

CONTABILIDAD

**COMENTARIOS A LA RESOLUCION DE 30 DE  
JULIO DE 1991, POR LA QUE SE DICTAN  
NORMAS DE VALORACION DEL  
INMOVILIZADO MATERIAL**

N.º 119

Trabajo efectuado por:

**SOTERO AMADOR FERNANDEZ**

*Economista.*

*Profesor del Centro de Estudios Financieros.*

## *Sumario:*

Introducción.

A. Formas especiales de adquisición del inmovilizado material.

A.1. Donaciones de inmovilizado material.

A.2. Permutas de inmovilizado material.

A.3. Adquisición de inmovilizado material entregando como pago parcial otro inmovilizado material.

A.4. Inmovilizado material recibido como consecuencia de aportaciones no dinerarias a sociedades anónimas.

B. Renovación de los bienes de inmovilizado material.

C. Ampliación y mejoras del inmovilizado material.

...

...

- D. Reparación y conservación del inmovilizado material.
- E. Piezas de recambio del inmovilizado material.
- F. Capitalización de los gastos financieros en el inmovilizado material.
- G. Correcciones de valor del inmovilizado material.
  - G.1. La amortización.
    - G.1.1. Valor amortizable.
    - G.1.2. Valor residual.
    - G.1.3. Vida útil.
    - G.1.4. Métodos de amortización.
    - G.1.5. Momento de inicio del proceso de amortización.
  - G.2. Provisiones de carácter reversible en el inmovilizado.
  - G.3. Pérdidas de carácter irreversible en el inmovilizado.

<b>CONTABILIDAD</b>	<b>COMENTARIOS A LA RESOLUCION DE 30 DE JULIO DE 1991, POR LA QUE SE DICTAN NORMAS DE VALORACION DEL INMOVILIZADO MATERIAL</b>	<b>N.º 119</b>
---------------------	--	----------------

## INTRODUCCION

En virtud de la disposición final quinta del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (en adelante P.G.C.), el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas desarrolla a través de esta Resolución las normas de valoración del inmovilizado material contenidas en la quinta parte del P.G.C. Este desarrollo trata de aclarar y complementar las citadas normas de valoración que a su vez se fundamentan en los principios contables de obligado cumplimiento establecidos en normas de rango superior al propio P.G.C. como son el Código de Comercio, Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (T.R.L.S.A.) y, en última instancia, la 4.<sup>a</sup> Directiva de la Comunidad Económica Europea.

A partir de la entrada en vigor de esta Resolución, los aspectos concretos de las normas de valoración relativas al inmovilizado material contenidos en ésta deben ser considerados como normas de contabilidad generalmente aceptadas, tal y como se establece en la norma 22.<sup>a</sup> de la quinta parte del P.G.C. en su apartado «C».

A lo largo de este trabajo vamos a tratar de explicar con ejemplos numéricos los distintos casos regulados por la Resolución, para lo cual seguiremos el orden de las operaciones contempladas en ella. En todo caso, se prescindirá de la contabilización del IVA que grava las distintas operaciones que se comentan en este trabajo.

### A. Formas especiales de adquisición del inmovilizado material.

1. Donaciones de inmovilizado material.
2. Permutas de inmovilizado material.

3. Adquisición de inmovilizado material entregando como pago parcial otro inmovilizado material.
  4. Inmovilizado material recibido como consecuencia de aportaciones no dinerarias a sociedades anónimas.
- B. Renovación de los bienes de inmovilizado material.
- C. Ampliación y mejoras del inmovilizado material
- D. Reparación y conservación del inmovilizado material.
- E. Piezas de recambio del inmovilizado material.
- F. Capitalización de los gastos financieros en el inmovilizado material.
- G. Correcciones de valor del inmovilizado material.

## A. FORMAS ESPECIALES DE ADQUISICION DEL INMOVILIZADO MATERIAL

### A.1. Donaciones de inmovilizado material.

Esta operación se contempla en la Resolución desde una doble perspectiva: La de la empresa que recibe el bien, y la de la que lo entrega.

La empresa que recibe el inmovilizado material lo dará de alta en su activo por su valor venal que es definido por la norma de valoración 2.<sup>a</sup>, apartado 4.º, del P.G.C. como «el precio que se presume estaría dispuesto a pagar un adquirente eventual teniendo en cuenta el estado y el lugar en que se encuentra dicho bien. El valor venal se apreciará en función de la situación de la empresa y, generalmente, bajo la hipótesis de continuidad de la explotación del bien».

Dada la dificultad que en ocasiones plantearía determinar este valor venal, lo más objetivo sería acudir a una tasación pericial.

La contrapartida del inmovilizado será una cuenta del subgrupo 13 del P.G.C., que podría denominarse *Ingresos por donaciones de inmovilizado material*. El movimiento de esta cuenta será análogo al previsto para las subvenciones de capital, ya que se le aplicarán las reglas de la norma 20.<sup>a</sup> del P.G.C.

*Ejemplo:*

La sociedad «X» recibe un vehículo a título gratuito cuyo valor venal se fija en 1.000.000 de pesetas. Posteriormente amortiza el vehículo en un 25% atendiendo a su vida útil estimada.

Los asientos deben ser los siguientes:

1.000.000 *Elementos de transporte (228)*

*a Ingresos por donaciones de in-*  
*movilizado material (132) 1.000.000*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

250.000 *Amortización del inmovilizado material (682)*

*a Amortización acumulada de*  
*inmovilizado material (282) 250.000*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

250.000 *Ingresos por donaciones de inmovilizado material (132)*

*a Donaciones de inmovilizado*  
*material traspasadas al resul-*  
*tado del ejercicio (776) 250.000*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

Habrá que considerar el efecto sobre la contabilización del Impuesto sobre Beneficios como consecuencia de la operación anterior ya que, aunque la donación no represente un ingreso en el ejercicio en que se recibe, sí se integrará en la base imponible del mismo. Por lo tanto se producirá una diferencia entre el beneficio antes de impuestos y la base imponible que hemos de considerar temporal, ya que en los ejercicios sucesivos revertirá con signo contrario. El ingreso que se contabiliza en la cuenta 776 no debe integrarse en la base imponible de los sucesivos ejercicios al haber tributado en su totalidad en el ejercicio en que se recibió la donación. Estamos, en definitiva, ante la existencia de un impuesto anticipado que se contabilizará tal y como prevé el P.G.C. en la cuenta 4740.

Para la contabilidad de la empresa donante se ha previsto una cuenta que registre la pérdida producida. Dice la Resolución: «La empresa que dona el activo dará de baja el inmovilizado material, produciéndose por dicho importe un resultado...».

Parece obvio señalar que en el caso de que este inmovilizado esté amortizado parcialmente, deberá darse de baja su correspondiente amortización acumulada, por lo que la pérdida a contabilizar lo será por el valor neto del bien cedido. Otro tanto cabe decir en el caso de que exista una provisión correctora del inmovilizado material donado.

*Ejemplo:*

La sociedad «Y» cede gratuitamente a un socio un mobiliario que había adquirido por 700.000 pesetas y que está amortizado en un 70% de su valor.

El asiento que debe hacer la sociedad «Y» es:

<i>490.000</i>	<i>Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>	
<i>210.000</i>	<i>Donaciones del inmovilizado material (676)</i>	
	<i>a</i>	
	<i>Mobiliario (226)</i>	<i>700.000</i>
_____	x	_____

## **A.2. Permutas de inmovilizado material.**

El criterio general establecido para estas operaciones dice: «El inmovilizado recibido se valorará de acuerdo al valor neto contable del bien cedido a cambio, con el límite del valor de mercado del inmovilizado recibido si éste fuera menor».

La norma viene a decir que en caso de permutas de inmovilizados materiales no pueden registrarse plusvalías como consecuencia de las mismas. Sin embargo, sí podrían registrarse pérdidas cuando el valor de mercado del bien recibido fuese menor al valor neto del bien entregado.

Este criterio es coherente con el principio de prudencia y coincide también con el criterio seguido por el P.G.C. para registrar las operaciones de Lease-back (norma 5.<sup>a</sup>, letra g), en las

que, si bien interviene una cuenta de inmovilizado inmaterial como es la 217 *Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero*, su forma de contabilización es esencialmente igual a la que estamos comentando al no permitir el reflejo de beneficios como consecuencia del cambio de un inmovilizado por otro.

*Ejemplo:*

La sociedad «B» posee una finca rústica valorada contablemente en 25.000.000 de pesetas. Realiza una permuta de dicha finca por una nave industrial cuyo valor de mercado es de 60.000.000 de pesetas, de los cuales se estima que un 50% corresponden al valor del suelo donde se asienta.

La transacción mencionada deberá reflejarse en la contabilidad de la sociedad «B» del siguiente modo:

12.500.000	Construcciones (221)		
12.500.000	Terrenos (220)		
	a Terrenos (220)		25.000.000
	x		

El inmovilizado recibido se valora por 25.000.000 de pesetas que es el valor del que se entrega y, a su vez, es menor que el valor de mercado.

De acuerdo con el P.G.C., deberá figurar por separado el valor del terreno y el de las construcciones (norma 3ª, letra b), por ello se procede a prorratear ambos valores en función del porcentaje que se estima corresponde a cada uno de dichos elementos.

Ahora bien, si en el ejemplo anterior el valor de mercado de la nave recibida fuese inferior al del bien entregado, por ejemplo 20.000.000, debería registrarse una pérdida por la diferencia, 5.000.000 en nuestro caso.

La pérdida se contabiliza si se considera reversible mediante la dotación de una provisión:

5.000.000 Dotación a la provisión del inmovilizado material (692)

a	Provisión por depr. del inmovilizado material (292)	5.000.000
---	---	-----------

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

Se rebajaría directamente el valor del inmovilizado cuando la pérdida fuese irreversible.

5.000.000 Pérdidas procedentes del inmovilizado material (671)

a	Terrenos (220)	5.000.000
---	----------------	-----------

o

a	Construcciones (221)	5.000.000
---	----------------------	-----------

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

Dentro del apartado relativo a las permutas se establece una excepción al hecho de no contabilizar beneficios derivados de estas operaciones. Dice la Resolución: «Para el caso en que existan provisiones que afecten al inmovilizado cedido la diferencia entre su precio de adquisición y su amortización acumulada será el límite por el que se podrá valorar el inmovilizado recibido a cambio, en el caso de que el valor de mercado de este último fuera mayor que el valor neto contable del bien cedido a cambio».

A través de un ejemplo vamos a intentar comentar este párrafo.

*Ejemplo:*

Supongamos que la sociedad CIFRA, S.A., tiene en su balance las siguientes cuentas relacionadas con un teléfono destinado a transmitir mensajes en clave.

Equipos para procesos de información .....	4.000.000 ptas.
Amortización acumulada del equipo .....	2.000.000 ptas.
Provisión depreciación del equipo .....	800.000 ptas.



Una empresa italiana está muy interesada en la adquisición de este elemento por ser un modelo compatible con su red de comunicaciones, que ha dejado de fabricarse recientemente, por lo que la compra al fabricante supondría un coste adicional muy importante. CIFRA llega al acuerdo de entregar a la empresa italiana su secráfono a cambio de uno nuevo cuyo valor de mercado asciende a 3.000.000 de pesetas.

Si aplicamos la norma general, CIFRA debe valorar el bien recibido por el valor neto contable del que entrega, esto es:

Coste .....	4.000.000 ptas.
Menos correcciones valorativas:	
Amortización acumulada .....	(2.000.000) ptas.
Provisión depreciación .....	(800.000) ptas.
Valor neto contable .....	1.200.000 ptas.

El asiento contable sería en este caso:

1.200.000	<i>Equipos para procesos de información (recibido) (227)</i>	
2.000.000	<i>Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>	
800.000	<i>Provisión por depreciación del inmovilizado material (292)</i>	
	<i>a Equipos para procesos de información (227)</i>	4.000.000
_____	x _____	

No obstante, de acuerdo con el párrafo anteriormente reproducido de la Resolución, se podría valorar el nuevo equipo por 2.000.000 de pesetas que es la diferencia entre el precio de adquisición (4.000.000 de pesetas) y la amortización acumulada (2.000.000 de pesetas) del bien entregado, al ser el valor de mercado del bien recibido (3.000.000 de pesetas) superior al valor neto contable del bien cedido a cambio (1.200.000 pesetas).

El asiento contable sería ahora:

2.000.000	<i>Equipos para procesos de información (227)</i>	
2.000.000	<i>Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>	
800.000	<i>Provisión por depreciación del inmovilizado material (292)</i>	
	<i>a Equipos para procesos de información (227)</i>	4.000.000
	<i>a Pérdidas y ganancias (Exceso de provisión del inmovilizado material) (129)</i>	800.000
_____	x _____	

Surge, por lo tanto, un beneficio que se corresponde exactamente con la provisión que tenía el inmovilizado antiguo. En cualquier caso, es importante señalar que el nuevo elemento no podrá valorarse bajo ningún concepto por encima del valor de mercado, por lo que cabe la posibilidad de que no toda la provisión se convierta en un ingreso, tal y como ocurre en el ejemplo expuesto.

Si en el ejemplo anterior el valor de mercado del bien recibido fuera de 1.700.000 pesetas, la contabilización de la permuta sería la siguiente:

1.700.000	<i>Equipos para procesos de información (227)</i>	
2.000.000	<i>Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>	
800.000	<i>Provisión por depreciación del inmovilizado material (292)</i>	
	<i>a Equipos para procesos de información (227)</i>	4.000.000
	<i>a Pérdidas y ganancias (Exceso de provisión del inmovilizado material) (129)</i>	500.000
_____	x _____	

En este caso, el beneficio contable es únicamente de 500.000 pesetas, en lugar de las 800.000 pesetas de provisión.

Si se producen gastos de instalación, montaje u otros similares hasta la puesta en funcionamiento del bien recibido, éstos se cargarían como mayor valor del inmovilizado, siempre que no supere el valor de mercado del referido bien. En caso contrario, se cargarán como gastos del ejercicio.

### **A.3. Adquisición de inmovilizado material entregando como pago parcial otro inmovilizado material.**

Este caso es muy similar al anterior ya que la Resolución establece que el bien recibido se valora por el valor neto contable del bien que se transmite más el importe monetario pagado con el límite máximo del valor de mercado del activo recibido.

Se trata, en realidad, del mismo caso que la permuta, de modo que tampoco en este caso resulta admisible la imputación contable de beneficios derivados de la operación.

Existe, sin embargo, una imprecisión en la redacción de la norma, ya que se habla del importe pagado cuando, en realidad, a nuestro juicio, debería hablarse de *importe pagado o que deba pagarse en el futuro*.

#### *Ejemplo:*

La sociedad «Z» tiene en su activo una máquina valorada por su precio de adquisición de 4.000.000 de pesetas que ha sido amortizada en un 80%. Decide adquirir una nueva máquina de tecnología más avanzada cuyo precio de adquisición asciende a 15.000.000 de pesetas. El proveedor de esta nueva máquina recoge la antigua que valora en 2.000.000 de pesetas, que se descuentan de la cantidad a satisfacer por la nueva máquina. Del importe a pagar se entrega cheque bancario por la mitad y se acepta una letra con vencimiento a 90 días por el resto.

La sociedad «Z» debe contabilizar del siguiente modo:

13.800.000 *Maquinaria (nueva) (223)*

3.200.000 *Amortización acumulada del inmovilizado material (282)*

	<i>a</i>	<i>Maquinaria (vieja) (223)</i>	4.000.000
	<i>a</i>	<i>Bancos (572)</i>	6.500.000
	<i>a</i>	<i>Ef. a pagar a c/ plazo (524)</i>	6.500.000
	x		
<hr/>			
Precio máquina nueva .....			15.000.000
– Descuento máquina usada .....			(2.000.000)
			<hr/>
A pagar .....			13.000.000
+ Valor neto máquina usada (4.000.000 - 0.8 x 4.000.000) ....			800.000
			<hr/>
Valor máquina nueva .....			13.800.000

El exceso de valor que reconoce el proveedor a la máquina usada sobre su valor neto contable:

$$2.000.000 - 800.000 = 1.200.000$$

no se traduce en un beneficio, sino en un menor coste de la nueva máquina.

#### **A.4. Inmovilizado material recibido como consecuencia de aportaciones no dinerarias a sociedades anónimas.**

La Resolución se limita a decir que estos bienes se valorarán por el importe asignado en la escritura de constitución o de ampliación de capital.

Contablemente se harán los asientos siguientes:

- Emisión y suscripción de acciones:

*Accionistas por aportaciones no dinerarias pendientes (193)*

a    *Capital social (100)*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

En el caso de que las acciones se emitan por encima de su valor nominal, se debe abonar también la cuenta *Prima de emisión de acciones*.

*Inmovilizado material (22)*

a    *Accionistas por aportaciones  
no dinerarias pendientes (193)*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

Cabe recordar que, de acuerdo con la vigente Ley de Sociedades Anónimas, las aportaciones no dinerarias habrán de ser objeto de un informe elaborado por uno o varios expertos independientes designados por el Registrador Mercantil (art. 38 T.R.L.S.A.).

Por otra parte, el Registrador denegará la inscripción cuando el valor escriturado supere en más de un 20% al valor atribuido por el experto (art. 132.2 del Reglamento del Registro Mercantil).

Esta norma persigue la protección de los acreedores de la sociedad, ya que una sobrevaloración de un elemento patrimonial de activo aportado a título de capital representaría la existencia de un capital ficticio y, por lo tanto, éste no cumpliría su función de garantía para los acreedores, al no tener en su totalidad la correspondiente contrapartida en el activo real de la sociedad.

## **B. RENOVACION DE LOS BIENES DE INMOVILIZADO MATERIAL**

En la norma 3.<sup>a</sup>, letra «f», del P.G.C. se establece que los costes de renovación de bienes del inmovilizado serán incorporados al activo como mayor valor del bien únicamente cuando supongan un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil y siempre

que sea posible conocer o estimar razonablemente el valor neto de los elementos que, por haber sido sustituidos, deban ser dados de baja.

La Resolución del ICAC aquí comentada, además de definir la renovación como el conjunto de operaciones mediante las que se recuperan las características iniciales del bien objeto de renovación, se limita a establecer cuál ha de ser el esquema contable a seguir en estos casos que se resume en los siguientes puntos:

a) Se integrará como mayor valor del inmovilizado material el importe de las renovaciones efectuadas por su precio de adquisición o coste de producción.

b) Se dará de baja el elemento sustituido con sus correspondientes correcciones valorativas, registrándose un resultado por la diferencia entre el producto obtenido en su posible venta y su valor neto contable.

c) En caso de entrega de un elemento sustituido a cambio de uno nuevo se aplicará la norma, ya comentada en el apartado A.3, relativa a las adquisiciones de inmovilizado material entregando como pago parcial otro inmovilizado material.

d) Cuando no se pueda conocer el coste del inmovilizado sustituido, así como sus correcciones valorativas por realizarse conjuntamente para el inmovilizado en que se efectúa la renovación, ésta debe contabilizarse como un gasto del ejercicio y no como un mayor valor del inmovilizado material.

La cuestión clave es, a nuestro entender, determinar si la renovación supone un incremento de valor del elemento de inmovilizado, ya que en caso contrario la operación realizada es, en realidad, una reparación que debe cargarse como gasto en los resultados del ejercicio. Los asientos contables no ofrecen dificultad alguna.

Por la sustitución del elemento antiguo:

*Depreciación Amortización acumulada del inmovilizado material (282)*

*a Inmovilizado material (precio de adquisición) (22)*

x

*Precio venta Tesorería (57)*

*Pérdida Pérdidas procedentes inmovilizado material (671)*

*a Beneficios procedentes del in-*  
*movilizado material (771)*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

Por el precio de adquisición del nuevo elemento:

*Inmovilizado material (22)*

*a Tesorería (57)*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

En caso de realizar la obra la propia empresa, por el coste de producción del nuevo elemento, se hará:

*Reparaciones y conservación (622)*

*a Trabajos realizados para el*  
*inmovilizado material (732)*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

Cuando la renovación no deba ser considerada como un mayor valor del activo, se hará:

*Reparaciones y conservación (622)*

*a Tesorería (57)*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

Si la reparación hubiese sido realizada por la propia empresa no sería necesario realizar ningún asiento, ya que el gasto estaría registrado en las cuentas de gastos por naturaleza tales como *Sueldos y salarios, Seguridad Social a cargo de la empresa, etc.*

Otra posibilidad, a efectos de dar mayor información, podría ser contabilizar el gasto por reparaciones con abono a cuenta de ingresos antes comentada mediante el asiento siguiente:

*Reparaciones y conservación (622)*

a    *Trabajos realizados para el  
inmovilizado material (732)*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

Este asiento no modifica el resultado del período al afectar a dos cuentas de resultados pero puede resultar útil a efectos de conocer la aplicación de recursos por parte de la empresa.

### C. AMPLIACION Y MEJORAS DEL INMOVILIZADO MATERIAL

La Resolución define la ampliación como el proceso por el que se incorporan nuevos elementos a un inmovilizado, obteniéndose como consecuencia de una mayor capacidad productiva y la mejora como el conjunto de actividades mediante las que se produce una alteración en un elemento aumentando su anterior eficiencia productiva.

En ambos casos el precio de adquisición o coste de producción se incorporará como mayor valor del inmovilizado material si se producen uno o varios de los efectos siguientes que establece el P.G.C.:

- a) Aumento de la capacidad productiva.
- b) Mejora sustancial de la productividad.
- c) Alargamiento de la vida útil.

En este caso el asiento a realizar será:

*Inmovilizado material (22)*

a    *Tesorería (57)*

o

*Trabajos realizados para el  
inmovilizado material (732)*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_



Cuando no se cumple ninguna de las anteriores condiciones no cabe hablar de ampliación o mejora, por lo que el importe satisfecho se cargará como gasto del ejercicio.

Los costes de destrucción o eliminación de elementos sustituidos se considerarán como mayor valor del inmovilizado material, minorados, en su caso, por el importe recuperado de la venta de los mismos, si bien el valor final del inmovilizado, como es lógico, no debe superar en ningún caso el valor de mercado de los respectivos elementos del inmovilizado material.

#### **D. REPARACION Y CONSERVACION DEL INMOVILIZADO MATERIAL**

Las reparaciones del inmovilizado así como su conservación no pueden en modo alguno incrementar su valor, sino, en todo caso, mantenerlo en condiciones de funcionamiento, por lo que su contabilización no ofrece mayor dificultad, cargándose generalmente en la cuenta de gastos prevista en el subgrupo 62 del P.G.C. *Reparaciones y conservación*.

Por otra parte, la Resolución hace referencia a aquellas reparaciones que se producen como consecuencia de la utilización del inmovilizado durante varios ejercicios. En estos casos se deberá estimar el importe que debe cargarse como gasto en cada uno de los años y se dotará la provisión para riesgos y gastos a efectos de no imputar la totalidad del gasto al ejercicio en que se efectúa la reparación, ya que ésta es consecuencia del uso en los ejercicios anteriores de dicho inmovilizado. Se trata en definitiva de cumplir los principios de devengo y de ingresos y de ingresos y gastos, de modo que el gasto sea imputado a los mismos ejercicios en que el inmovilizado sirve para generar ingresos.

El esquema contable será el previsto por el P.G.C. para la cuenta 143 del mismo *Provisión para grandes reparaciones*.

Por la estimación realizada a lo largo de los ejercicios previos a la reparación:

*Reparaciones y conservación (622)*

*a Provisión para grandes reparaciones (143)*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

Cuando se realice la reparación, el costo real de ésta no tendrá por qué ser exactamente igual a la provisión constituida, por lo que puede surgir una diferencia que se contabilizará

como gasto o ingreso según que la provisión dotada sea insuficiente para cubrir el gasto real o, por el contrario, haya sido dotada en exceso.

El asiento será:

<i>Saldo</i>	<i>Provisión para grandes reparaciones (143)</i>		
<i>Defecto</i>			
<i>provisión</i>	<i>Reparaciones y conservación (622)</i>		
	<i>a</i>	<i>Tesorería (57)</i>	<i>Gasto real</i>
	<i>a</i>	<i>Exceso de provisión para riesgos y gastos (790)</i>	<i>Exceso de provisión</i>
_____	x	_____	

#### **E. PIEZAS DE RECAMBIO DEL INMOVILIZADO MATERIAL**

La Resolución establece una distinción entre las piezas de recambio cuyo ciclo de almacenamiento es inferior al año, y aquellas otras piezas cuyo período de almacenamiento es superior al año.

En aquellos casos en que el período de almacenamiento sea inferior al año, el tratamiento contable que debe darse a las piezas de recambio es el correspondiente a las existencias. Por lo tanto, las adquisiciones se cargarán en la cuenta de *Compras de otros aprovisionamientos*, con el oportuno desglose de subcuentas, y se regularizarán las existencias iniciales y finales a través de la cuenta *Variación de existencias de otros aprovisionamientos*.

El esquema contable sería el siguiente:

– Por la adquisición:

<i>Compras de otros aprovisionamientos (602)</i>		
	<i>a</i>	<i>Proveedores (400)</i>
_____	x	_____

- Por la regularización de las existencias iniciales y finales:

*Variación de existencias de otros aprovisionamientos (612)*

a *Repuestos (Existencias iniciales) (322)*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

*Repuestos (Existencias finales) (322)*

a *Variación de existencias de otros aprovisionamientos (612)*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

En definitiva, la cuenta de *Pérdidas y ganancias* debe recoger como gasto el consumo de estas piezas de recambio.

$$\text{Existencia inicial} + \text{Compras netas} - \text{Existencias finales} = \text{Consumo}$$

Por lo que hace referencia a las piezas de recambio con un período de almacenamiento superior al año se establece que deben tratarse como inmovilizado, si bien se distinguen dos tipos:

a) Aquellas que corresponden en exclusiva a activos contabilizados en la cuenta 222 *Instalaciones técnicas* que se registrarán conjuntamente con la instalación y se someterán al mismo proceso de amortización.

b) Cuando las piezas de recambio correspondan a otro tipo de activos se deben contabilizar en la cuenta 229 *Otro inmovilizado material*, procediéndose a amortizar en la medida en que se pueda identificar de acuerdo al mismo proceso al que está sometida la pieza a sustituir.

Consideramos que, cuando en este segundo caso, la pieza que puede ser objeto de sustitución forma parte de un inmovilizado sin que se establezca una amortización diferenciada de cada una de sus partes, la pieza de recambio podría ser amortizada al mismo ritmo del elemento en que puede ser utilizada, ya que al final de la vida útil sus piezas de recambio que no hayan sido utilizadas no tienen ningún valor y, por lo tanto, deberán estar totalmente amortizadas aunque no hayan sido objeto de uso ni desgaste físico.

Cuando una pieza de recambio sea utilizada en sustitución de otra semejante, debería aplicarse lo dispuesto acerca de las renovaciones y reparaciones. En el caso más general, la sustitución de una pieza no aumentará la capacidad ni la productividad, ni tampoco alargará la vida útil del inmovilizado, por lo que deberá considerarse como un gasto del ejercicio.

El asiento contable debería ser:

<i>Reparaciones y conservación (622)</i>	
<i>Amortización acumulada de las piezas de recambio (2821)</i>	
a	<i>Piezas de recambio (2291)</i>
_____	_____
	x

a su naturaleza debe cargarse en la cuenta 622 *Reparaciones y conservación*.

Por otra parte, los gastos de desmontaje, instalación, montaje de las nuevas piezas y otros similares también deben ser gasto del ejercicio y no considerarse como mayor valor del inmovilizado.

## **F. CAPITALIZACION DE LOS GASTOS FINANCIEROS EN EL INMOVILIZADO MATERIAL**

El P.G.C. en su quinta parte (norma 2.<sup>a</sup>, apartado 2) permite la inclusión de los gastos financieros en el precio de adquisición del inmovilizado material, bajo ciertas condiciones que son desarrolladas más ampliamente por la Resolución aquí comentada.

En primer lugar, se definen los gastos financieros como los intereses y comisiones devengadas como consecuencia de la utilización de fuentes de financiación ajenas.

Aunque la Resolución sólo alude a los gastos financieros correspondientes a la adquisición o construcción del inmovilizado material, creemos que esta definición debe aplicarse a todos los gastos financieros. No son, por tanto, gastos financieros aquellos que no se derivan de la obtención de recursos, tales como comisiones por cobro de letras o recibos, emisión de cheques, comisiones por transferencias, etc, sino que en todos estos casos y otros análogos deben considerarse como gastos por servicios que en el P.G.C. se recogen en la cuenta 626 *Servicios bancarios y similares* y no en el subgrupo 66 que recoge los gastos financieros.

En el apartado 2 de este epígrafe se establece que las fuentes de financiación ajenas, destinadas a la adquisición o construcción del inmovilizado, son las que corresponden a proveedores del inmovilizado o a préstamos obtenidos *específicamente* para dicha adquisición o construcción, todo ello sin perjuicio de lo que más adelante se establece en el apartado 5. Se puede plantear aquí el primer problema de interpretación, ya que si bien las deudas con proveedores de inmovilizado están financiando la adquisición del mismo sin ningún género de dudas, en el caso de los préstamos es difícil en muchas ocasiones vincularlos a una inversión determinada. Dicho de otra forma, es obvio que todo el activo (INVERSION) está financiado por todo el pasivo (FUENTES DE FINANCIACION), pero no se puede establecer, salvo casos muy particulares, una relación biunívoca entre un activo y un pasivo concreto.

En tercer lugar se dice, en la línea establecida por el P.G.C., que sólo son capitalizables los gastos financieros devengados antes de que el inmovilizado esté en condiciones de funcionamiento. No se trata de que haya empezado a funcionar el bien, sino de que potencialmente pueda hacerlo. Una vez que esto ocurre, si por algún motivo, ya sea técnico o económico, el inmovilizado no entrara en funcionamiento no cabe ya la posibilidad de seguir acumulando gastos financieros al valor del mismo, sino que deben ser considerados, en todo caso, como gastos del ejercicio.

Cuando un activo esté compuesto por varias partes susceptibles de ser utilizadas por separado, deberá interrumpirse la capitalización de los gastos financieros en momentos distintos para cada parte del activo.

En el apartado 4 se establece un tope máximo a la hora de incorporar gastos financieros al valor del inmovilizado, que no es otro que el valor de mercado. En armonía con el principio de prudencia ningún bien debe lucir en balance por encima del valor de mercado, por lo que esta limitación no hace más que corroborar dicho principio.

El apartado 5 contiene la principal novedad que introduce la Resolución al permitir la capitalización de gastos financieros, devengados por deudas no obtenidas específicamente para la financiación del inmovilizado material, en función de un tipo de interés medio cuyo cálculo podría ser laborioso.

Como primer paso se establece que deben determinarse las fuentes de financiación ajenas, excluidas las deudas comerciales, y los gastos financieros devengados por las mismas. El tipo de interés medio se obtiene relacionando ambas magnitudes:

$$\text{Tipo de interés medio} = \frac{\text{Gastos financieros de las deudas no comerciales}}{\text{Deudas no comerciales}}$$

Cabe aquí una crítica a la Resolución, ya que consideramos que en lugar de deudas comerciales lo que en realidad debería excluirse son las deudas sin coste explícito.

En el esquema de Balance del P.G.C. las deudas comerciales (apartado E IV del pasivo) se refieren básicamente a deudas con proveedores (subgrupo 40) y acreedores por servicios (subgrupo 41), pero no incluyen deudas tales como «Hacienda pública acreedor», «Organismos de la Seguridad Social acreedores», «Remuneraciones pendientes de pago» y otras que no tienen un coste explícito para la empresa. Nos parecería más correcto que si se trata de determinar el coste medio de una financiación no se incluyese en el denominador una serie de pasivos que no generan gastos financieros para la empresa. Por lo tanto, el tipo medio debería calcularse así:

$$\text{Tipo de interés medio} = \frac{\text{Gastos financieros de las deudas con coste}}{\text{Deudas con coste}}$$

A continuación, la magnitud obtenida como tipo medio se aplicará a la parte de inversión en inmovilizado una vez descontada la parte financiada con fondos ajenos específicos y con fondos propios.

Por otra parte, el tipo de interés medio es un ratio que relaciona unos gastos con unos recursos. Por lo tanto, el numerador es una magnitud flujo, es decir, recoge los gastos de un período de tiempo; sin embargo, el denominador se refiere a una magnitud fondo o, lo que es lo mismo, está referida a un momento determinado en el tiempo. En estos casos lo razonable sería que las deudas que se relacionan con los gastos se tomasen referidas a su estado medio durante el período al que corresponden los gastos, con la dificultad añadida que ello supone a efectos del cálculo.

Se plantea aquí el mismo problema ya apuntado anteriormente de la dificultad que entrañaría vincular partidas concretas de activo con otras de pasivo. La parte de inversión en inmovilizado financiada con fondos propios podría calcularse mediante una proporción razonable entre los fondos propios y las deudas que no financian específicamente dicho inmovilizado, o bien, en casos particulares, se podría establecer una vinculación directa si, por ejemplo, en un período corto de tiempo se produce una ampliación de los fondos propios por aportaciones de los socios que se aplica a la adquisición de inmovilizaciones materiales en curso. Ahora bien, esta posible vinculación de aplicación y origen de recursos sólo se puede establecer en un período muy corto, ya que a un plazo algo mayor, otras variaciones en distintos elementos patrimoniales difuminarían esta relación tan directa que se produce entre los fondos obtenidos y su empleo.

A continuación vamos a establecer, a través de un ejemplo, cuál sería el cálculo de los gastos financieros a capitalizar.

*Ejemplo:*

La sociedad TELSTAR presenta el 31 de diciembre del año 2 el siguiente Balance en millones de unidades monetarias:

Activo	Año 2	Año 1	Pasivo	Año 2	Año 1
Inmovilizado material	1.500	1.300	Fondos propios	1.200	1.000
Inmovilizado en curso	1.200	900	Deudas a largo plazo	1.600	1.500
Otro inmovilizado	200	100	Deudas específicas del inmovilizado en curso	600	400
Activo circulante	2.200	2.000	Deudas a corto plazo con coste explícito	400	300
			Deudas comerciales	1.000	900
			Otras deudas a corto plazo sin coste	300	200
<b>TOTAL</b>	<b>5.100</b>	<b>4.300</b>	<b>TOTAL</b>	<b>5.100</b>	<b>4.300</b>

Todos los gastos financieros han sido cargados a la cuenta de *Pérdidas y ganancias* del ejercicio. Al proceder a una revisión de la contabilidad se decide capitalizar el coste financiero atribuible al inmovilizado en construcción de acuerdo con la posibilidad que admite el P.G.C. y la Resolución del ICAC de 30 de julio de 1991.

Los gastos financieros del ejercicio 2 son los siguientes en millones de unidades:

– Intereses de deudas a largo plazo .....	190
– Intereses de deudas a corto plazo .....	60
– Descuento sobre ventas por pronto pago .....	40
– Saneamiento de intereses diferidos correspondientes a las deudas específicas del inmovilizado en curso .....	70
<b>TOTAL.....</b>	<b>360</b>

En primer lugar vamos a establecer un Balance con cifras medias del ejercicio 2. Estas se van a calcular tomando la media entre el saldo inicial y el final, que no es una media excesivamente rigurosa. Cuando se disponga de Balances mensuales se podría ampliar la muestra a doce valores, con lo que la media de las distintas masas patrimoniales sería mucho más correcta. Con esta limitación el Balance medio será el siguiente:

<b>ACTIVO</b>		<b>PASIVO</b>	
Inmovilizado material	1.400	Fondos propios	1.100
Inmovilizado en curso	1.050	Deudas a largo plazo	1.550
Otro inmovilizado	150	Deudas específicas de inmovilizado en curso	500
Activo circulante	2.100	Deudas a corto plazo con coste explícito	350
		Deudas comerciales	950
		Otras deudas a corto plazo sin coste	250
<b>TOTAL</b>	<b>4.700</b>	<b>TOTAL</b>	<b>4.700</b>



El tipo de interés medio calculado, tal y como establece de un modo literal la Resolución del ICAC, sería:

$$t = \frac{190 + 60 + 70}{1.550 + 500 + 350 + 250} \times 100 = \frac{320}{2.650} \times 100 = 12'07\%$$

En el numerador se consideran los gastos financieros, exceptuando los descuentos por pronto pago que proceden de operaciones típicamente comerciales. En el denominador se incluyen los recursos ajenos con la única excepción de las deudas comerciales.

Si por el contrario calculamos el tipo de interés medio considerando únicamente aquellas deudas no comerciales con un coste explícito, el tipo sería:

$$t' = \frac{190 + 60 + 70}{1.550 + 500 + 350 + 250} \times 100 = \frac{320}{2.400} \times 100 = 13'33\%$$

Esta segunda solución es la que vamos a adoptar por entender que es más satisfactoria.

Si el "Balance medio" se estructura considerando el capital circulante como una masa única, y se vincula el inmovilizado en curso, en la parte que sea posible a su financiación específica, nos encontramos ante el siguiente Balance:

ACTIVO		PASIVO	
Inmovilizado material	1.400	Fondos propios	1.100
Inmovilizado en curso sin financiación específica	550	Deudas a largo plazo	1.550
Otro inmovilizado	150		
Capital circulante	550		
<b>SUBTOTAL</b>	2.650	<b>SUBTOTAL</b>	2.650
Inmovilizado en curso con financiación específica	500	Deudas específicas del inmovilizado en curso	500
<b>TOTAL</b>	3.150	<b>TOTAL</b>	3.150

Prescindiendo del inmovilizado en curso y de sus deudas específicas, se puede calcular qué porcentaje del resto del activo está financiado con fondos propios y que otro porcentaje lo financian deudas no específicas:

$$\begin{array}{r}
 \text{Fondos propios} = \frac{1.100}{2.650} \times 100 = 41'51\% \\
 \\
 \text{Deudas a largo plazo} = \frac{1.550}{2.650} \times 100 = 58'49\% \\
 \\
 \text{SUMA .....} \quad \underline{\hspace{2cm}} \quad 100'00\%
 \end{array}$$

Al no poder vincular una parte del inmovilizado en curso (550 unidades) a una financiación concreta, se considera que éste se financia en un 41'51 % con fondos propios y el 58'49 % restante con deudas a largo plazo con coste. Por todo ello, proponemos que el importe de gastos financieros a incorporar al inmovilizado en curso sea:

$$550 \times 58'49\% \times 13'33\% = 43 \text{ unidades}$$

El asiento contable a realizar será:

	<i>43 Inmovilizado en curso</i>	
	<i>a Fondos propios (Pérdidas y ganancias)</i>	43
	x	

Siempre y cuando el nuevo valor contable resultante del inmovilizado en curso no supere su valor de mercado.

## G. Correcciones de valor del inmovilizado material.

Este apartado, en consonancia con las normas del P.G.C., distingue tres tipos de correcciones de valor en el inmovilizado material:

- Amortizaciones.
- Provisiones.
- Otras pérdidas.

La amortización del inmovilizado debe registrar la depreciación sistemática, gradual, que normalmente sufre el inmovilizado como consecuencia del uso, disfrute, transcurso del tiempo, obsolescencia u otros factores que puedan afectarle. En todo caso se trata de una depreciación que se produce de un modo sistemático y continuo.

Las provisiones representan pérdidas de carácter reversible, no definitivas, del inmovilizado material.

Por último, el Plan se refiere a pérdidas definitivas y distintas de la amortización que se registrarán como un menor valor del inmovilizado. Estas pérdidas no se producen con carácter gradual, sino que se trata de disminuciones de valor por hechos atípicos y por tanto, normalmente, serán pérdidas bruscas de valor.

### G.1. La amortización.

La amortización se identifica con la depreciación que *normalmente* sufren los bienes de inmovilizado. Sus causas son diversas, pero entre las más corrientes se pueden citar el uso, el paso del tiempo o la obsolescencia. Se trata por lo tanto de una pérdida de valor que se produce de un modo gradual y sistemático en los distintos elementos del inmovilizado.

La amortización cumple diversas funciones. Por una parte la función financiera, que consiste en ir detrayendo unos fondos del resultado que permitan atender a la renovación del inmovilizado; por otra parte la función económica a la que se refiere la Resolución aquí comentada, que consiste en distribuir el precio de adquisición o coste de producción como un gasto a lo largo de la vida útil estimada del inmovilizado. Como se acaba de mencionar, la vida útil es *estimada*, por lo que el gasto por amortizaciones es una aproximación y no una cifra exacta. Dado que esta estimación afecta al resultado del período, debe hacerse con criterios razonables y con uniformidad a lo largo del tiempo a efectos de no relativizar el beneficio más de lo relativo que éste es ya de por sí.

### G.1.1. Valor amortizable.

Este importe al que se suele denominar también como base de amortización se define como el valor por el cual estén contabilizados los activos inmovilizados depreciables, esto es, su precio de adquisición o coste de producción.

### G.1.2. Valor residual.

Se define como aquel que se espera recuperar por la venta del inmovilizado una vez que esté fuera de servicio, descontando en todo caso los costes necesarios para realizar su venta.

Este valor residual, que no debe considerarse si no es significativo, no debe ser objeto de amortización, por ser ésta la expresión contable de la depreciación. El valor que se espera recuperar no habrá sufrido pérdida de ese valor en el momento en que la vida útil del bien haya finalizado.

Por lo tanto, cuando se estime un valor residual para un inmovilizado, la base de amortización estará constituida por el precio de adquisición o, en su caso, el coste de producción menos el valor residual.

En relación con el valor residual se introduce un concepto poco habitual como es la posibilidad de que este valor sea negativo. Dicho de otra forma, al final de la vida útil de un inmovilizado no sólo no se espera recuperar ninguna cantidad, sino que además se espera incurrir en unos gastos para deshacerse de dicho bien. Este podría ser el caso de una central nuclear, o en casos más frecuentes los que se producen en muchas empresas constructoras, que levantan instalaciones a pie de obra con un coste importante que es preciso levantar al finalizar la construcción de la obra ejecutada; en ese momento los costes pueden ser muy elevados y no parece razonable imputarlos al período en que se van a satisfacer los gastos de desmontaje, sino que el criterio de devengo aconseja que estos gastos sean repartidos a lo largo de todo el período en que se realiza la obra. Este es el criterio que propone la Resolución del ICAC, y como es lógico la técnica contable a seguir es la de dotar una provisión de gastos análoga a las definidas en el subgrupo 14 del Plan General de Contabilidad, a efectos de repartir el gasto a lo largo de la vida útil del inmovilizado con un valor residual negativo.

Si bien en las empresas constructoras está previsto que las provisiones para esta finalidad se registren en cuentas del subgrupo 49, por ser operaciones de su tráfico habitual, en general en otras actividades parece más acertada su inclusión en una cuenta de *Provisiones para riesgos y gastos* del subgrupo 14 tal y como propone el ICAC a través de la Resolución aquí comentada.

### G.1.3. Vida útil.

Se entiende por vida útil el período durante el cual se espera razonablemente que el bien inmovilizado va a producir rendimientos normalmente.

Se establece que debe aplicarse un criterio racional teniendo en cuenta factores tales como:

- Uso y desgaste físico.
- Obsolescencia.
- Límites legales.

Es importante señalar que la vida útil debe estimarse en base a consideraciones económicas y en modo alguno en base a criterios fiscales. Como dice la introducción del P.G.C., éste no es un plan fiscal, por lo que los criterios contables y fiscales no tendrán por qué ser coincidentes, e incluso pueden ser contrapuestos. Tales discrepancias deben solucionarse mediante las oportunas diferencias temporales o, en su caso, permanentes, entre el beneficio antes de impuestos y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Tales diferencias serán objeto de la pertinente información en la memoria de la empresa. En particular, no tienen por qué aplicarse en contabilidad los criterios acerca de la vida útil que establece la Orden Ministerial de 23 de febrero de 1965 en la que se establecen los coeficientes máximos y mínimos de amortización *a efectos fiscales*.

Quizá lo más novedoso en lo relativo a la amortización se refiere a la contabilización de las alteraciones en cuanto a la vida útil de un inmovilizado. Se distinguen dos casos:

1. Alteraciones no previstas en el momento en que se realizó la estimación de la vida útil.
2. Errores en la estimación.

En el primer caso no se rectificarían las amortizaciones dotadas en los ejercicios anteriores, sino que se procederá a recalcular unas nuevas cuotas a partir del ejercicio en que se produce la alteración en cuanto a la vida útil. Este podría ser el caso de la vida útil estimada de un activo que es necesario modificar como consecuencia de una importante innovación tecnológica que acortará sustancialmente la vida de un inmovilizado.

En el segundo caso se refiere a errores en el cálculo inicial, sin que surjan nuevas circunstancias que obliguen a variar la estimación. En este caso deben corregirse las cuotas mal dotadas en los ejercicios precedentes imputándose al resultado del ejercicio en que se advierta el error, si bien la imputación deberá realizarse a través de una cuenta de gastos o ingresos extraordinarios, y en particular las siguientes cuentas del P.G.C.:

<i>N.º cuenta</i>	<i>Nombre de la cuenta</i>
679	Gastos y pérdidas de ejercicios anteriores
779	Ingresos y beneficios de ejercicios anteriores

*Ejemplo:*

La sociedad ASEGAL adquirió una máquina envasadora a principios de 1988 por valor de 10.000.000 de pesetas que ha venido amortizando linealmente a razón de un 10 % anual, habiendo estimado un valor de recuperación al final de su vida útil de 1.500.000 pesetas.

A finales de 1991, cuando está pendiente de ser contabilizada la dotación anual por amortización de dicha máquina, se acuerda en una reunión entre el director financiero y el jefe de producción que dicha máquina deberá ser sustituida a comienzos de 1994 para poner en funcionamiento una nueva planta más moderna y con mayor capacidad de envasado. El valor que se estima se podrá obtener por la venta de la envasadora antigua en ese momento es de 2.000.000 de pesetas.

En este momento la sociedad tendrá registradas en su contabilidad las siguientes cuentas:

Maquinaria .....	10.000.000
Amortización acumulada maquinaria (1) .....	2.550.000
VALOR NETO .....	7.450.000

(1) Dotación anual =  $(10.000.000 - 1.500.000) \times 10\% = 850.000$

Amortización acumulada =  $850.000 \times 3 \text{ años} = 2.550.000$

La amortización acumulada corresponde a los ejercicios 1988, 1989 y 1990, ya que la del ejercicio 1991 está pendiente de dotación.

Como consecuencia de la alteración en los planes de expansión de la empresa la vida útil de la máquina se reduce en cuatro años, por lo que se debe formular un nuevo plan de amortización de la máquina teniendo en cuenta su nueva vida útil y el nuevo valor residual. Entendemos que no se trata de un error en las amortizaciones practicadas hasta 1990, sino de un cambio de circunstancias que en ningún modo se podían prever en el momento de adquisición de la máquina. Por ello entendemos que el procedimiento a seguir es el de calcular unas nuevas cuotas de amortización a partir del ejercicio 1991 inclusive, pero sin modificar las amortizaciones de los ejercicios anteriores.

Las nuevas cuotas se calculan del siguiente modo:

Precio adquisición maquinaria .....	10.000.000
Menos amortización acumulada .....	(2.550.000)
	7.450.000
VALOR NETO.....	7.450.000
Menos valor residual .....	(2.000.000)
	5.450.000
BASE DE AMORTIZACION .....	5.450.000

La vida útil remanente teniendo en cuenta la nueva situación es de tres años si incluimos el ejercicio 1991 cuya amortización no ha sido dotada todavía, por lo que las nuevas cuotas deben ser:

$$\frac{5.450.000}{3} = 1.816.666 \text{ pesetas}$$

El asiento contable debe ser en cada uno de los tres años:

1.816.666 Amortización del inmovilizado material (682)

a Amortización acumulada del  
inmovilizado material (282) 1.816.666

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

Si por el contrario se considera que la vida útil estimada inicialmente en diez años estaba incorrectamente calculada, así como también el valor residual, se debería proceder a ajustar las amortizaciones de años anteriores y a calcular unas nuevas cuotas de amortización anuales.

En el ejemplo anterior la vida útil después de las alteraciones en los planes de la empresa ha quedado reducida a seis años en lugar de los diez previstos en un principio. Si como hemos comentado en el párrafo precedente se considera que hubo un error en esta estimación se procedería del modo siguiente:

$$\text{Cuota} = \frac{\text{Valor inicial} - \text{Valor residual}}{\text{Vida útil}}$$

$$\text{Cuota correcta} = \frac{10.000.000 - 2.000.000}{6} = 1.333.333 \text{ pesetas}$$

La amortización acumulada correcta hasta el ejercicio 1990 es, por lo tanto :

$$1.333.333 \times 3 \text{ años} = 4.000.000$$

Dado que la que figura en el Balance es de 2.550.000 pesetas existe una infradotación por la diferencia entre ambas cantidades, esto es, 1.450.000 pesetas.

El ajuste contable será:

1.450.000	<i>Pérdidas y Ganancias (Gastos y pérdidas de ejercicios anteriores)</i>		
	<i>a</i>	<i>Amortización acumulada del inmovilizado material (282)</i>	1.450.000
	x		



Las nuevas dotaciones a realizar, incluyendo el ejercicio 1991, se harán a través del asiento habitual de amortización:

1.333.333 *Amortización del inmovilizado material (682)*

a *Amortización acumulada del  
inmovilizado material (282)* 1.333.333

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

Se puede comprobar que al final de la nueva vida útil estimada la amortización acumulada será de 8.000.000 de pesetas.

Amortización acumulada hasta 1990 .....	2.550.000
Ajuste en 1991 .....	1.450.000
Cuotas de amortización de 1991, 1992 y 1993 .....	4.000.000
(1.333.333 x 3)	_____
SUMA.....	8.000.000

#### G.1.4. Métodos de amortización.

Establece en este apartado la Resolución que «podrán utilizarse aquellos métodos de amortización que de acuerdo a un criterio técnico-económico distribuyan los costes de amortización a lo largo de su vida útil, con independencia de consideraciones fiscales o de las condiciones de rentabilidad en que se desenvuelve la empresa».

Conviene destacar en relación con este apartado la independencia que existe entre contabilidad y fiscalidad, por lo que las amortizaciones en uno y otro ámbito no tienen por qué ser coincidentes, resolviéndose sus posibles discrepancias mediante los oportunos impuestos anticipados o diferidos de acuerdo con la norma 16.<sup>a</sup> del P.G.C.

Por otra parte se insiste en la Resolución en considerar la amortización como un gasto que no debe estar condicionado al mayor o menor beneficio obtenido. El gasto de amortizaciones es una magnitud estimada pero que no puede modificarse a efectos de «maquillar» el resultado.

### **G.1.5. Momento de inicio del proceso de amortización.**

«El inicio de la amortización comenzará a partir del momento en que el activo está en condiciones de funcionamiento, entendiéndose por ello, desde que el inmovilizado puede producir ingresos con regularidad, una vez concluidos los períodos de prueba; es decir, cuando esté disponible para su utilización. En caso de inmovilizados compuestos por partes susceptibles de ser utilizadas independientemente, comenzarán a amortizarse en momentos distintos cada una».

En este punto conviene destacar el hecho de que la amortización es un gasto que debe contraponerse a los ingresos que se producen como consecuencia de la utilización del inmovilizado que se amortiza. Ahora bien, también se debe amortizar un inmovilizado, aunque no se esté utilizando, si está en condiciones de poder ser usado. En este caso no generará ingresos, pero sí gastos.

### **G.2. Provisiones de carácter reversible en el inmovilizado.**

«Cuando el valor de mercado de un inmovilizado sea inferior al valor neto contable y esta diferencia no se considere definitiva, se procederá a dotar una provisión, siempre que su valor neto contable no pueda recuperarse mediante la generación de ingresos suficientes para cubrir todos los costes y gastos, incluida la amortización, que se producen como consecuencia de su utilización.

Si las causas que motivan la dotación desaparecen, se deberá anular el importe provisionado».

Las pérdidas de valor de un inmovilizado son en la práctica difíciles de calcular, ya que en muchas ocasiones no se puede hablar de valor de mercado de un inmovilizado con un mínimo de rigor por una razón obvia, y es que sencillamente no existe mercado para determinados bienes. Se pueden realizar aproximaciones al valor de mercado en el caso de inmuebles y vehículos, más difícilmente en el caso de otros bienes tales como ordenadores para los que puede haber un mercado de segunda mano, pero es casi imposible establecer cuál es el valor de mercado de otros elementos tales como mobiliario, instalaciones o maquinaria. En muchas ocasiones un inmovilizado material adquirido por una empresa es de muy difícil realización una vez que se ha utilizado por ésta. Se podría decir que su valor es nulo o incluso a veces negativo por los costes de desmontaje que supondría liquidarlo. Un ejemplo ilustrativo podría ser una instalación de calefacción o aire acondicionado que tiene un coste elevado, pero que en el caso de que la empresa decidiera sustituirla no tendría en la mayoría de las ocasiones valor alguno en el mercado.

Llevando las cosas a este extremo, muchos inmovilizados que no tienen valor de mercado podrían ser considerados como un «activo ficticio».

Creemos que esto no debe ser aplicado con este rigor, sino que la Resolución dice que sólo deben provisionarse aquellas pérdidas cuando el valor de un inmovilizado no pueda recuperarse a través de los ingresos que vaya a generar. En definitiva, consideramos que debe primar el principio de empresa en funcionamiento de modo que aquellos elementos del inmovilizado que se utilicen normalmente no deben provisionarse aunque su posible valor de venta sea inferior al contable. De lo contrario estaríamos valorando los bienes como si se estuviese realizando un «balance de liquidación», lo cual resulta incompatible con el principio de empresa en funcionamiento.

Los asientos contables relativos a las provisiones de inmovilizado no ofrecen dificultad alguna. Cuando se realice la dotación por ser menor el valor de mercado al valor neto contable y éste no pueda recuperarse por la generación de ingresos derivada de su utilización, se hará:

*Dotación a la provisión del inmovilizado material (692)*

*a* *Provisión por depreciación  
del inmovilizado material  
(292)*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

Si en un momento dado la provisión contabilizada fuese excesiva, se anulará dicho exceso mediante el asiento:

*Provisión por depreciación del inmovilizado material (292)*

*a* *Exceso de provisión del inmo-  
vilizado material (792)*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_

Conviene recordar que en el esquema contable propuesto por el P.G.C. estas provisiones se ajustan por la diferencia entre la que existe contabilizada y la que corresponda a la depreciación, sin que sea necesario eliminar en primer lugar la provisión preexistente y a continuación dotar la nueva, tal y como proponía el derogado Plan Contable de 1973.

**G.3. Pérdidas de carácter irreversible en el inmovilizado.**

«Si se produce una disminución de valor, de carácter irreversible en un inmovilizado, se procederá a corregir la valoración de ese bien, contabilizando la correspondiente pérdida mediante cuentas del subgrupo 67 del Plan General de Contabilidad, provocando una corrección del valor amortizable del respectivo bien».

El asiento contable en este caso será:

*Pérdidas procedentes del inmovilizado material (671)*

*a Inmovilizado material (22)*

\_\_\_\_\_ x \_\_\_\_\_