el ejercicio 2010 ha obtenido un resultado contable, 10.000 €, antes de impuestos. Retenciones soportadas y pagos a cuenta ingresados, 2.000 €.

Un gasto, sanción, 5.000 €, no es deducible en la base imponible.

Aflora una diferencia temporaria deducible, 4.000 €.

Tipo de gravamen del impuesto sobre sociedades, 35%.

Caso 1. La Ley de Presupuestos para el ejercicio 2011 fija el tipo de gravamen para el impuesto sobre sociedades en el 30%.

Caso 2. La Ley de Presupuestos para el ejercicio 2011 fija el tipo de gravamen para el impuesto sobre sociedades en el 39%.

Asienta en el diario el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2010.

Ejercicio 2010. Tipo impositivo, 35%

Autoliquidación del IS	Bases	ADTD, PDTI
Resultado contable antes de impuestos	10.000	
Diferencias permanentes	5.000	
Aflora Diferencia Temporaria Deducible	4.000	1.400
Base imponible del ejercicio	19.000	1.400
Cuota tributaria	6.650	
Deducciones y Bonificaciones		
Cuota líquida positiva	6.650	
Retenciones y pagos a cuenta	-2.000	
Cuota diferencial a pagar, 4752	4.650	

Impuesto corriente

Cuenta del Plan General de Contabilidad	Debe	Haber
6300. Impuesto corriente	6.650	
473. Retenciones y pagos a cuenta		2.000
4752. Hacienda Pública, acreedora por impuesto sociedades		4.650
<i>Sumas</i>	6.650	6.650

Impuesto diferido: Activos y Pasivos por Diferencias Temporarias

Cuenta 4740, Saldo inicial, $ADTD_0 \equiv DTD \times 35\% = 1.400$

Cuenta del Plan General de Contabilidad	Debe	Haber
4740. Activos por diferencias temporarias deducibles	1.400	
6301. Impuesto diferido		1.400
<i>Sumas</i>	1.400	1.400

Caso 1. La Ley de Presupuestos para el ejercicio 2011, fija un tipo gravamen del 30%

Ejercicio 2011. Tipo impositivo, 30%

Cuenta 4740, Saldo final, $ADTD_1 \equiv DTD \times 30\% = 1.200$

Cuenta 633, Variación para ajustar, $VAR \equiv 1.400 - 1.200 = 200$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
633. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios	200	
4740. Activos por diferencias temporarias deducibles		200
<i>Sumas</i>	200	200

Caso 2. La Ley de Presupuestos para el ejercicio 2011, fija un tipo gravamen del 39%

Ejercicio 2011. Tipo impositivo, 39%

Cuenta 4740, Saldo final, $ADTD_1 \equiv DTD \times 39\% = 1.560$

Cuenta 638, Variación para ajustar, $VAR \equiv 1.560 - 1.400 = 160$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
4740. Activos por diferencias temporarias deducibles	160	
638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios		160
<i>Sumas</i>	160	160

Supuesto 33. Variación de los tipos impositivos

La empresa RSA en el ejercicio 2010 ha obtenido un resultado contable, 18.000 €, antes de impuestos. Retenciones soportadas y pagos a cuenta ingresados, 3.000 €.

Saldo de deducciones pendientes de aplicar por insuficiencia de cuota, 5.000 €.

Aflora una diferencia temporaria imponible, 4.000 €.

Tipo de gravamen del impuesto sobre sociedades, 35%.

Caso 1. La Ley de Presupuestos para el ejercicio 2011 fija el tipo de gravamen para el impuesto sobre sociedades en el 30%.

Caso 2. La Ley de Presupuestos para el ejercicio 2011 fija el tipo de gravamen para el impuesto sobre sociedades en el 39%.

La normativa fiscal fija un límite del 50% de la cuota tributaria para practicar deducciones y bonificaciones de la cuota en un ejercicio. Se puede diferir a ejercicios futuros los saldos pendientes de aplicar de deducciones y bonificaciones de la cuota.

Asienta en el diario el impuesto sobre sociedades del ejercicio 2010.

Ejercicio 2010. Tipo impositivo, 35%

Deducciones y Bonificaciones Pendientes, $DBP_0 \equiv 5.000$

Límite de la deducción, $LD = 50\% \times CT = 2.450$

Deducción del ejercicio, $DE = \text{Mín.}\{DT, LD\} = 2.450$

Exceso de deducciones y bonificaciones, $DBP_1 \equiv DT - DE = 2.550$

Autoliquidación del IS	Bases	ADTD, PDTI
Resultado contable antes de impuestos	18.000	
Aflora Diferencia Temporaria Imponible	-4.000	-1.400
Base imponible del ejercicio	14.000	-1.400
Cuota tributaria	4.900	
Deducciones y Bonificaciones	-2.450	
Cuota líquida positiva	2.450	
Retenciones y pagos a cuenta	-3.000	
Cuota diferencial a devolver, 4709	-550	

Impuesto corriente

Cuenta del Plan General de Contabilidad	Debe	Haber
6300. Impuesto corriente	2.450	
4709. Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	550	
473. Retenciones y pagos a cuenta		3.000
<i>Sumas</i>	3.000	3.000

*Impuesto diferido: Activos y Pasivos por Diferencias Temporarias*Cuenta 4742, Saldo inicial, $DBP_0 \equiv 5.000$ Cuenta 4742, Saldo final, $DBP_1 \equiv 2.550$ Cuenta 4742, Deducción del ejercicio, $DE \equiv DBP_0 - DBP_1 = 2.450$ Cuenta 479, PDTI $\equiv DTI \times 35\% = 1.400$ Cuenta 6301, ID $\equiv 2.450 + 1.400 = 3.850$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6301. Impuesto diferido	3.850	
4742. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes		2.450
479. Pasivos por diferencias temporarias imposables		1.400
<i>Sumas</i>	3.850	3.850

Caso 1. La Ley de Presupuestos para el ejercicio 2011, fija un tipo gravamen del 30%

Ejercicio 2011. Tipo impositivo, 30%

Cuenta 479, PDTI $\equiv DTI \times 30\% = 1.200$ Cuenta 638, Variación para ajustar, $VAR \equiv 1.400 - 1.200 = 200$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
479. Pasivos por diferencias temporarias imposables	200	
638. Ajustes positivos en la imposición sobre beneficios		200
<i>Sumas</i>	200	200

Caso 2. La Ley de Presupuestos para el ejercicio 2011, fija un tipo gravamen del 39%

Ejercicio 2011. Tipo impositivo, 39%

Cuenta 479, PDTI $\equiv DTI \times 39\% = 1.560$ Cuenta 633, Variación para ajustar, $VAR \equiv 1.560 - 1.400 = 160$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
633. Ajustes negativos en la imposición sobre beneficios	160	
479. Pasivos por diferencias temporarias imposables		160
<i>Sumas</i>	160	160

Supuesto 34. Diferencias temporarias por partidas del balance

La empresa GSA adquiere el 1-1-10 una máquina por importe de 11.000 €. Se le estima un valor residual de 1.000 € y una vida útil de 5 años. Las tablas fiscales fijan un plazo de amortización de 10 años. En el ejercicio 2010, 10.000 € es el resultado contable antes de impuestos, y 500 € las retenciones y pagos a cuenta.

En el ejercicio 2015, 25.000 € es el resultado contable antes de impuestos, y 9.000 € las retenciones y pagos a cuenta.

Calcula el cuadro de diferencias temporarias y ajustes fiscales de los 10 años de amortización fiscal del inmovilizado.

Formula los asientos del impuesto sobre beneficios del ejercicio 2010 y 2015, si el tipo de gravamen del impuesto sobre sociedades es el 30%.

Tabla de Amortización Fiscal y Contable

Precio de Adquisición, PA \equiv 11.000
Valor Residual, VR \equiv 1.000
Valor Amortizable, VA \equiv PA - VR = 10.000
Vida Contable Útil, en años, VU \equiv 5
Cuota Contable de amortización anual, CCA \equiv VA/VU = 2.000
Vida Fiscal Útil, en años, VF \equiv 10
Cuota Fiscal de amortización anual, CFA \equiv VA/VF = 1.000

Cuadro comparativo de amortizaciones. Evolución cronológica

Fin Ejercicio	Base Fiscal	CFA	AFA	Valor Contable	CCA	ACA
2010	9.000	1.000	1.000	8.000	2.000	2.000
2011	8.000	1.000	2.000	6.000	2.000	4.000
2012	7.000	1.000	3.000	4.000	2.000	6.000
2013	6.000	1.000	4.000	2.000	2.000	8.000
2014	5.000	1.000	5.000	0,0	2.000	10.000
2015	4.000	1.000	6.000			
2016	3.000	1.000	7.000			
2017	2.000	1.000	8.000			
2018	1.000	1.000	9.000			
2019	0,0	1.000	10.000			

CFA, Cuota Fiscal de Amortización anual

AFA, Amortización Fiscal Acumulada

CCA, Cuota Contable de Amortización anual

ACA, Amortización Contable Acumulada

Aflora Diferencia Temporal Deducible en los ejercicios 2010 a 2014

Gasto Contable, GC = 2.000

Gasto Fiscal, GF = 1.000

Ajuste Positivo, AP \equiv GC - GF = 1.000

Revierte Diferencia Temporal Deducible en los ejercicios 2015 a 2019

Gasto Contable, GC = 0,0

Gasto Fiscal, GF = 1.000

Ajuste Negativo, AP \equiv GC - GF = -1.000

Cuadro de Diferencias Temporarias. Evolución cronológica
 Tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades, 30%

Fin Ejercicio	Base Fiscal	Valor Contable	DTA	DTE	ADTD
2010	9.000	8.000	1.000	1.000	300
2011	8.000	6.000	2.000	1.000	300
2012	7.000	4.000	3.000	1.000	300
2013	6.000	2.000	4.000	1.000	300
2014	5.000	0,0	5.000	1.000	300
2015	4.000		4.000	-1.000	-300
2016	3.000		3.000	-1.000	-300
2017	2.000		2.000	-1.000	-300
2018	1.000		1.000	-1.000	-300
2019	0,0		0,0	-1.000	-300
			Sumas	0,0	0,0

DTA = BF - VC, Diferencia Temporal Acumulada, diferencia entre la Base Fiscal y el Valor Contable

DTE = CCA - CFA, Diferencia Temporal del Ejercicio,

Diferencia entre la Cuota Contable y la Cuota Fiscal de amortización

ADTD = DTE × TI, Activo por Diferencia Temporal Deducible

Ejercicio 2010, impuesto sobre sociedades

Autoliquidación del IS	Bases	ADTD, PDTI
Resultado contable antes de impuestos	10.000	
Aflora Diferencia Temporal Deducible	1.000	300
Base imponible del ejercicio	11.000	300
Cuota tributaria	3.300	
Retenciones y pagos a cuenta	-500	
Cuota diferencial a pagar, 4752	2.800	

31-12-10. Impuesto corriente

Cuenta del Plan General de Contabilidad	Debe	Haber
6300. Impuesto corriente	3.300	
473. Retenciones y pagos a cuenta		500
4752. Hacienda Pública, acreedora por impuesto sociedades		2.800
<i>Sumas</i>	3.300	3.300

31-12-10. Impuesto diferido. Aflora Diferencia Temporal Deducible

Cuenta del Plan General de Contabilidad	Debe	Haber
4740. Activos por diferencias temporarias deducibles	300	
6301. Impuesto diferido		300
<i>Sumas</i>	300	300

Gasto total impuesto sobre beneficios \equiv IC - ID = 3.300 - 300 = 3.000

Ejercicio 2015, impuesto sobre sociedades

Autoliquidación del IS	Bases	ADTD, PDTI
Resultado contable antes de impuestos	25.000	
Revierte Diferencia Temporal Deducible	-1.000	-300
Base imponible del ejercicio	24.000	-300
Cuota tributaria	7.200	
Retenciones y pagos a cuenta	-9.000	
Cuota diferencial a pagar, 4752	-1.800	

31-12-15. Impuesto corriente

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6300. Impuesto corriente	7.200	
4709. Hacienda Pública, deudora por devolución de impuestos	1.800	
473. Retenciones y pagos a cuenta		9.000
<i>Sumas</i>	9.000	9.000

31-12-15. Impuesto diferido. Revierte Diferencia Temporal Deducible

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6301. Impuesto diferido	300	
4740. Activos por diferencias temporarias deducibles		300
<i>Sumas</i>	300	300

Gasto total impuesto sobre beneficios \equiv IC + ID = 7.200 + 300 = 7.500

Supuesto 35. Diferencias temporarias por partidas del balance

La empresa HSA adquiere el 1-1-11 un bien de equipo industrial por importe de 20.000 €. Se le estima una vida útil de 4 años. La Agencia Tributaria le autoriza un plan de amortización acelerada al 50% en 2 años.

En el ejercicio 2011, 250.000 € es el resultado contable antes de impuestos, y 14.000 € las retenciones y pagos a cuenta. Entre los ingresos se ha contabilizado un incremento en el valor de los terrenos de 45.000 € que está exento de tributación. Tiene derecho a varias deducciones fiscales por valor de 27.000 €, de las cuales sólo puede aplicar en este ejercicio 17.000 €.

En el ejercicio 2012, 64.000 € es el resultado contable antes de impuestos, y 800 € las retenciones y pagos a cuenta. No hay límite en la cuota para practicar las deducciones y bonificaciones, así que aplica los derechos sobre deducciones pendientes.

Calcula el cuadro de diferencias temporarias y ajustes fiscales de los 4 años de amortización contable del inmovilizado.

Formula los asientos del impuesto sobre beneficios de los ejercicios 2011 y 2012 si el tipo de gravamen del impuesto sobre sociedades es el 30%.

Tabla de Amortización Fiscal y Contable

Precio de Adquisición, PA \equiv 20.000
Vida Contable Útil, en años, VU \equiv 4
Cuota Contable de amortización anual, CCA \equiv VA/VU = 5.000
Vida Fiscal Útil, en años, VF \equiv 2
Cuota Fiscal de amortización anual, CFA \equiv VA/VF = 10.000

Cuadro comparativo de amortizaciones. Evolución cronológica

Fin Ejercicio	Base Fiscal	CFA	AFA	Valor Contable	CCA	ACA
2011	10.000	10.000	10.000	15.000	5.000	5.000
2012	0,0	10.000	20.000	10.000	5.000	10.000
2013				5.000	5.000	15.000
2014				0,0	5.000	20.000

CFA, Cuota Fiscal de Amortización anual

AFA, Amortización Fiscal Acumulada

CCA, Cuota Contable de Amortización anual

ACA, Amortización Contable Acumulada

Aflora Diferencia Temporal Imponible en los ejercicios 2011 y 2012

Gasto Contable, GC = 5.000

Gasto Fiscal, GF = 10.000

Ajuste Negativo, AN \equiv GC - GF = -5.000

Revierte Diferencia Temporal Imponible en los ejercicios 2013 y 2014

Gasto Contable, GC = 5.000

Gasto Fiscal, GF = 0,0

Ajuste Positivo, AP \equiv GC - GF = 5.000

Cuadro de Diferencias Temporarias. Evolución cronológica
 Tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades, 30%

Fin Ejercicio	Base Fiscal	Valor Contable	DTA	DTE	PDTI
2011	10.000	15.000	-5.000	-5.000	-1.500
2012	0,0	10.000	-10.000	-5.000	-1.500
2013		5.000	-5.000	5.000	1.500
2014		0,0	0,0	5.000	1.500
			Sumas	0,0	0,0

DTA = BF - VC, Diferencia Temporal Acumulada, diferencia entre la Base Fiscal y el Valor Contable

DTE = CCA - CFA, Diferencia Temporal del Ejercicio,

Diferencia entre la Cuota Contable y la Cuota Fiscal de amortización

PDTI = DTE × TI, Pasivo por Diferencia Temporal Imponible

Ejercicio 2011, impuesto sobre sociedades

Deducción Total, DT = 27.000

Deducción del ejercicio, DE = 17.000

Exceso de deducciones y bonificaciones, DBP = DT - DE = 10.000

Autoliquidación del IS	Bases	ADTD, PDTI
Resultado contable antes de impuestos	250.000	
Diferencias permanentes	-45.000	
Aflora Diferencia Temporal Imponible	-5.000	-1.500
Base imponible del ejercicio	200.000	-1.500
Cuota tributaria	60.000	
Deducciones y Bonificaciones	-17.000	
Cuota líquida positiva	43.000	
Retenciones y pagos a cuenta	-14.000	
Cuota diferencial a pagar, 4752	29.000	

31-12-11. Impuesto corriente

Cuenta del Plan General de Contabilidad	Debe	Haber
6300. Impuesto corriente	43.000	
473. Retenciones y pagos a cuenta		14.000
4752. Hacienda Pública, acreedora por impuesto sociedades		29.000
<i>Sumas</i>	43.000	43.000

31-12-11. Impuesto diferido. Aflora Diferencia Temporal Deducible

Cuenta del Plan General de Contabilidad	Debe	Haber
4742. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes	10.000	
479. Pasivos por diferencias temporarias imposables		1.500
6301. Impuesto diferido		8.500
<i>Sumas</i>	10.000	10.000

Gasto impuesto sobre beneficios = IC - ID = 43.000 - 8.500 = 34.500

Ejercicio 2012, impuesto sobre sociedades

Deducción Total, DT \equiv 10.000

Deducción del ejercicio, DE = 10.000

Exceso de deducciones y bonificaciones, DBP \equiv DT -DE = 0,0

Autoliquidación del IS	Bases	ADTD, PDTI
Resultado contable antes de impuestos	64.000	
Aflora Diferencia Temporal Imponible	-5.000	-1.500
Base imponible del ejercicio	59.000	-1.500
Cuota tributaria	17.700	
Deducciones y Bonificaciones	-10.000	
Cuota líquida positiva	7.700	
Retenciones y pagos a cuenta	-800	
Cuota diferencial a pagar, 4752	6.900	

31-12-12. Impuesto corriente

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6300. Impuesto corriente	7.700	
473. Retenciones y pagos a cuenta		800
4752. Hacienda Pública, acreedora por impuesto sociedades		6.900
<i>Sumas</i>	7.700	7.700

31-12-12. Impuesto diferido. Aflora Diferencia Temporal Deducible

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
6301. Impuesto diferido	11.500	
4742. Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes		10.000
479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles		1.500
<i>Sumas</i>	11.500	11.500

Gasto impuesto sobre beneficios \equiv IC -ID = 7.700 + 11.500 = 19.200

NRV 18. SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS RECIBIDOS

1. Subvenciones, donaciones y legados otorgados por terceros distintos a los socios o propietarios

1.1. Reconocimiento

Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables se contabilizarán inicialmente, con carácter general, como ingresos directamente imputados al patrimonio neto y se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos sobre una base sistemática y racional de forma correlacionada con los gastos derivados de la subvención, donación o legado, de acuerdo con los criterios que se detallan en el apartado 1.3 de esta norma.

Las subvenciones, donaciones y legados que tengan carácter de reintegrables se registrarán como pasivos de la empresa hasta que adquieran la condición de no reintegrables. A estos efectos, se considerará no reintegrable cuando exista un acuerdo individualizado de concesión de la subvención, donación o legado a favor de la empresa, se hayan cumplido las condiciones establecidas para su concesión y no existan dudas razonables sobre la recepción de la subvención, donación o legado.

1.2. Valoración

Las subvenciones, donaciones y legados de carácter monetario se valorarán por el valor razonable del importe concedido, y las de carácter no monetario o en especie se valorarán por el valor razonable del bien recibido, referenciados ambos valores al momento de su reconocimiento.

1.3. Criterios de imputación a resultados

La imputación a resultados de las subvenciones, donaciones y legados que tengan el carácter de no reintegrables se efectuará atendiendo a su finalidad.

En este sentido, el criterio de imputación a resultados de una subvención, donación o legado de carácter monetario deberá ser el mismo que el aplicado a otra subvención, donación o legado recibido en especie, cuando se refieran a la adquisición del mismo tipo de activo o a la cancelación del mismo tipo de pasivo.

A efectos de su imputación en la cuenta de pérdidas y ganancias, habrá que distinguir entre los siguientes tipos de subvenciones, donaciones y legados:

a) Cuando se concedan para asegurar una rentabilidad mínima o compensar los déficit de explotación: se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se concedan, salvo si se destinan a financiar déficit de explotación de ejercicios futuros, en cuyo caso se imputarán en dichos ejercicios.

b) Cuando se concedan para financiar gastos específicos: se imputarán como ingresos en el mismo ejercicio en el que se devenguen los gastos que estén financiando.

c) Cuando se concedan para adquirir activos o cancelar pasivos, se pueden distinguir los siguientes casos:

– Activos del inmovilizado intangible, material e inversiones inmobiliarias: se imputarán como ingresos del ejercicio en proporción a la dotación a la amortización efectuada en ese periodo para los citados elementos o, en su caso, cuando se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

– Existencias que no se obtengan como consecuencia de un rappel comercial: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

– Activos financieros: se imputarán como ingresos del ejercicio en el que se produzca su enajenación, corrección valorativa por deterioro o baja en balance.

– Cancelación de deudas: se imputarán como ingresos del ejercicio en que se produzca dicha cancelación, salvo cuando se otorguen en relación con una financiación específica, en cuyo caso la imputación se realizará en función del elemento financiado.

d) Los importes monetarios que se reciban sin asignación a una finalidad específica se imputarán como ingresos del ejercicio en que se reconozcan.

Se considerarán en todo caso de naturaleza irreversible las correcciones valorativas por deterioro de los elementos en la parte en que éstos hayan sido financiados gratuitamente.

2. Subvenciones, donaciones y legados otorgados por socios o propietarios

Las subvenciones, donaciones y legados no reintegrables recibidos de socios o propietarios, no constituyen ingresos, debiéndose registrar directamente en los fondos propios, independientemente del tipo de subvención, donación o legado de que se trate. La valoración de estas subvenciones, donaciones y legados es la establecida en el apartado 1.2 de esta norma.

No obstante, en el caso de empresas pertenecientes al sector público que reciban subvenciones, donaciones o legados de la entidad pública dominante para financiar la realización de actividades de interés público o general, la contabilización de dichas ayudas públicas se efectuará de acuerdo con los criterios contenidos en el apartado anterior de esta norma.

COMENTARIOS A NRV 18. SUBVENCIONES, DONACIONES Y LEGADOS RECIBIDOS

Reconocimiento

- Subvenciones, donaciones y legados no reintegrables. Son ingresos directamente imputados al patrimonio neto. Se reconocen en la cuenta de pérdidas y ganancias como ingresos de forma sistemática y correlacionada con los gastos derivados de la subvención, donación o legado.
- Subvenciones, donaciones y legados reintegrables. Son obligaciones de pago hasta que se transforman en no reintegrables: cuando existe un acuerdo individualizado de concesión de la subvención; cuando se cumplen las condiciones establecidas para la concesión y no existen dudas razonables sobre la recepción de la subvención, donación o legado.

Valoración en el instante de su reconocimiento

Recursos monetarios no reintegrables. Valor razonable del importe concedido.

Recursos en especie no reintegrables. Valor razonable del bien recibido.

Criterios de imputación a resultados según su finalidad

- Para asegurar una rentabilidad mínima. Se imputan como ingresos del ejercicio en el que se conceden.
- Para financiar déficit de explotación. Se imputan como ingresos de los ejercicios en los que se compensa el déficit de explotación.
- Para financiar gastos específicos. Se imputan como ingresos en los mismos ejercicios en los que se devengan los gastos financiados.
- Para adquirir activos. Se consideran los siguientes casos:
 1. Inmovilizado intangible, material, inversiones inmobiliarias. Se imputan como ingresos del ejercicio en proporción a las amortizaciones dotadas.
 2. Existencias que no se obtengan con un rappel comercial. Se imputan como ingresos del ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección por deterioro del valor o baja en balance.
 3. Activos financieros. Se imputan como ingresos del ejercicio en que se produzca su enajenación, corrección por deterioro del valor o baja en balance.
 4. Cancelación de deudas. Se imputan como ingresos del ejercicio en que se produzca dicha cancelación, salvo que se otorguen para una financiación específica en cuyo caso la imputación se realiza en función del elemento financiado.
- Sin asignación a una finalidad específica. Se imputan como ingresos del ejercicio en que se reconozcan.

Se considera de naturaleza irreversible las correcciones por deterioro del valor de los elementos en la parte en que hayan sido financiados gratuitamente.

Subvenciones oficiales

Ayudas que proceden del sector público en forma de transferencias de recursos en contrapartida del cumplimiento futuro o pasado de ciertas condiciones relativas a las actividades de explotación (NIC 20). Se diferencian dos modalidades: subvenciones de capital y de explotación.

Subvenciones de capital

Se otorgan con la condición financiera de que la empresa beneficiaria destine su importe íntegro a la adquisición, construcción y/o fabricación de bienes de la infraestructura productiva de las actividades mercantiles desarrolladas por la empresa (NIC 20).

Subvenciones de explotación

Su finalidad es asegurar una rentabilidad mínima o compensar déficit de explotación del ejercicio o de ejercicios previos, se imputarán directamente a la cuenta de resultados (NIC 20).

Donaciones

Recursos monetarios o activos recibidos de empresas o particulares sin contraprestación.

Es una subvención no oficial, una donación de capital procedente de terceras empresas o particulares.

Legados

Disposición legalmente formalizada que de un bien o de una parte del conjunto de sus bienes hace el testador a favor de alguna persona física o jurídica y que debe ser respetada por los herederos. Aquello que se deja o transmite a los sucesores, sea cosa material o inmaterial.

Cuentas del PGC-2007

Las inversiones en bienes de equipo, infraestructura productiva, son inversiones en capital.

1) Los capitales proceden de instituciones públicas

130. Subvenciones oficiales de capital

172. Deudas l/p transformables en subvenciones

4708. Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas

522. Deudas c/p transformables en subvenciones

746. Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio

840. Transferencia de subvenciones oficiales de capital

940. Ingresos de subvenciones oficiales de capital

2) Los capitales proceden de entidades privadas

131. Donaciones y legados de capital

746. Subvenciones, donaciones y legados de capital transferidos al resultado del ejercicio

841. Transferencia de donaciones y legados de capital

941. Ingresos de donaciones y legados de capital

Capitales destinados a compensar gastos de uno o varios ejercicios procedentes de instituciones públicas y/o entidades privadas. Subvenciones y donaciones de explotación.

132. Otras subvenciones, donaciones y legados

740. Subvenciones, donaciones y legados a la explotación

747. Otras subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado del ejercicio

842. Transferencia de otras subvenciones, donaciones, legados

942. Ingresos otras subvenciones, donaciones y legados

Supuesto 1. Subvención del déficit de explotación de un ejercicio

Subvención para el ejercicio en curso y ejercicios ya cerrados

La empresa agrícola TSA el 1-12-15 ha obtenido una subvención el de 75.000 € para compensar la rentabilidad del ejercicio 2015. Se ha cobrado un 50% con transferencia bancaria.

Solución

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
4708. Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	37.500	
572. Bancos c/c, euros	37.500	
740. Subvenciones, donaciones y legados a la explotación		75.000
<i>Sumas</i>	75.000	75.000

Supuesto 2. Subvención del déficit de explotación de varios ejercicios

Subvención para el ejercicio en curso y varios ejercicios futuros

La empresa siderúrgica de altos hornos WSA ha obtenido en el ejercicio 2014 una subvención de la empresa YSA, 100.000 € no reintegrables, para financiar los déficit de explotación del ejercicio en curso y de los 2 ejercicios inmediatos siguientes. Se adjunta cuadro de estimación de los déficits:

Ejercicio	Déficit Estimado	Déficit Total
2014	32.000	21,92%
2015	45.000	30,82%
2016	69.000	47,26%
Total	146.000	100,00%

3-5-14. Se transfiere el líquido a la cuenta bancaria de la empresa.

El tipo impositivo del impuesto sobre sociedades es del 30%.

Asienta en el diario las operaciones enunciadas y el efecto impositivo.

Solución

NRV 18. Se imputa la subvención al resultado de los ejercicios según el porcentaje que corresponda a cada ejercicio sobre el déficit total.

Ejercicio	Déficit Total	STR	SPT
2014	21,92%	21.920	78.080
2015	30,82%	30.820	47.260
2016	47,26%	47.260	0
Total	100,00%	100.000	

STR, Subvención Traspasada al Resultado del ejercicio

SPT, Subvención Pendiente de Traspasar al Resultado

3-5-14. Concesión de la subvención no oficial y no reintegrable

Efecto impositivo. Aflora Diferencia Temporal Imponible

Impuesto Sociedades, tipo impositivo, TI = 30%

Cuenta 479 $\equiv 30\% \times 100.000 = 30.000$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
572. Bancos c/c, euros	100.000	
942. Ingresos otras subvenciones, donaciones y legados		100.000
8301. Impuesto diferido	30.000	
479. Pasivos por diferencias temporarias imposables		30.000
<i>Sumas</i>	130.000	130.000

31-12-14. Cierre Ejercicio. Traspaso de la subvención al resultado del ejercicio

Subv. Pend. Trasp. Resultados, SPT = $100.000 - 21.920 = 78.080$

Efecto Impositivo. Revierte Diferencia Temporal Imponible

Cuenta 479 $\equiv 30\% \times 21.920 = 6.576$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
842. Transferencia de otras subvenciones, donaciones, legados	21.920	
740. Subvenciones, donaciones y legados a la explotación		21.920
479. Pasivos por diferencias temporarias imposables	6.576	
8301. Impuesto diferido		6.576
<i>Sumas</i>	28.496	28.496

Regularización para formular el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto

Cta. 8301, Saldo deudor, SD $\equiv 30.000 - 6.576 = 30\% \times 78.080 = 23.424$ Cuenta 132 $\equiv 100.000 - 23.424 - 21.920 = 54.656$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
942. Ingresos otras subvenciones, donaciones y legados	100.000	
8301. Impuesto diferido		23.424
842. Transferencia de otras subvenciones, donaciones, legados		21.920
132. Otras subvenciones, donaciones y legados		54.656
<i>Sumas</i>	100.000	100.000

31-12-15. Cierre Ejercicio. Traspaso de la subvención al resultado del ejercicio

Subv. Pend. Trasp. Resultados, SPT = $78.080 - 30.820 = 47.260$

Efecto Impositivo. Revierte Diferencia Temporal Imponible

Cuenta 479 $\equiv 30\% \times 30.820 = 9.246$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
842. Transferencia de otras subvenciones, donaciones, legados	30.820	
740. Subvenciones, donaciones y legados a la explotación		30.820
479. Pasivos por diferencias temporarias imposables	9.246	
8301. Impuesto diferido		9.246
<i>Sumas</i>	40.066	40.066

Regularización para formular el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
132. Otras subvenciones, donaciones y legados	21.574	
8301. Impuesto diferido	9.246	
842. Transferencia de otras subvenciones, donaciones, legados		30.820
<i>Sumas</i>	30.820	30.820

31-12-16. Cierre Ejercicio. Traspaso de la subvención al resultado del ejercicio

Subvención Pendiente de Traspasar a Resultados, SPT = 47.260

Efecto Impositivo. Revierte Diferencia Temporal Imponible

Cuenta 479 \equiv 30% \times 47.260 = 14.178

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
842. Transferencia de otras subvenciones, donaciones, legados	47.260	
740. Subvenciones, donaciones y legados a la explotación		47.260
479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles	14.178	
8301. Impuesto diferido		14.178
<i>Sumas</i>	61.438	61.438

Regularización para formular el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
132. Otras subvenciones, donaciones y legados	33.082	
8301. Impuesto diferido	14.178	
842. Transferencia de otras subvenciones, donaciones, legados		47.260
<i>Sumas</i>	47.260	47.260

A partir del registro contable de este último asiento las cuentas 132. Otras subvenciones, donaciones y legados y 479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles tienen que estar saldadas.

El saldo de la cuenta 479 es el 30%, tipo impositivo del Impuesto sobre Sociedades en vigor (del supuesto), de la Subvención Pendiente de Traspasar al Resultado del ejercicio.

Véase, por ejemplo el 31-12-14:

Cuenta 479, Saldo acreedor, SA \equiv 30.000 - 6.576 = 23.424

SA \equiv 30% \times (100.000 - 21.920) = 30% \times 78.080 = 23.424

Supuesto 3. Subvención para inmovilizados

1-1-10. La sociedad HSA recibe notificación de una subvención pública concedida para financiar un equipo industrial valorado en 200.000 €, con una vida útil de 5 años y amortizaciones lineales desde que se incorpora a la producción. Se adquiere el inmovilizado con transferencia bancaria y se incorpora a la actividad productiva mercantil.

1-7-10. La subvención cubre el 100% del precio del inmovilizado. Se transfiere el líquido a una cuenta bancaria de la empresa.

El tipo impositivo del impuesto sobre sociedades es del 30%.

Formula los asientos contables de los acontecimientos económicos descritos y del efecto impositivo. Se omite el IGIC.

Solución

1-1-00. Concesión de la subvención oficial no reintegrable

Precio de Adquisición, cuenta 213, PA = 200.000

Vida útil, meses, VU = 60

Efecto impositivo. Aflora Diferencia Temporal Imponible

Impuesto Sociedades, tipo impositivo, TI = 30%

Cuenta 479 $\equiv 30\% \times 200.000 = 60.000$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
4708. Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	200.000	
940. Ingresos de subvenciones oficiales de capital		200.000
8301. Impuesto diferido	60.000	
479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles		60.000
<i>Sumas</i>	260.000	260.000

1-1-10. Se adquiere el inmovilizado material

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
213. Maquinaria	200.000	
572. Bancos c/c, euros		200.000
<i>Sumas</i>	200.000	200.000

1-7-10. Transferencia del líquido

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
572. Bancos c/c, euros	200.000	
4708. Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas		200.000
<i>Sumas</i>	200.000	200.000

31-12-10. Cierre ejercicio. Se amortiza el inmovilizado material

Cuenta 2813 $\equiv PA \times 12/VU = 40.000$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
681. Amortización del inmovilizado material	40.000	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		40.000
<i>Sumas</i>	40.000	40.000

Traspaso de la subvención al resultado del ejercicio

Efecto Impositivo. Revierte Diferencia Temporaria Imponible

$$\text{Cuenta 479} \equiv 30\% \times 40.000 = 12.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
840. Transferencia de subvenciones oficiales de capital	40.000	
746. Subvenciones, donac. y leg. capital transferidos al resultado		40.000
479. Pasivos por diferencias temporarias imposables	12.000	
8301. Impuesto diferido		12.000
<i>Sumas</i>	52.000	52.000

Regularización para formular el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto

$$\text{Cuenta 8301, Saldo deudor, SD} \equiv 60.000 - 12.000 = 48.000$$

$$\text{Cuenta 130} \equiv 200.000 - 48.000 - 40.000 = 112.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
940. Ingresos de subvenciones oficiales de capital	200.000	
8301. Impuesto diferido		48.000
840. Transferencia de subvenciones oficiales de capital		40.000
130. Subvenciones oficiales de capital		112.000
<i>Sumas</i>	200.000	200.000

31-12-11, 31-12-12, 31-12-13 y 31-12-14. Cierre ejercicio

Se amortiza el inmovilizado material

$$\text{Cuenta 2813} \equiv \text{PA} \times 12/\text{VU} = 40.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
681. Amortización del inmovilizado material	40.000	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		40.000
<i>Sumas</i>	40.000	40.000

Traspaso de la subvención al resultado del ejercicio

Efecto Impositivo. Revierte Diferencia Temporaria Imponible

$$\text{Cuenta 479} \equiv 30\% \times 40.000 = 12.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
840. Transferencia de subvenciones oficiales de capital	40.000	
746. Subvenciones, donac. y leg. capital transferidos al resultado		40.000
479. Pasivos por diferencias temporarias imposables	12.000	
8301. Impuesto diferido		12.000
<i>Sumas</i>	52.000	52.000

Regularización para formular el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
8301. Impuesto diferido	12.000	
130. Subvenciones oficiales de capital	28.000	
840. Transferencia de subvenciones oficiales de capital		40.000
<i>Sumas</i>	40.000	40.000

Supuesto 4. Subvención para gastos específicos

1-1-10. El INEM concede a la sociedad FSA una subvención de 12.000 €, para reducir las cotizaciones a la seguridad social, cuota obrera más cuota patronal, de un empleado con un contrato laboral de 2 años. La transferencia del numerario líquido se ingresa el 1-3-10.

Nómina mensual vencida en los ejercicios 2010 y 2011. Desglose de conceptos: sueldo bruto, 2.300 €; retención IRPF, 530 €; cuota patronal, 520 €; cuota obrera, 130 €.

El tipo impositivo del impuesto sobre sociedades es del 30%.

Registra los asientos en el libro diario de los ejercicios 2010 y 2011.

Solución

1-1-10. Concesión de la subvención oficial no reintegrable

Importe de la subvención concedida, SC = 12.000

Plazo de cobertura, meses, PC = 24

Impuesto Sociedades, tipo impositivo, TI = 30%

Cuenta 479 $\equiv 30\% \times 12.000 = 3.600$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
4708. Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	12.000	
942. Ingresos otras subvenciones, donaciones y legados		12.000
8301. Impuesto diferido	3.600	
479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles		3.600
<i>Sumas</i>	15.600	15.600

1-3-10. Transferencia del líquido

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
572. Bancos c/c, euros	12.000	
4708. Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas		12.000
<i>Sumas</i>	12.000	12.000

Ejercicios 2010 y 2011. Nómina mensual vencida

Cuenta 476, INSS $\equiv CP + CO = 520 + 130 = 650$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
640. Sueldos y salarios	2.300	
642. Seguridad social a cargo de la empresa	520	
4751. Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas		530
476. Organismos de la Seguridad Social, acreedores		650
572. Bancos c/c, euros		1.640
<i>Sumas</i>	2.820	2.820

31-12-10. Cierre Ejercicio. Traspaso de la subvención al resultado del ejercicio

Cuenta 746, INSS $\equiv 12.000 \times 12/24 = 6.000$

Cuenta 479 $\equiv 30\% \times 6.000 = 1.800$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
842. Transferencia de otras subvenciones, donaciones, legados	6.000	
747. Otras subvenciones, donac. y leg. transferidos al resultado		6.000
479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles	1.800	
8301. Impuesto diferido		1.800
<i>Sumas</i>	7.800	7.800

Regularización para formular el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto

Cuenta 8301, Saldo deudor, SD $\equiv 3.600 - 1.800 = 1.800$

Cuenta 130 $\equiv 12.000 - 1.800 - 6.000 = 4.200$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
942. Ingresos otras subvenciones, donaciones y legados	12.000	
8301. Impuesto diferido		1.800
842. Transferencia de otras subvenciones, donaciones, legados		6.000
132. Otras subvenciones, donaciones y legados		4.200
<i>Sumas</i>	12.000	12.000

31-12-11. Cierre Ejercicio. Traspaso de la subvención al resultado del ejercicio

Cuenta 746, INSS $\equiv 12.000 \times 12/24 = 6.000$

Cuenta 479 $\equiv 30\% \times 6.000 = 1.800$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
842. Transferencia de otras subvenciones, donaciones, legados	6.000	
747. Otras subvenciones, donac. y leg. transferidos al resultado		6.000
479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles	1.800	
8301. Impuesto diferido		1.800
<i>Sumas</i>	7.800	7.800

Regularización para formular el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
8301. Impuesto diferido	1.800	
132. Otras subvenciones, donaciones y legados	4.200	
842. Transferencia de otras subvenciones, donaciones, legados		6.000
<i>Sumas</i>	6.000	6.000

Supuesto 5. Irreversibilidad de las correcciones valorativas

Se registra, si procede, la corrección de valor irreversible hasta el límite del importe de la subvención de capital no reintegrable destinada a financiar infraestructura productiva, existencias adquiridas sin rappel comercial y activos financieros.

La sociedad GSA es propietaria de un elemento de transporte.

Datos a considerar a efectos de los registros contables del ejercicio 2012: se adquiere el 1-1-10, coste, 100.000 €; amortizaciones dotadas, 40.000 € sobre la base de una vida útil de 5 años, de los cuales 2 están agotados.

El 1-5-12 se recibe una transferencia bancaria de una subvención oficial de capital para inversiones en activos no corrientes, 60.000 €.

El tipo impositivo del impuesto sobre sociedades es del 30%.

En el ejercicio 2012, asienta en el diario los apuntes contables relativos al inmovilizado, subvención y su efecto impositivo, cuando se estima un importe recuperable de 35.000 € en la fecha de cierre. El ejercicio económico coincide con el año natural.

Solución

Inmovilizado material, Elementos de transporte
 Vida útil, meses, VU = 60
 Agotada, $VU_A = 24$
 No agotada, $VU_{NA} = 36$
 Precio de Adquisición, PA = 100.000
 Amortización, $AA = 100.000 \times 24/60 = 40.000$
 Valor Contable, $VC_0 \equiv PA - AA = 60.000$
 Subvención de capital, SC = 60.000

1-5-12. Concesión de la subvención oficial no reintegrable

Impuesto Sociedades, tipo impositivo, TI = 30%
 Cuenta 479 $\equiv 30\% \times 60.000 = 18.000$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
572. Bancos c/c, euros	60.000	
940. Ingresos de subvenciones oficiales de capital		60.000
8301. Impuesto diferido	18.000	
479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles		18.000
<i>Sumas</i>	78.000	78.000

31-12-12. Cierre ejercicio

Se amortiza el inmovilizado material

Cuenta 2813, Amortización Ejercicio, $AE \equiv PA \times 12/VU = 20.000$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
681. Amortización del inmovilizado material	20.000	
2818. Amortización acumulada de elementos de transporte		20.000
<i>Sumas</i>	20.000	20.000

Cálculo del deterioro de valor

Se registra, si procede, correcciones de valor irreversibles hasta el límite del importe de la subvención de capital no reintegrable, librada para financiar infraestructura productiva.

$$\text{Valor Contable, } VC_1 \equiv VC_0 - AE = 60.000 - 20.000 = 40.000$$

$$\text{Importe Recuperable, } IR_0 = \text{Máx.}\{VNR_0; VU_0\} = 35.000$$

$$\text{Cuenta 218, Deterioro de Valor Irreversible, } DV_0 = VC_1 - IR_0 = 5.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
671. Pérdidas del inmovilizado material	5.000	
218. Elementos de transporte		5.000
<i>Sumas</i>	5.000	5.000

Traspaso resultado ejercicio: amortización y deterioro valor irreversible. Revierte efecto impositivo

$$\text{Cuenta 746, Suma, } S = AE + DV_0 = 25.000$$

$$\text{Cuenta 479} \equiv 30\% \times 25.000 = 7.500$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
840. Transferencia de subvenciones oficiales de capital	25.000	
746. Subvenciones, donac. y leg. capital transferidos al resultado		25.000
479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles	7.500	
8301. Impuesto diferido		7.500
<i>Sumas</i>	32.500	32.500

Regularización para formular el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto

$$\text{Cuenta 8301, Saldo deudor, } SD = 18.000 - 7.500 = 10.500$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
940. Ingresos de subvenciones oficiales de capital	60.000	
8301. Impuesto diferido		10.500
840. Transferencia de subvenciones oficiales de capital		25.000
130. Subvenciones oficiales de capital		24.500
<i>Sumas</i>	60.000	60.000

Supuesto 6. Subvención oficial para adquisición de un inmueble

La sociedad TSA adquiere el 1-3-09 un inmueble por 240.000 € donde instalar un geriátrico que liquida con transferencia bancaria. El terreno representa el 20% del valor total de la compraventa.

Se estima una vida útil de 25 años sin valor residual.

Recibe el 1-7-09 una subvención pública de 120.000 € por la inversión inmobiliaria.

El 1-9-10 vende el terreno por 69.000 € y pacta con el propietario un contrato de alquiler superfiario por 5.000 € mensuales anticipados.

El tipo impositivo del impuesto sobre sociedades es del 30%.

Formula los asientos contables de 1-3, 1-7, y 31-12-09, y asientos de 1-9-2010 y 31-12-2010

Solución

1-3-09. Se adquiere el inmueble

Precio de Adquisición del Inmueble, PA \equiv 240.000

Cuenta 210, PA \equiv 20% \times 240.000 = 48.000

Cuenta 211, PA \equiv 80% \times 240.000 = 192.000

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
210. Terrenos y bienes naturales	48.000	
211. Construcciones	192.000	
572. Bancos c/c, euros		240.000
<i>Sumas</i>	240.000	240.000

1-7-09. Concesión de la subvención oficial no reintegrable. Aflora efecto impositivo

Subvención de capital, SC = 120.000

Impuesto Sociedades, tipo impositivo, TI = 30%

Cuenta 479 \equiv 30% \times 120.000 = 36.000

Subvención al Terreno, ST \equiv 20% \times 120.000 = 24.000

Subvención a la Construcción, SC \equiv 80% \times 120.000 = 96.000

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
572. Bancos c/c, euros	120.000	
940. Ingresos de subvenciones oficiales de capital		120.000
8301. Impuesto diferido	36.000	
479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles		36.000
<i>Sumas</i>	156.000	156.000

31-12-09. Cierre ejercicio

Se amortiza el inmovilizado material

Valor Contable Construcción, VC = PA = 192.000

Vida útil, meses, VU = 300

Agotada, meses, VU_A = 10

No agotada, meses, VU_{NA} = 290

Cuenta 2811, Amortización Ejercicio, AE \equiv VC \times VU_A / VU = 6.400

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
681. Amortización del inmovilizado material	6.400	
2811. Amortización acumulada de construcciones		6.400
<i>Sumas</i>	6.400	6.400

Traspaso al resultado del ejercicio: amortización. Revierte efecto impositivo

$$\text{Cuenta 746, TR} \equiv \text{SC} \times \text{VU}_A / \text{VU} = 96.000 \times 10 / 300 = 3.200$$

$$\text{Cuenta 479} \equiv 30\% \times 3.200 = 960$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
840. Transferencia de subvenciones oficiales de capital	3.200	
746. Subvenciones, donac. y leg. capital transferidos al resultado		3.200
479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles	960	
8301. Impuesto diferido		960
<i>Sumas</i>	4.160	4.160

Regularización para formular el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto

$$\text{Cuenta 8301, Saldo deudor, SD} = 36.000 - 960 = 35.040$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
940. Ingresos de subvenciones oficiales de capital	120.000	
8301. Impuesto diferido		35.040
840. Transferencia de subvenciones oficiales de capital		3.200
130. Subvenciones oficiales de capital		81.760
<i>Sumas</i>	120.000	120.000

1-9-10. Venta del Terreno

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
572. Bancos c/c, euros	69.000	
210. Terrenos y bienes naturales		48.000
771. Beneficios procedentes del inmovilizado material		21.000
<i>Sumas</i>	69.000	69.000

Traspaso al resultado del ejercicio: Beneficio enajenación inmovilizado. Revierte efecto impositivo

Revierte el efecto impositivo por la baja patrimonial del activo. Esta operación significa la evidencia de unos beneficios procedentes del inmovilizado material que se ha transmitido por compraventa.

$$\text{Cuenta 746, Subvención al terreno, ST} = 24.000$$

$$\text{Cuenta 479} \equiv 30\% \times 24.000 = 7.200$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
840. Transferencia de subvenciones oficiales de capital	24.000	
746. Subvenciones, donac. y leg. capital transferidos al resultado		24.000
479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles	7.200	
8301. Impuesto diferido		7.200
<i>Sumas</i>	31.200	31.200

1-9, 1-10, 1-11 y 1-12-10. Liquidación del contrato de alquiler, mensualidades anticipadas

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
621. Arrendamientos y cánones	5.000	
572. Bancos c/c, euros		5.000
<i>Sumas</i>	5.000	5.000

31-12-10. Cierre ejercicio

Se amortiza el inmovilizado material

$$\text{Valor Contable Construcción, VC} = 192.000 - 6.400 = 185.600$$

$$\text{Vida útil, meses, VU} = 290$$

$$\text{Agotada, meses, VU}_A = 12$$

$$\text{No agotada, meses, VU}_{NA} = 278$$

$$\text{Cuenta 2811, Amortización Ejercicio, AE} \equiv \text{VC} \times \text{VU}_A / \text{VU} = 7.680$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
681. Amortización del inmovilizado material	7.680	
2818. Amortización acumulada de elementos de transporte		7.680
<i>Sumas</i>	7.680	7.680

Traspaso al resultado del ejercicio. Revierte efecto impositivo

$$\text{Subv. Cap. Pend. Trasp. Resultados, SCP} = 96.000 - 3.200 = 92.800$$

$$\text{Cuenta 746, TR} \equiv \text{SCP} \times \text{VU}_A / \text{VU} = 92.800 \times 12 / 290 = 3.840$$

$$\text{Cuenta 479} \equiv 30\% \times 3.840 = 1.152$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
840. Transferencia de subvenciones oficiales de capital	3.840	
746. Subvenciones, donac. y leg. capital transferidos al resultado		3.840
479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles	1.152	
8301. Impuesto diferido		1.152
<i>Sumas</i>	4.992	4.992

Regularización para formular el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto

$$\text{Cuenta 8301, Saldo acreedor, SA} = 7.200 + 1.152 = 8.352$$

$$\text{Cuenta 840, Saldo deudor, SD} = 24.000 + 3.840 = 27.840$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
130. Subvenciones oficiales de capital	19.488	
8301. Impuesto diferido	8.352	
840. Transferencia de subvenciones oficiales de capital		27.840
<i>Sumas</i>	27.840	27.840

Supuesto 7. Subvención para gastos específicos

El INEM concede el 1-1-15 a la empresa GSA una subvención de 24.000 €, para reducir las cotizaciones a la seguridad social, cuota obrera más cuota patronal, de un empleado con un contrato laboral de 3 años. La transferencia del numerario líquido se ingresa el 1-9-15.

Nómina mensual vencida en los ejercicios 2015, 2016 y 2017. Desglose de conceptos: 2.500 €, sueldo bruto; 620 €, retención IRPF; 570 €, cuota patronal; 180 €, cuota obrera.

El tipo impositivo del impuesto sobre sociedades es del 30%.

Registra los asientos en el libro diario de los ejercicios 2015, 2016 y 2017.

Solución

1-1-15. Concesión de la subvención oficial no reintegrable

Importe de la subvención concedida, SC = 24.000

Plazo de cobertura, meses, PC = 36

Impuesto Sociedades, tipo impositivo, TI = 30%

Cuenta 479 $\equiv 30\% \times 24.000 = 7.200$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
4708. Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas	24.000	
942. Ingresos otras subvenciones, donaciones y legados		24.000
8301. Impuesto diferido	7.200	
479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles		7.200
<i>Sumas</i>	31.200	31.200

1-9-15. Transferencia del líquido

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
572. Bancos c/c, euros	24.000	
4708. Hacienda Pública, deudora por subvenciones concedidas		24.000
<i>Sumas</i>	24.000	24.000

Ejercicios 2015, 2016 y 2017. Nómina mensual vencida

Cuenta 476, INSS $\equiv CP + CO = 570 + 180 = 750$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
640. Sueldos y salarios	2.500	
642. Seguridad social a cargo de la empresa	570	
4751. Hacienda Pública, acreedor por retenciones practicadas		620
476. Organismos de la Seguridad Social, acreedores		750
572. Bancos c/c, euros		1.700
<i>Sumas</i>	3.070	3.070

31-12-15. Cierre Ejercicio. Traspaso de la subvención al resultado del ejercicio

Cuenta 746, INSS $\equiv 24.000 \times 12/36 = 8.000$

Cuenta 479 $\equiv 30\% \times 6.000 = 2.400$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
842. Transferencia de otras subvenciones, donaciones, legados	8.000	
747. Otras subvenciones, donac. y leg. transferidos al resultado		8.000
479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles	2.400	
8301. Impuesto diferido		2.400
<i>Sumas</i>	10.400	10.400

Regularización para formular el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto

Cuenta 8301, Saldo deudor, SD $\equiv 7.200 - 2.400 = 4.800$

Cuenta 130 $\equiv 24.000 - 4.800 - 8.000 = 11.200$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
942. Ingresos otras subvenciones, donaciones y legados	24.000	
8301. Impuesto diferido		4.800
842. Transferencia de otras subvenciones, donaciones, legados		8.000
132. Otras subvenciones, donaciones y legados		11.200
<i>Sumas</i>	24.000	24.000

31-12-16 y 31-12-17. Cierre Ejercicio. Traspaso de la subvención al resultado del ejercicio

Cuenta 746, INSS $\equiv 24.000 \times 12/36 = 8.000$

Cuenta 479 $\equiv 30\% \times 6.000 = 2.400$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
842. Transferencia de otras subvenciones, donaciones, legados	8.000	
747. Otras subvenciones, donac. y leg. transferidos al resultado		8.000
479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles	2.400	
8301. Impuesto diferido		2.400
<i>Sumas</i>	10.400	10.400

Regularización para formular el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
8301. Impuesto diferido	2.400	
132. Otras subvenciones, donaciones y legados	5.600	
842. Transferencia de otras subvenciones, donaciones, legados		8.000
<i>Sumas</i>	8.000	8.000

Supuesto 8. Subvención de capital de promoción privada

La Clínica Quirón recibe el 1-5-14 un aparato de rayos X donado por un empresario particular que está registrado en su contabilidad por un precio de adquisición de 600.000 €. En la fecha de la donación está amortizado en 150.000 €. Una tasación pericial estima que el valor razonable es de 500.000 € y que aún tiene una vida económica no agotada de 10 años. Los gastos de instalación y transporte a cargo de la empresa donataria se cifran en 10.000 €. El aparato está en condiciones de funcionamiento el 1-7-14.

Formula los registros contables de la empresa donataria en el ejercicio 2014 si el tipo impositivo del IGIC es el 7%, el tipo de gravamen del impuesto sobre sociedades es del 30%, y el tipo impositivo del impuesto sobre transmisiones patrimoniales es el 6,5%.

Solución

1-5-14. Concesión de la donación de capital no reintegrable

Impuesto Sociedades, tipo impositivo, TI = 30%

IGIC, tipo impositivo, TI = 7%

Valor Razonable de la Donación, VR = 500.000

Cuenta 479 $\equiv 30\% \times 500.000 = 150.000$

Cuenta 572 $\equiv 6,5\% \times 500.000 = 32.500$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
233. Maquinaria en montaje	500.000	
941. Ingresos de donaciones y legados de capital		500.000
233. Maquinaria en montaje, Imp. Transm. Patr., ITP, 6,5%	32.500	
572. Bancos e instituciones de crédito, c/c vista, euros		32.500
8301. Impuesto diferido	150.000	
479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles		150.000
<i>Sumas</i>	682.500	682.500

1-7-14. Fin obras instalación, en condiciones de funcionamiento

Gastos de transporte e instalación, GT = 10.000

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
213. Maquinaria	542.500	
4727. Hacienda Pública, IGIC soportado	700	
233. Maquinaria en montaje		532.500
572. Bancos e instituciones de crédito, c/c vista, euros		10.700
<i>Sumas</i>	543.200	543.200

31-12-14. Cierre ejercicio. Amortización. Transferencia de la subvención

Vida útil, meses, VU = 120

Cuenta 2813, Cuota contable de amortización, CCA \equiv PA \times 6/VU = 27.125

Cuenta 2813, Cuota de subvención transferida a resultados, CST \equiv VR \times 6/VU = 25.000

Cuenta 479 \equiv 30% \times 25.000 = 7.500

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
681. Amortización del inmovilizado material	27.125	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		27.125
841. Transferencia de donaciones y legados de capital	25.000	
746. Subvenciones, donac. y leg. capital transferidos al resultado		25.000
479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles	7.500	
8301. Impuesto diferido		7.500
<i>Sumas</i>	59.625	59.625

Regularización para formular el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto

Cuenta 8301, Saldo deudor, SD \equiv 150.000 - 7.500 = 142.500

Cuenta 131 \equiv 500.000 - 142.500 - 25.000 = 332.500

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
941. Ingresos de donaciones y legados de capital	500.000	
8301. Impuesto diferido		142.500
841. Transferencia de donaciones y legados de capital		25.000
131. Donaciones y legados de capital		332.500
<i>Sumas</i>	500.000	500.000

En los cierres de los ejercicios desde 2015 hasta 2022. Amortización. Transferencia de la subvención

Cuenta 2813, Cuota contable de amortización, CCA \equiv PA \times 12/VU = 54.250

Cuenta 2813, Cuota de subvención transferida a resultados, CST \equiv VR \times 12/VU = 50.000

Cuenta 479 \equiv 30% \times 50.000 = 15.000

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
681. Amortización del inmovilizado material	54.250	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		54.250
841. Transferencia de donaciones y legados de capital	50.000	
746. Subvenciones, donac. y leg. capital transferidos al resultado		50.000
479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles	15.000	
8301. Impuesto diferido		15.000
<i>Sumas</i>	119.250	119.250

Regularización para formular el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto

$$\text{Cuenta 131} \equiv 50.000 - 15.000 = 35.000$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
8301. Impuesto diferido	15.000	
131. Donaciones y legados de capital	35.000	
841. Transferencia de donaciones y legados de capital		50.000
<i>Sumas</i>	50.000	50.000

31-12-23. Cierre del ejercicio. Amortización. Transferencia de la subvención

$$\text{Cuenta 2813, Cuota contable de amortización, CCA} \equiv \text{PA} \times 6/\text{VU} = 27.125$$

$$\text{Cuenta 2813, Cuota de subvención transferida a resultados, CST} \equiv \text{VR} \times 6/\text{VU} = 25.000$$

$$\text{Cuenta 479} \equiv 30\% \times 25.000 = 7.500$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
681. Amortización del inmovilizado material	27.125	
2813. Amortización acumulada de maquinaria		27.125
841. Transferencia de donaciones y legados de capital	25.000	
746. Subvenciones, donac. y leg. capital transferidos al resultado		25.000
479. Pasivos por diferencias temporarias imponibles	7.500	
8301. Impuesto diferido		7.500
<i>Sumas</i>	59.625	59.625

Regularización para formular el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto

$$\text{Cuenta 131} \equiv 25.000 - 7.500 = 17.500$$

<i>Cuenta del Plan General de Contabilidad</i>	<i>Debe</i>	<i>Haber</i>
8301. Impuesto diferido	7.500	
131. Donaciones y legados de capital	17.500	
841. Transferencia de donaciones y legados de capital		25.000
<i>Sumas</i>	25.000	25.000

BIBLIOGRAFÍA

- Plan General de Contabilidad y de PYMES 2008. Reales Decretos 1514 y 1515 de 16 de noviembre de 2007. Ediciones Pirámide, Grupo Anaya. ISBN 978-84-368-2925-9

LIBROS SIMILARES DE INTERÉS PARA CONSULTAR

- Cervera Oliver, M.; González García, A.; Romano Aparicio, J. (2016): Contabilidad Financiera. Editorial Centro de Estudios Financieros. ISBN 978-84-454-3376-8
- Amador Fernández, S.; Romano Aparicio, J. (2008): Manual del nuevo plan general contable. Editorial Centro de Estudios Financieros. ISBN 978-84-454-1408-8
- Alonso Pérez, A.; Pousa Soto, R. (2009): Casos prácticos del nuevo Plan General de Contabilidad (4ª edición). Editorial Centro de Estudios Financieros. ISBN 978-84-454-1502-3
- Nevado Peña, D.; Alonso Carrillo, I.; Muñoz Arenas, A.; Núñez Chicharro, M. (2009): Ejercicios Prácticos de Contabilidad Financiera y de Sociedades. Ed. Civitas, Thomson Reuters. ISBN 978-84-470-3193-1

