

## NORMAS DE REGISTRO Y VALORACIÓN DEL INMOVILIZADO MATERIAL Y DE LAS INVERSIONES INMOBILIARIAS. RESOLUCIÓN DEL ICAC DE 1 DE MARZO DE 2013 (I)

Miguel Ángel Gálvez Linares

Ángel Montes Carrillo

*Profesores del CEF*

---

### EXTRACTO

El pasado 8 de marzo de 2013 se publicó en el Boletín Oficial del Estado la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.

La resolución se divide en cinco normas:

- Primera: Valoración inicial.
- Segunda: Valoración posterior.
- Tercera: Formas especiales de adquisición del inmovilizado material.
- Cuarta: Baja en cuentas.
- Quinta: Inversiones inmobiliarias.

El presente trabajo pretende realizar un análisis de las normas y criterios de valoración adoptados por el ICAC en la citada resolución, a través de ejemplos de aplicación práctica que puedan ayudar al profesional y estudioso de la contabilidad a una mejor comprensión de estas normas.

**Palabras claves:** ICAC, inmovilizado material e inversiones inmobiliarias.

---

**ACCOUNTING AND VALUATION OF FIXED ASSETS  
AND INVESTMENTS PROPERTY.  
ORDER OF THE ICAC OF MARCH 1, 2013**

**Miguel Ángel Gálvez Linares  
Ángel Montes Carrillo**

---

**ABSTRACT**

On March 8, 2013, it was published in the Boletín Oficial del Estado the Order of the Institute of Accounting and Auditing (ICAC) of March 1, 2013, which establishes rules for registration and valuation of the assets and the property investments.

The order is divided into five rules:

- First: Initial valuation.
- Second: Subsequent valuation.
- Third: Special ways of acquisition of fixed assets.
- Fourth: Derecognition.
- Fifth: Property investments.

This paper attempts an analysis of standards and evaluation criteria adopted by the ICAC in that Resolution, through practical application examples that can help the professional and scholar of accounting to a better understanding of these rules.

**Keywords:** ICAC, fixed assets and investment property.

---

---

## Sumario

Norma primera: Valoración inicial

1. Regla general
2. Costes de desmantelamiento o retiro y costes de rehabilitación
3. Anticipos entregados

Norma segunda: Valoración posterior

1. Actuaciones posteriores
  - 1.1. Reparación y conservación del inmovilizado material
  - 1.2. Renovación del inmovilizado material
  - 1.3. Ampliación y mejora del inmovilizado material
  - 1.4. Piezas de recambio del inmovilizado material
2. Amortización
  - 2.1. Concepto
  - 2.2. Registro contable
  - 2.3. Cálculo de la amortización
  - 2.4. Análisis de los diferentes métodos de amortización
  - 2.5. Alteraciones de la vida útil, del valor residual o del método de amortización
  - 2.6. Amortización de elementos del inmovilizado con pérdidas por deterioro
  - 2.7. Amortización de elementos del inmovilizado material compuestos por partes con vida útil diferentes
  - 2.8. Reglas para los terrenos

El pasado 8 de marzo de 2013 se publicó en el Boletín Oficial del Estado la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.

La resolución se divide en cinco normas:

- Primera: Valoración inicial.
- Segunda: Valoración posterior.
- Tercera: Formas especiales de adquisición del inmovilizado material.
- Cuarta: Baja en cuentas.
- Quinta: Inversiones inmobiliarias.

El presente trabajo pretende realizar un análisis de las normas y criterios de valoración adoptados por el ICAC en la citada resolución, a través de ejemplos de aplicación práctica que puedan ayudar al profesional y estudioso de la contabilidad a una mejor comprensión de estas normas.

## **NORMA PRIMERA: VALORACIÓN INICIAL**

La primera parte de la resolución está dedicada a la valoración inicial de los elementos del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias. A su vez, el ICAC divide la primera norma en tres partes que analizaremos a continuación:

1. Regla general.
2. Costes de desmantelamiento o retiro y costes de rehabilitación.
3. Anticipos entregados.

### **1. REGLA GENERAL**

En sintonía con las normas del Plan General de Contabilidad (PGC), los bienes comprendidos en el inmovilizado material se valorarán por su coste, ya sea este el precio de adquisición o el coste de producción.

Los impuestos indirectos que gravan la adquisición del inmovilizado material solo se incluyen en el precio de adquisición cuando no sean recuperables de la Hacienda Pública (IVA soportado no deducible, ITP...).

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.

El coste de producción de los elementos del inmovilizado material fabricados o construidos 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.

### **EJEMPLO 1. Descuentos**

La sociedad MAG adquiere una máquina por un importe de 700.000 euros el día 1 de octubre de 20X1. Dado que se trata de un modelo descatálogo el vendedor concede un descuento de 150.000 euros, además, la sociedad MAG realiza el pago al contado por lo que obtiene un descuento adicional de 30.000 euros.

#### **Se pide**

Contabilizar la adquisición de la máquina.

#### **Solución**

Importe facturado .....	700.000
- Descuentos .....	(180.000)
Precio de adquisición .....	520.000
IVA 21 % .....	109.200
Total .....	629.200

.../...

.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria .....	520.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	109.200	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		629.200

**EJEMPLO 2. Gastos adicionales realizados por la propia empresa**

La sociedad MAG adquiere una máquina por un importe de 700.000 euros el día 1 de octubre de 20X1. El transporte asciende a 35.000 euros. La instalación de la máquina se realiza por personal propio de la sociedad MAG durante el mes de octubre incurriendo en los siguientes gastos: gastos de personal, 18.000 euros (incluye sueldo y seguros sociales); otros costes indirectos (suministros, material eléctrico...), 2.000 euros.

**Se pide**

Contabilizar la adquisición de la máquina.

**Solución**

Código	Cuenta	Debe	Haber
233	Maquinaria en montaje (700.000 + 35.000) .....	735.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (735.000 × 21 %) .....	154.350	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		889.350

Código	Cuenta	Debe	Haber
64-	Gastos de personal .....	18.000	
62-	Servicios exteriores .....	2.000	

.../...

.../...

.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
472	Hacienda Pública, IVA soportado (2.000 × 21 %) .....	420	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		20.420

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria .....	755.000	
233	Maquinaria en montaje .....		735.000
731	Trabajos realizados para el inmovilizado material .....		20.000

En los inmovilizados que necesiten un periodo 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.

### **EJEMPLO 3. Activación de gastos financieros**

La sociedad MAG es propietaria de un terreno en el que proyecta la construcción de una nueva fábrica.

La construcción se contrata con la sociedad C y se financia por el banco F que atenderá las certificaciones presentadas por C previa conformidad de la sociedad MAG. El crédito concedido, hasta un límite de 1.000.000 de euros, generará unos intereses del 6 % anual sobre las cantidades dispuestas y del 1 % sobre las cantidades no dispuestas. No se pagará cantidad alguna hasta la finalización de las obras. A partir de ese momento, el montante acumulado, se devolverá en 20 años mediante anualidades constantes. El cómputo de intereses comenzará a partir de la primera certificación.

Las obras se inician a principios de octubre de 20X1 y está previsto que finalicen en marzo del año 20X3.

.../...

.../...

La constructora C ha presentado tres certificaciones de obra a finales de los meses de octubre, noviembre y diciembre por importes de 30.000, 35.000 y 40.000 euros respectivamente que han sido atendidas por el banco F.

**Se pide**

Contabilizar lo que proceda durante el año 20X1.

**Solución**

*31 de octubre de 20X1*

Código	Cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso .....	30.000	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito .....		30.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	6.300	
477	Hacienda Pública, IVA repercutido .....		6.300

*30 de noviembre de 20X1*

Código	Cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso	35.000	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito		35.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	7.350	
477	Hacienda Pública, IVA repercutido .....		7.350

.../...

.../...

31 de diciembre de 20X1

Código	Cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso .....	40.000	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito .....		40.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	8.400	
477	Hacienda Pública, IVA repercutido .....		8.400

Cálculo de los intereses devengados:

a) Sobre las cantidades dispuestas:

Noviembre ( $30.000 \times 6\% \times 1/12$ ) .....	150
Diciembre ( $65.000 \times 6\% \times 1/12$ ) .....	325
<u>Total.....</u>	<u>475</u>

b) Sobre las cantidades no dispuestas:

Noviembre ( $970.000 \times 1\% \times 1/12$ ) .....	808,33
Diciembre ( $935.000 \times 1\% \times 1/12$ ) .....	779,17
<u>Total .....</u>	<u>1.587,50</u>

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas .....	2.062,50	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito .....		2.062,50

Activación de los gastos financieros.

En cuanto al importe de los gastos financieros a activar como mayor valor del inmovilizado, cabe plantearse si los intereses generados por la parte de la financiación de la que no se ha dispuesto deben ser incluidas como mayor valor del activo o no.

.../...

.../...

En la respuesta a la Consulta n.º 3 del BOICAC 79 (NFC035412), sobre los criterios aplicables a la capitalización de gastos financieros, en el supuesto de que se generen ingresos financieros por invertir los fondos procedentes de la financiación ajena, el ICAC considera que si los fondos no han sido destinados a financiar la obra, los gastos financieros generados por dichos fondos durante el periodo que han estado invertidos no deberán incluirse como mayor valor del elemento.

Si bien el presente caso no se ajusta exactamente al de la consulta (los fondos no han sido invertidos en otras operaciones), entendemos que la conclusión ha de ser la misma, ya que los citados fondos no han sido aplicados a la financiación de la obra y en consecuencia no se incluirán en el valor de la construcción.

Por otro lado, la Consulta n.º 3 del BOICAC 75 (NFC031156), de septiembre de 2008, al efecto de activar los gastos financieros en el valor del inmovilizado, establece la posibilidad de crear una partida en el margen financiero cuya denominación puede ser «Incorporación al activo de gastos financieros».

Código	Cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso .....	475	
76	Incorporación al activo de gastos financieros .....		475

Formarán parte del precio de adquisición o del coste de producción del inmovilizado los gastos en los que se incurra con ocasión de las pruebas que se realicen para conseguir que el activo se encuentre en condiciones de funcionamiento y pueda participar de forma plena en el proceso productivo.

Los gastos y los ingresos relacionados con las actividades accesorias que pudieran realizarse con el inmovilizado, antes o durante el periodo de fabricación o construcción, se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con su naturaleza siempre que no sean imprescindibles para poner el activo en condiciones de funcionamiento.

#### **EJEMPLO 4. Gastos e ingresos accesorios**

La sociedad MAG adquiere por 150.000 euros un edificio que necesita rehabilitación. Los gastos de notaría, registro e impuestos de adquisición ascienden a 15.000 euros. La sociedad considera que del precio satisfecho la mitad corresponde al suelo.

.../...

.../...

Las obras de rehabilitación se contratan con la sociedad Constructora, SA que ha presentado un presupuesto de 50.000 euros. Para tapar los andamios colocados en la fachada, se ha contratado con una sociedad de telefonía la colocación de un tapiz publicitario durante el periodo que duren las obras que se ha estimado en tres meses. La sociedad MAG percibirá por ello un precio mensual de 2.000 euros, siendo a su cargo el coste de colocación y retirada del tapiz que asciende a 1.000 euros.

**Se pide**

Contabilizar las operaciones anteriores.

**Solución**

Por la adquisición del edificio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales [(150.000 + 15.000) × 50 %] .	82.500	
231	Construcciones en curso .....	82.500	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		165.000

Los gastos e ingresos relacionados con el contrato de publicidad firmado con la sociedad de telefonía no son imprescindibles para poner el activo en condiciones de funcionamiento por lo que deberán registrarse en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....	7.260	
759	Ingresos por servicios diversos (2.000 × 3) .....		6.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (6.000 × 21 %) .....		1.260

Código	Cuenta	Debe	Haber
629	Otros servicios .....	1.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (1.000 × 21 %) .....	210	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		1.210

.../...

.../...

Por la finalización de los trabajos de rehabilitación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso .....	50.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		50.000

A efectos de la solución vamos a considerar que la obra de rehabilitación entra dentro del concepto de ejecución de obra, por lo que se produce la inversión del sujeto pasivo y la sociedad MAG deberá autorrepercutirse el IVA.

Código	Cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda Pública, IVA soportado (50.000 × 21 %) .....	10.050	
477	Hacienda Pública, IVA repercutido .....		10.050

Una de las grandes novedades, en la valoración inicial del inmovilizado material, que introduce la resolución, es el tratamiento contable que debe darse a los pagos contingentes.

Un pago contingente es la parte del precio a pagar por un elemento cuyo importe deberá ser objeto de estimación, ya que se hace depender de la ocurrencia o no en el futuro de determinadas condiciones.

Estos pagos contingentes formarán parte del valor inicial del activo cuando las circunstancias de las que dependen ya existan en el momento de la adquisición. En el caso de que estas circunstancias no existan en el momento de la adquisición, el pago contingente se incluirá en el valor del activo si hacen que aumenten los beneficios o rendimientos económicos del activo (ampliaciones y mejoras).

Por el contrario, el pago contingente constituirá un gasto cuando se haga depender de otras magnitudes, no relacionadas con el activo, sino con el desarrollo de la actividad como los resultados o las ventas de la sociedad.

En este sentido, en aquellos casos en que el precio acordado incluya un importe contingente la valoración inicial del inmovilizado material incluirá la mejor estimación del valor actual de la citada contraprestación. No obstante, los pagos contingentes que dependan de magnitudes relacionadas con el desarrollo de la actividad, como la cifra de ventas o el resultado del ejercicio, en todo caso se contabilizarán como un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias a medida en que se incurran.

Si se produce un cambio en la estimación de la contraprestación contingente, la empresa incrementará o reducirá el valor contable del activo en el mismo importe en el que se modifique el valor contable del pasivo, salvo que la nueva estimación esté relacionada con variables como los tipos de interés o un índice de precios, en cuyo caso se tratará como un ajuste al tipo de interés efectivo de la deuda y no producirá por tanto una revisión del precio de adquisición del activo.

Las deudas por compra de inmovilizado se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma de registro y valoración sobre instrumentos financieros del PGC.

En cualquier caso, si el pago contingente se vincula a la ocurrencia de un evento futuro que aumente los beneficios o rendimientos económicos que proporcionará el activo, relacionado con hechos o circunstancias que no existían en la fecha de adquisición, el tratamiento contable de la operación será el previsto en la norma segunda de esta resolución para las ampliaciones o mejoras del inmovilizado material.

En los solares sin edificar se incluirán en el 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.

#### **EJEMPLO 5. Pagos contingentes**

La sociedad MAG, que se dedica al alquiler de naves industriales, adquiere a una persona física en enero del año 20X1 una antigua granja situada a las afueras de la localidad de Con-suegra donde el ayuntamiento está proyectando la instalación de un polígono industrial.

El precio pactado con el vendedor asciende a 110.000 euros. El precio se ha pactado considerando que se podrá levantar una nave de 500-600 m<sup>2</sup>. No obstante, debido a que las características del nuevo polígono aún no están totalmente definidas, se acuerda que la sociedad MAG pagará un importe adicional al vendedor de acuerdo con las siguientes circunstancias:

- 5.000 euros si la normativa permite construir una superficie de entre 601 y 700 m<sup>2</sup>.
- 8.000 euros si la normativa permite construir una superficie superior a 700 m<sup>2</sup>.

En el momento de la adquisición la sociedad MAG estima que podrá levantar una nave de 650 m<sup>2</sup> y el tipo de interés a utilizar para esta operación es del 6 %. La aprobación definitiva del proyecto está previsto que se realice a principios de 20X5.

.../...

.../...

Los costes de derribo de la construcción que aún se levanta en el solar ascienden a 10.000 euros.

**Se pide**

Contabilizar las operaciones derivadas de los hechos anteriores considerando las siguientes alternativas:

- a) El proyecto definitivamente aprobado permite una superficie de 650 m<sup>2</sup>.
- b) El proyecto definitivamente aprobado permite una superficie de 750 m<sup>2</sup>.
- c) El proyecto definitivamente aprobado permite una superficie de 550 m<sup>2</sup>.

**Solución**

Por la adquisición del terreno a principios del año 20X1:

Código	Cuenta	Debe	Haber
220	Inversiones en terrenos y bienes naturales .....	113.960,47	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		110.000,00
14-	Provisión por pago contingente en adquisición de inmovilizado (5.000/1,06 <sup>4</sup> ) .....		3.960,47

De acuerdo con el texto de la resolución, se ha incluido dentro del valor inicial del terreno el valor actual del importe estimado a pagar en el momento en que se produzca la aprobación definitiva del proyecto de polígono industrial. El pasivo se ha registrado como una provisión ya que existe indeterminación en el importe a pagar e, incluso, en el momento en que se hará efectivo.

La sociedad MAG actualizará el importe registrado, contabilizando el correspondiente gasto financiero hasta el vencimiento de la obligación.

Por el derribo de la construcción:

Código	Cuenta	Debe	Haber
220	Inversiones en terrenos y bienes naturales .....	10.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		10.000

.../...

.../...

Al cierre del ejercicio 20X1 por la actualización de la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones (3.960,47 × 6 %)	237,63	
14-	Provisión por pago contingente en adquisición de inmovilizado .....		237,63

Al cierre del ejercicio 20X2 por la actualización de la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones (4.198,10 × 6 %)	251,89	
14-	Provisión por pago contingente en adquisición de inmovilizado .....		251,89

Al cierre del ejercicio 20X3 por la actualización de la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones (4.449,99 × 6 %)	267,00	
14-	Provisión por pago contingente en adquisición de inmovilizado .....		267,00

Al cierre del ejercicio 20X4 por la actualización de la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones (4.716,99 × 6 %)	283,01	
14-	Provisión por pago contingente en adquisición de inmovilizado .....		283,01

.../...

.../...

Por la reclasificación de la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
14-	Provisión por pago contingente en adquisición de inmovilizado .....	5.000	
529-	Provisión a corto plazo por pago contingente en adquisición de inmovilizado .....		5.000

Año 20X5 por la aprobación del proyecto definitivo:

**a) El proyecto definitivamente aprobado permite una superficie de 650 m<sup>2</sup>.**

Código	Cuenta	Debe	Haber
529-	Provisión a corto plazo por pago contingente en adquisición de inmovilizado .....	5.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		5.000

**b) El proyecto definitivamente aprobado permite una superficie de 750 m<sup>2</sup>.**

Código	Cuenta	Debe	Haber
220	Inversiones en terrenos y bienes naturales .....	3.000	
529-	Provisión a corto plazo por pago contingente en adquisición de inmovilizado .....	5.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		8.000

**c) El proyecto definitivamente aprobado permite una superficie de 550 m<sup>2</sup>.**

Código	Cuenta	Debe	Haber
529-	Provisión a corto plazo por pago contingente en adquisición de inmovilizado .....	5.000	
220	Inversiones en terrenos y bienes naturales .....		5.000

Los términos textuales de la resolución indican que cualquier modificación en el importe de la contraprestación contingente producirá un aumento o disminución en el mismo

.../...

.../...

importe, en el valor contable del pasivo y del activo. No obstante, de aplicar al pie de la letra este apartado al caso que nos ocupa, el inmovilizado quedaría valorado en un importe inferior a lo que la sociedad realmente pagó por él. Por ello pensamos que se podría plantear una solución similar a la prevista por la propia resolución para el caso en que se produzca una minoración en el importe estimado de los costes de rehabilitación o retiro del inmovilizado y si la modificación supone una minoración en el importe de la provisión superior al valor en libros de este componente del coste del activo, en la fecha en que se realiza la nueva estimación, el exceso se reconocerá como un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Código	Cuenta	Debe	Haber
529-	Provisión a corto plazo por pago contingente en adquisición de inmovilizado .....	5.000	
220	Inversiones en terrenos y bienes naturales .....		3.960,47
795	Exceso de provisión .....		1.039,53

### **EJEMPLO 6. Pagos contingentes**

Supongamos los mismos datos que en el caso anterior pero considerando que a finales del año 20X2 se produce un cambio en el proyecto que maneja el ayuntamiento y la sociedad MAG considera más probable que se permita la construcción de una superficie de más de 700 m<sup>2</sup>.

#### **Solución**

Las anotaciones contables hasta 31 de diciembre de 20X2 serían iguales que en el supuesto anterior.

Los datos que figurarían como consecuencia de estas anotaciones serían los siguientes:

Inversiones en terrenos y bienes naturales (220) .....	123.960,47
Provisión por pago contingente en adquisición de inmovilizado (14-) (3.960,47 × 1,06 <sup>2</sup> ) .....	4.449,99

De acuerdo con la nueva información disponible al cierre del año 20X2 la sociedad MAG deberá modificar el importe de la provisión y del valor del terreno de acuerdo con los siguientes cálculos:

.../...

.../...

Valor actual del importe estimado a pagar ( $8.000 \times 1,06^2$ ) .....	7.119,97
Valor contable de la provisión .....	4.449,99
Incremento de la provisión .....	2.669,98

31 de diciembre de 20X2

Código	Cuenta	Debe	Haber
220	Inversiones en terrenos y bienes naturales .....	2.669,98	
14-	Provisión por pago contingente en adquisición de inmovilizado .....		2.669,98

Al cierre del ejercicio 20X3 por la actualización de la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones .... ( $7.119,97 \times 6\%$ )	427,20	
14-	Provisión por pago contingente en adquisición de inmovilizado .....		427,20

Al cierre del ejercicio 20X4 por la actualización de la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones .... ( $7.547,17 \times 6\%$ )	452,83	
14-	Provisión por pago contingente en adquisición de inmovilizado .....		452,83

Por la reclasificación de la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
14-	Provisión por pago contingente en adquisición de inmovilizado .....	8.000	
529-	Provisión a corto plazo por pago contingente en adquisición de inmovilizado .....		8.000

.../...

.../...

Año 20X5 por la aprobación del proyecto definitivo:

**a) El proyecto definitivamente aprobado permite una superficie de 650 m<sup>2</sup>.**

Código	Cuenta	Debe	Haber
529-	Provisión a corto plazo por pago contingente en adquisición de inmovilizado .....	8.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		5.000
220	Inversiones en terrenos y bienes naturales .....		3.000

**b) El proyecto definitivamente aprobado permite una superficie de 750 m<sup>2</sup>.**

Código	Cuenta	Debe	Haber
529-	Provisión a corto plazo por pago contingente en adquisición de inmovilizado .....	8.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		8.000

**c) El proyecto definitivamente aprobado permite una superficie de 550 m<sup>2</sup>.**

De la misma forma que en el caso anterior, si aplicamos los términos de la resolución de manera literal:

Código	Cuenta	Debe	Haber
529-	Provisión a corto plazo por pago contingente en adquisición de inmovilizado .....	8.000	
220	Inversiones en terrenos y bienes naturales .....		8.000

Igualmente, se podría plantear la siguiente alternativa:

Código	Cuenta	Debe	Haber
529-	Provisión a corto plazo por pago contingente en adquisición de inmovilizado .....	8.000	
220	Inversiones en terrenos y bienes naturales .....		6.630,45
	(3.960,47 + 2.669,98)		
795	Exceso de provisión .....		1.369,55

**EJEMPLO 7. Pagos contingentes**

Supongamos los mismos datos que en el ejemplo 5 pero considerando que en el ejercicio 20X3, debido a un incremento generalizado de los tipos de interés, se considera más adecuado un tipo de interés de 9 %.

**Solución**

Las anotaciones contables hasta 31 de diciembre de 20X2 serían iguales que en ejemplo 5.

Los datos que figurarían como consecuencia de estas anotaciones serían los siguientes:

Inversiones en terrenos y bienes naturales (220) .....	123.960,47
Provisión por pago contingente en adquisición de inmovilizado (14-) (3.960,47 × 1,06 <sup>2</sup> ) .....	4.449,99

De acuerdo con la nueva información disponible en el año 20X3, la sociedad MAG deberá modificar el importe de la provisión de acuerdo con los siguientes cálculos:

Valor actual del importe estimado a pagar (5.000 × 1,09 <sup>2</sup> ) .....	4.208,40
Valor contable de la provisión .....	4.449,99
<hr/>	
Disminución de la provisión .....	241,59

En este caso, la modificación en el importe del valor actual del pago contingente viene motivada por una modificación en el tipo de interés de actualización, por lo que no se modificará la valoración inicial del activo sino que se reconocerá la diferencia en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Código	Cuenta	Debe	Haber
14-	Provisión por pago contingente en adquisición de inmovilizado .....	241,59	
769	Otros ingresos financieros .....		241,59

.../...

.../...

Al cierre del ejercicio 20X3 por la actualización de la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones .... (4.208,40 × 9%)	378,76	
14-	Provisión por pago contingente en adquisición de inmovilizado .....		378,76

### EJEMPLO 8. Pagos contingentes

La sociedad MAG adquiere a principios de 20X1 una máquina de última generación que el proveedor asegura será capaz de producir con una rapidez un 20 % superior a las existentes hasta el momento en el mercado, además de abaratar sensiblemente los costes de producción. El precio pactado asciende a 1.500.000 euros y la vida útil se ha estimado en 10 años.

Se acuerda que la sociedad MAG pagará, dentro de 2 años, una cantidad en función del número de unidades producidas: si la producción anual excede de una media de 200.000 unidades, pagará 60.000 euros y si excede de 250.000 unidades, 80.000 euros. La sociedad MAG estima que se fabricarán alrededor de 220.000 unidades anuales. (El tipo de interés que considera la sociedad es del 6 %).

También se acuerda un pago anual de 5.000 euros si los beneficios de la sociedad MAG son superiores a 1,3 veces la media de los tres años anteriores.

#### Se pide

- Contabilizar las operaciones de los años 20X1 y 20X2 si la sociedad ha fabricado 215.000 unidades en cada uno de los años y los beneficios han sido superiores a 1,3 veces la media de los 3 años anteriores en el año 20X1 pero no en 20X2.
- Contabilizar las operaciones de los años 20X1 y 20X2 si se han fabricado 260.000 unidades en 20X1 y se espera mantener este ritmo de producción en 20X2, si bien, finalmente, en el año 20X2 solo se han fabricado 230.000 unidades.

.../...

.../...

**Nota:** En este caso prescindiremos del IVA a efectos de simplificar y aclarar la solución. De acuerdo con la normativa del IVA, en el momento del acuerdo debe realizarse una liquidación provisional del impuesto según la estimación del importe a pagar y, en el momento de realizarse el pago, una liquidación definitiva del mismo.

**Solución**

**a) Contabilizar las operaciones de los años 20X1 y 20X2 si la sociedad ha fabricado 215.000 unidades en cada uno de los años y los beneficios han sido superiores a 1,3 veces la media de los 3 años anteriores en el año 20X1 pero no en 20X2.**

*Operaciones del año 20X1*

Por la adquisición de la máquina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria .....	1.553.399,79	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		1.500.000,00
14-	Provisión por pago contingente en adquisición de inmovilizado (60.000/1,06 <sup>2</sup> ) .....		53.399,79

Se ha incluido en la valoración inicial de la máquina el valor actual del importe estimado a pagar como consecuencia del número de unidades a producir, sin embargo no se debe incluir en el valor inicial el pago que depende de los beneficios que obtendrá la sociedad ya que su pago depende del desarrollo de la actividad y no del rendimiento de la máquina.

31 de diciembre de 20X1

Por la amortización del elemento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	155.339,98	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		155.339,98

.../...

.../...

Por la actualización de la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones .... (53.399,79 × 6%)	3.203,99	
14-	Provisión por pago contingente en adquisición de inmovilizado .....		3.203,99

Por la reclasificación de la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
14-	Provisión por pago contingente en adquisición de inmovilizado .....	56.603,78	
529-	Provisión a corto plazo por pago contingente en adquisición de inmovilizado .....		56.603,78

Por el pago adicional como consecuencia del aumento de los beneficios:

Código	Cuenta	Debe	Haber
659	Otras pérdidas en gestión corriente .....	5.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		5.000

*Operaciones del año 20X2*

Por la amortización del elemento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	155.339,98	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		155.339,98

.../...

.../...

Por la actualización de la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones .... (56.603,78 × 6 %)	3.396,22	
529-	Provisión a corto plazo por pago contingente en adquisición de inmovilizado .....		3.396,22

Por el pago del importe relacionado con la producción:

Código	Cuenta	Debe	Haber
529-	Provisión a corto plazo por pago contingente en adquisición de inmovilizado .....	60.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		60.000

**b) Contabilizar las operaciones de los años 20X1 y 20X2 si se han fabricado 260.000 unidades en 20X1 y se espera mantener este ritmo de producción en 20X2, si bien, finalmente, en el año 20X2 solo se han fabricado 230.000 unidades.**

*Operaciones del año 20X1*

Las anotaciones a realizar durante el año 20X1 son idénticas a las realizadas en el apartado a) con la excepción de que, debido al cambio en la estimación del número de unidades a fabricar, deberá procederse a ajustar el valor del activo en el mismo importe en que se ha modificado el pasivo.

Valor contable del pasivo .....	56.603,78
Valor actual (80.000/1,06) .....	75.471,70
<hr/>	
Incremento de valor .....	18.867,92

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria .....	18.867,92	
529-	Provisión a corto plazo por pago contingente en adquisición de inmovilizado .....		18.867,92

.../...

.../...

Como consecuencia de la modificación del valor de la máquina procede recalcular las cuotas de amortización para los ejercicios siguientes:

Saldo de la cuenta maquinaria (1.553.399,79 + 18.867,92) .....	1.572.267,71
Saldo de la cuenta Amortización acumulada (1.553.399,79/10) .....	155.339,98
Valor contable (1.572.267,71 - 155.339,98) .....	1.416.927,73
Vida útil pendiente .....	9 años
Cuota de amortización anual .....	157.436,41

Operaciones del año 20X2

Por la amortización del elemento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	157.436,41	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		157.436,41

Por la actualización de la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones .... (75.471,70 × 6%)	4.528,30	
529-	Provisión a corto plazo por pago contingente en adquisición de inmovilizado .....		4.528,30

Dado que la producción del año 20X2 ha ascendido a 230.000 unidades, la media de unidades fabricadas en los dos años asciende a 245.000 unidades por lo que el pago a realizar asciende a 60.000 euros.

Por el pago del importe relacionado con la producción:

Código	Cuenta	Debe	Haber
529-	Provisión a corto plazo por pago contingente en adquisición de inmovilizado .....	80.000	

.../...

.../...

.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		60.000
213	Maquinaria .....		20.000

Para los ejercicios siguientes deberá modificarse de nuevo la cuota de amortización de manera similar a la calculada al cierre del año 20X1.

### EJEMPLO 9. Pagos contingentes

La sociedad MAG adquiere a una persona física en enero del año 20X1 un terreno rústico por un importe de 50.000 euros. Los gastos de registro, notaría e impuestos relacionados con la adquisición han sido de 6.000 euros.

El vendedor introduce una cláusula en el contrato por la que si en plazo de 5 años se produce la recalificación del terreno y se convierte en urbanizable, la sociedad MAG deberá pagar un importe adicional de 20.000 euros.

#### Se pide

Contabilizar lo que proceda si la sociedad MAG adquiere el terreno como inversión y se produce la recalificación del mismo en el año 20X3.

#### Solución

Por la adquisición del terreno en el año 20X1:

Código	Cuenta	Debe	Haber
220	Inversiones en terrenos y bienes naturales .....	56.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		56.000

.../...

.../...

En este caso no se incluye en la valoración inicial del terreno ningún importe como consecuencia del pago contingente, puesto que este depende de unas circunstancias que no existen en el momento de la adquisición. Si se cumpliera la condición, dentro del plazo establecido, deberá darse el tratamiento previsto para las ampliaciones y mejoras, es decir, se incluirá como mayor valor del terreno.

En el año 20X3, por la recalificación del terreno y pago del importe estipulado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
220	Inversiones en terrenos y bienes naturales .....	20.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		20.000

## 2. COSTES DE DESMANTELAMIENTO O RETIRO Y COSTES DE REHABILITACIÓN

La segunda parte de la valoración inicial está dedicada a los costes de desmantelamiento de los elementos de inmovilizado, si bien ya en el apartado 7 de la primera parte se menciona que estos formarán parte del precio de adquisición o coste de producción de los bienes del inmovilizado material.

En los mismos términos que el PGC, la resolución establece que se integrará dentro del valor inicial de los elementos de inmovilizado material la estimación del valor actual de las obligaciones que sean consecuencia del desmantelamiento o retiro de estos elementos u otras asociadas al activo como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, cuando dichas obligaciones originen el registro de una provisión de acuerdo con lo dispuesto en el PGC.

Después del reconocimiento inicial, se deberá contabilizar el gasto financiero asociado al descuento de la provisión en la cuenta de pérdidas y ganancias utilizando el tipo de interés aplicado en el momento inicial, o en la fecha de la última revisión.

### EJEMPLO 10. Costes de desmantelamiento

La sociedad MAG adquiere el 1 de octubre de 20X1 una máquina para su proceso productivo por un precio de 100.000 euros y vida útil de 5 años que se amortizará por el sistema lineal.

.../...

.../...

La legislación medioambiental obliga al desmantelamiento de este tipo de maquinaria debido al alto poder contaminante de algunos de sus componentes. La sociedad MAG ha estimado que deberá hacer frente a un pago de 15.000 euros en el momento del desmantelamiento.

**Se pide**

Contabilizar las operaciones de los años 20X1, 20X2 y 20X6 si el tipo de interés libre de riesgo vigente en el momento de la adquisición es del 3 %.

**Solución**

*Operaciones del año 20X1*

1 de octubre de 20X1 por la adquisición de la máquina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria .....	112.939,13	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (100.000 × 21 %) .....	21.000,00	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado (15.000/1,03 <sup>5</sup> ) .....		12.939,13
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		121.000,00

31 de diciembre de 20X1

Amortización de la máquina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (112.939,13/5 × 3/12)	5.646,96	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		5.646,96

Actualización de la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones .... [12.939,13 × (1,03 <sup>3/12</sup> - 1)]	95,97	

.../...

.../...

.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado .....		95,97

*Operaciones del año 20X2*

31 de diciembre de 20X2

Amortización de la máquina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (112.939,13/5) ..	22.587,83	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		22.587,83

Actualización de la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones..... [(12.939,13 + 95,97) × 3 %]	391,05	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado .....		391,05

*Operaciones del año 20X6*

Al llegar el final de la vida útil estimada del elemento se procederá registrar a su amortización y el cumplimiento de la obligación de desmantelamiento.

Amortización de la máquina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	16.940,87	
	(112.939,13/5 × 9/12)		
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		16.940,87

.../...

.../...

Actualización de la provisión:

El importe que figurará en la cuenta de la provisión al comienzo del ejercicio 20X6 será  $12.939,13 \times 1,03^{51/12} = 14.671,12$

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones..... [14.671,12 × (1,03 <sup>9/12</sup> - 1)]	328,88	
5293	Provisión a corto plazo por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado .....		328,88

Por la baja de la máquina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...	112.939,13	
213	Maquinaria .....		112.939,13

Por el cumplimiento de la obligación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
5293	Provisión a corto plazo por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado .....	15.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (15.000 × 21 %) .....	3.150	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		18.150

También se regula en la resolución el tratamiento contable a aplicar en los casos en que se produzca un cambio en las estimaciones contables que modifiquen el importe de la provisión asociada al desmantelamiento y rehabilitación, debiendo modificar, en tal caso, la valoración inicial del inmovilizado. Estos cambios pueden venir motivados por:

- a) Un cambio en el calendario o en el importe de los flujos de efectivo estimados para cancelar la obligación asociada al desmantelamiento o la rehabilitación.
- b) El tipo de descuento empleado para la determinación del valor actual de la provisión que, en principio, será el tipo de interés libre de riesgo, salvo que al estimar los

flujos de efectivo no se hubiera tenido en cuenta el riesgo asociado al cumplimiento de la obligación.

En estos casos, la empresa incrementará o reducirá el valor contable del activo, en el mismo importe en el que se modifique el valor contable del pasivo.

Si la modificación supone una minoración en el importe de la provisión superior al valor en libros de este componente del coste del activo, en la fecha en que se realiza la nueva estimación, el exceso se reconocerá como un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias.

### **EJEMPLO 11. Costes de desmantelamiento. Modificación de los flujos de efectivo estimados para cancelar la obligación**

Supongamos los mismos datos del ejemplo anterior, pero considerando que a comienzos del año 20X3, la sociedad GR, que ha iniciado una línea de investigación experimental en el tratamiento de materiales contaminantes, ha acordado con la sociedad MAG que se encargará del desmantelamiento pagando únicamente los costes de transporte de la máquina hasta la planta de reciclaje que se estiman en 3.000 euros.

#### **Se pide**

Anotaciones contables a realizar en el año 20X3.

#### **Solución**

Como consecuencia del acuerdo firmado con la sociedad GR se produce una modificación en el importe de los flujos de efectivo esperados para cancelar la obligación, por lo que la sociedad MAG procederá a modificar los valores de la provisión y de la máquina, teniendo en cuenta el límite establecido.

Valor contable de la provisión ( $12.939,13 \times 1,03^{15/12}$ ) .....	13.426,15
Valor actual ( $3.000/1,03^{45/12}$ ) .....	2.685,23
<hr/>	<hr/>
Disminución en el valor de la provisión .....	10.740,92

El límite en la modificación del valor contable de la máquina será el siguiente:

Valor inicial de la provisión .....	12.939,13
Amortización practicada ( $12.939,13/5 \times 15/12$ ) .....	3.234,79
<hr/>	<hr/>
Valor contable de este componente del coste del activo .....	9.704,34

.../...

.../...

La diferencia entre ambos importes se reconocerá como ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Código	Cuenta	Debe	Haber
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado .....	10.740,92	
213	Maquinaria .....		9.704,34
795	Exceso de provisión .....		1.036,58

Como consecuencia de la modificación del valor de la máquina, procede recalcular las cuotas de amortización para los ejercicios siguientes.

Saldo de la cuenta maquinaria (112.939,13 – 9.704,34) .....	103.234,79
Saldo de la cuenta Amortización acumulada (112.939,13/5 × 15/12) .	28.234,79
Valor contable (103.234,79 – 28.234,79) .....	75.000,00
Vida útil pendiente .....	3,75 años
Cuota de amortización anual .....	20.000,00

31 de diciembre de 20X3

Amortización de la máquina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	20.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		20.000

Actualización de la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones .... (2.685,23 × 3%)	80,56	
			.../...

.../...

.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado .....		80,56

**EJEMPLO 12. Costes de desmantelamiento. Modificación del tipo de descuento**

Supongamos los mismos datos del ejemplo 10, pero considerando que a finales del año 20X2, el tipo de interés libre de riesgo se sitúa en el 1,75 %.

**Se pide**

Anotaciones contables a realizar en los años 20X2 y 20X3.

**Solución**

Al modificarse el tipo de interés utilizado para la actualización de la provisión deberá modificarse el valor contable del inmovilizado y de la provisión de acuerdo con los siguientes cálculos:

Valor contable de la provisión ( $12.939,13 \times 1,03^{15/12}$ ) .....	13.426,15
Valor actual ( $15.000/1,0175^{45/12}$ ) .....	14.055,21
<hr/>	<hr/>
Incremento en el valor de la provisión .....	629,06

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria .....	629,06	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado .....		629,06

.../...

.../...

Como consecuencia de la modificación del valor de la máquina, procede recalcular las cuotas de amortización para los ejercicios siguientes.

Saldo de la cuenta maquinaria (112.939,13 + 629,06) .....	113.568,19
Saldo de la cuenta Amortización acumulada (112.939,13/5 × 15/12) ....	28.234,79
Valor contable (113.568,19 – 28.234,79) .....	85.333,40
Vida útil pendiente .....	3,75 años
Cuota de amortización anual .....	22.755,57

*Operaciones del año 20X3*

Amortización de la máquina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	22.755,57	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		22.755,57

Actualización de la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones (14.055,21 × 1,75 %) .....	245,97	
5293	Provisión a corto plazo por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado .....		245,97

### 3. ANTICIPOS ENTREGADOS

Finalmente, la tercera parte de la norma primera de la resolución se dedica al tratamiento de los anticipos entregados a cuenta de una futura adquisición de bienes del inmovilizado. Estos anticipos se registrarán en el activo y su ajuste como consecuencia de la actualización financiera se registrará como un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias a medida que se devenguen. El tipo de interés a utilizar para la actualización del anticipo será el tipo de interés al que podría financiarse el proveedor en condiciones equivalentes a las que resultan del anticipo (tipo de inte-

rés incremental del proveedor) que no será objeto de revisión en ejercicios posteriores. Cuando el anticipo se realice a un plazo inferior a un año no será necesario realizar la actualización financiera, si el efecto de no actualizar no es significativo.

Cuando los bienes se incorporen al patrimonio de la empresa, en curso o terminados, se dará de baja el anticipo, incorporándose el efecto financiero registrado sobre el mismo como un componente más de valor inicial del inmovilizado recibido. Este momento, la incorporación de los bienes (en curso) al patrimonio de la empresa, marca el momento de inicio del cómputo del plazo de un año para que la empresa pueda valorar si procede la capitalización de los gastos financieros de la financiación del elemento. De esta manera se evita una posible doble incorporación del efecto financiero en los casos en que el importe del anticipo haya sido también financiado con un préstamo de un tercero.

A efectos de aclarar el tema de la activación de intereses, la propia resolución, en su introducción, habla de los contratos «llave en mano» donde es habitual que se produzcan anticipos. Estos acuerdos, en función de las obligaciones que asuman las partes, pueden calificarse como entregas de bienes o prestaciones de servicios.

Si se califican como entregas de bienes, los desembolsos que se vayan realizando se contabilizarán como anticipos hasta que no se produzca la transferencia sustancial de los riesgos y beneficios del activo. En este caso se actualizará el anticipo cuando el plazo entre su desembolso y el cumplimiento de la obligación de entrega del inmovilizado por el proveedor supere el año.

Por el contrario, si la actividad desarrollada por la empresa constructora se calificara como una prestación de servicios, se producirá una transferencia sistemática y sustancial de los riesgos y beneficios a medida que se despliega la actividad por el contratista. En tal caso, se dará de baja el anticipo y se reconocerá un inmovilizado en curso a medida que se produce la transferencia, incorporándose como mayor del activo los gastos financieros que produzca su financiación.

En ambos casos, el coste del activo que luciría en el activo del balance sería similar.

Cuando existan dudas sobre la recuperación del valor en libros del anticipo, como podría ocurrir si el proveedor entrara en concurso de acreedores, la empresa contabilizará la correspondiente pérdida por deterioro.

### **EJEMPLO 13. Anticipos a plazo inferior a un año**

La sociedad MAG contrata el día 1 de marzo del año 20X1 la compra de una máquina cuyo precio de adquisición es de 850.000 euros. En ese momento entrega un anticipo a cuenta del precio por 50.000 euros. La fecha pactada para la entrega es el día 1 de julio de 20X1.

.../...

.../...

La obra civil necesaria para la futura instalación de la máquina se contrata con una empresa especializada y se ejecuta durante el mes de junio de 20X1, quedando finalizada a 30 de junio de dicho mes. El coste de la obra asciende a 25.000 euros que se pagan mediante transferencia bancaria.

Finalmente, el fabricante de la máquina realiza la entrega el día 1 de septiembre de 20X1. Como consecuencia del retraso en la entrega, concede un descuento de 5.000 euros. La sociedad MAG realiza una transferencia por el importe pendiente.

La instalación de la máquina, realizada por técnicos especializados, asciende a 20.000 euros que se pagan al contado.

Finalmente, la máquina queda lista para iniciar la producción a principios de octubre de 20X1.

**Se pide**

Contabilizar las operaciones derivadas de la información anterior.

**Solución**

*1 de marzo de 20X1.* Por la entrega del anticipo. No será necesario realizar actualización financiera puesto que el plazo del anticipo es inferior a un año.

Código	Cuenta	Debe	Haber
239	Anticipos para inmovilizaciones materiales .....	50.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (50.000 × 21 %) .....	10.500	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		60.500

*Junio de 20X1.* Por la realización de la obra civil.

Código	Cuenta	Debe	Haber
233	Maquinaria en montaje .....	25.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (25.000 × 21 %) .....	5.250	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		30.250

.../...

.../...

1 de septiembre de 20X1. Por la entrega de la máquina e instalación de la misma.

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria (850.000 - 5.000 + 25.000) .....	870.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (795.000 × 21 %) .....	166.950	
233	Maquinaria en montaje .....		25.000
239	Anticipos para inmovilizaciones materiales .....		50.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		961.950

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria .....	20.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (20.000 × 21 %) .....	4.200	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		24.200

#### **EJEMPLO 14. Anticipos a plazo superior a un año**

Para poder ampliar su actividad, la sociedad MAG planea la construcción de una instalación técnica que estará compuesta por dos módulos que encarga a distintos fabricantes y que posteriormente serán ensamblados en su ubicación definitiva.

El módulo 1 se encarga con fecha 1 de enero de 20X1 y se acuerda que deberá ser entregado por el constructor en julio de 20X2. En el momento de la firma del contrato se entrega un anticipo a cuenta de 200.000 euros que serán descontados del precio final que se ha cerrado en 800.000 euros.

Para la financiación del anticipo, la sociedad MAG ha solicitado un préstamo de 200.000 euros al 6 % de interés anual. Durante los 4 primeros años solo se pagarán intereses.

El módulo 2 se encarga con fecha 1 de diciembre de 20X1 y también será entregado en julio de 20X2. El precio del módulo asciende a 400.000 euros y se entregan 100.000 euros en el momento de la firma del contrato.

.../...

.../...

Para la financiación del anticipo, la sociedad MAG ha solicitado un préstamo de 100.000 euros al 6 % de interés anual. Durante los 4 primeros años solo se pagarán intereses.

El 1 de julio de 20X2 ambos módulos llegan a su lugar de ubicación y comienza su ensamblaje que durará 18 meses, incluida la fase de pruebas. La sociedad MAG paga en ese momento el importe pendiente de ambos módulos.

Al cierre del año 20X2 la empresa encargada del ensamblaje ha presentado una factura por los trabajos realizados hasta el momento por 60.000 euros, que se pagarán a los 6 meses más 3.000 euros de intereses. El IVA se paga al contado.

En julio de 20X3 se recibe la segunda factura por los trabajos de ensamblaje que asciende a 80.000 euros, que se pagarán a los 6 meses con unos intereses de 4.000 euros. El IVA se paga al contado.

En diciembre de 20X3 se recibe la tercera y última factura por un importe de 90.000 euros, que se pagarán a los 6 meses con unos intereses de 4.500. El IVA se paga al contado.

A principios de 20X4 comienza la utilización de la instalación que tiene una vida útil de 20 años.

**Se pide**

Contabilizar las operaciones anteriores, teniendo en cuenta que en las fechas previstas se realizan por banco los pagos correspondientes.

**Solución**

1 de enero de 20X1. Por la obtención del préstamo y entrega del anticipo.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....	200.000	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito .....		200.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
239	Anticipos para inmovilizaciones materiales .....	200.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	42.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		242.000

.../...

.../...

1 de diciembre de 20X1. Por la obtención del préstamo y entrega del anticipo.

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....	100.000	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito .....		100.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
239	Anticipos para inmovilizaciones materiales .....	100.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	21.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		121.000

31 de diciembre de 20X1

Devengo y pago de los intereses del primer préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas .....	12.000	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		12.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	12.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		12.000

Estos intereses no pasarán a formar parte del valor del activo puesto que aún no se tiene el control del mismo.

Actualización del primer anticipo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
239	Anticipos para inmovilizaciones materiales .....	12.000	
762	Ingresos de créditos .....		12.000

.../...

.../...

Devengo de los intereses del segundo préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas ( $100.000 \times 6\% \times 1/12$ ) .....	500	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		500

Para el segundo anticipo no será necesario registrar devengo de intereses puesto que es inferior a un año. No obstante, entendemos que, por el principio de uniformidad, en este caso, sí debería ser objeto de actualización.

Código	Cuenta	Debe	Haber
239	Anticipos para inmovilizaciones materiales ..... [ $100.000 \times (1,06^{1/12} - 1)$ ]	486,72	
762	Ingresos de créditos .....		486,76

1 de julio de 20X2. Por la entrega de ambos módulos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
239	Anticipos para inmovilizaciones materiales ..... [ $212.000 \times (1,06^{6/12} - 1)$ ]	6.267,36	
762	Ingresos de créditos .....		6.267,36

Código	Cuenta	Debe	Haber
239	Anticipos para inmovilizaciones materiales ..... [ $100.486,76 \times (1,06^{6/12} - 1)$ ]	2.970,69	
762	Ingresos de créditos .....		2.970,69

Recepción del primer módulo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
232	Instalaciones técnicas en montaje .....	818.267,36	

.../...

.../...

.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
.../...			
472	Hacienda Pública, IVA soportado ..... [(800.000 – 200.000) × 21 %]	126.000,00	
239	Anticipos para inmovilizaciones materiales .....		218.267,36
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		726.000,00

Recepción del segundo módulo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
232	Instalaciones técnicas en montaje .....	403.457,45	
472	Hacienda Pública, IVA soportado ..... [(400.000 – 100.000) × 21 %]	63.000,00	
239	Anticipos para inmovilizaciones materiales .....		103.457,45
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		363.000,00

Los intereses que generen los préstamos desde este momento (si el montaje supera un año) sí se incluirán como mayor valor del elemento hasta su puesta en condiciones de funcionamiento.

1 de diciembre de 20X2

Devengo y pago de los intereses del segundo préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (100.000 × 6 % × 11/12).....	5.500	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		5.500

Código	Cuenta	Debe	Haber
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	6.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		6.000

.../...

.../...

31 de diciembre de 20X2

Devengo y pago de los intereses del primer préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas .....	12.000	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		12.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	12.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		12.000

Devengo de los intereses del segundo préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (100.000 × 6% × 1/12) .....	500	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		500

Recepción de la primera factura de los costes de ensamblaje:

Código	Cuenta	Debe	Haber
232	Instalaciones técnicas en montaje .....	60.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	12.600	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo .....		60.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		12.600

Activación de intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
232	Instalaciones técnicas en montaje .....	9.000	
76	Incorporación al activo de gastos financieros .....		9.000

.../...

.../...

Cálculo de los intereses:

Los intereses activables serán los que han generado los préstamos solicitados para el pago de los anticipos desde la fecha de recepción de los módulos.

- Primer préstamo ( $200.000 \times 6\% \times 6/12$ ) ..... 6.000
- Segundo préstamo ( $100.000 \times 6\% \times 6/12$ ) ..... 3.000

1 de julio de 20X3

Pago de la factura de los trabajos de ensamblaje:

Código	Cuenta	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo .....	60.000	
662	Intereses de deudas .....	3.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		63.000

Recepción de la segunda factura:

Código	Cuenta	Debe	Haber
232	Instalaciones técnicas en montaje .....	80.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	16.800	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo .....		80.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		16.800

1 de diciembre de 20X3

Devengo y pago de los intereses del segundo préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas ( $100.000 \times 6\% \times 11/12$ ) .....	5.500	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		5.500

.../...

.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	6.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		6.000

31 de diciembre de 20X3

Devengo y pago de los intereses del primer préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas .....	12.000	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		12.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	12.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		12.000

Devengo de los intereses del segundo préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas $(100.000 \times 6\% \times 1/12)$ .....	500	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		500

Pago de la factura de los trabajos de ensamblaje:

Código	Cuenta	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo .....	80.000	
662	Intereses de deudas .....	4.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		84.000

.../...

.../...

Recepción de la tercera factura de los costes de ensamblaje:

Código	Cuenta	Debe	Haber
232	Instalaciones técnicas en montaje .....	90.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	18.900	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo .....		90.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		18.900

Activación de intereses:

Código	Cuenta	Debe	Haber
232	Instalaciones técnicas en montaje .....	25.000	
76	Incorporación al activo de gastos financieros .....		25.000

Cálculo de los intereses:

Los intereses activables serán:

- Primer préstamo ( $200.000 \times 6\%$ ) ..... 12.000
- Segundo préstamo ( $100.000 \times 6\%$ ) ..... 6.000
- Aplazamiento de las facturas de ensamblaje ( $3.000 + 4.000$ ) ..... 7.000

Finalización de los trabajos y puesta en condiciones de funcionamiento.

Código	Cuenta	Debe	Haber
212	Instalaciones técnicas .....	1.485.724,81	
232	Instalaciones técnicas en montaje .....		1.485.724,81

### **EJEMPLO 15. Anticipos: entrega de bienes vs. prestación de servicios**

La sociedad MAG firma el día 1 de enero de 20X1 con la sociedad C un contrato para la construcción de una nave industrial que se espera que esté finalizada en julio de 20X3.

El calendario de pagos que se ha establecido es el siguiente:

Firma del contrato, 1 de enero de 20X1: 50.000 euros. 1 de abril de 20X2: 60.000 euros. 1 de julio de 20X3: 80.000 euros.

Para financiar estos pagos, la sociedad MAG solicita, en las mismas fechas, sendos préstamos por los mismos importes al 5 % de interés, cuya devolución se realizará mediante anualidades constantes a partir del año 20X5. Hasta ese momento se realizará el pago anual de intereses.

#### **Se pide**

Contabilizar las operaciones anteriores bajo las dos alternativas siguientes:

Alternativa 1: La promoción la realiza la sociedad constructora C, por lo que la transmisión de los riesgos no se produce hasta la entrega del activo construido y firma de la escritura. A estos efectos supondremos que se realiza el 1 de julio de 20X3.

Alternativa 2: La promoción la realiza la sociedad MAG, por lo que la transmisión de los riesgos se produce a medida que la sociedad constructora ejecuta su actividad bajo las especificaciones técnicas marcadas por MAG.

Para esta alternativa vamos a suponer que el día 1 de abril de 20X2 la sociedad constructora presenta una certificación de obra por el importe del anticipo entregado el 1 de enero de 20X1 y una factura de anticipo por el importe pagado en esa fecha, y el 1 de julio de 20X3 certifica el importe restante.

**Nota:** A efectos de solución prescindimos del valor del terreno para comparar los resultados de ambos casos.

#### **Solución**

**Alternativa 1:** La promoción la realiza la sociedad constructora C, por lo que la transmisión de los riesgos no se produce hasta la entrega del activo construido y firma de la escritura. A estos efectos supondremos que se realiza el 1 de julio de 20X3.

.../...

.../...

**Operaciones del año 20X1***1 de enero de 20X1*

Obtención del préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....	50.000	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito .....		50.000

Entrega del anticipo a cuenta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
239	Anticipos para inmovilizaciones materiales .....	50.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (50.000 × 21 %) .....	10.500	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		60.500

*31 de diciembre de 20X1*

Devengo y pago de intereses del préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (50.000 × 5 %) .....	2.500	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		2.500

Actualización del anticipo entregado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
239	Anticipos para inmovilizaciones materiales .....	2.500	
762	Ingresos de créditos (50.000 × 5 %) .....		2.500

.../...

.../...

**Operaciones del año 20X2**

*1 de abril de 20X2*

Obtención del préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....	60.000	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito .....		60.000

Entrega del anticipo a cuenta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
239	Anticipos para inmovilizaciones materiales .....	60.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (50.000 × 21 %) .....	12.600	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		72.600

*31 de diciembre de 20X2*

Devengo y pago de intereses del primer préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (50.000 × 5 %) .....	2.500	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		2.500

Actualización del primer anticipo entregado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
239	Anticipos para inmovilizaciones materiales .....	2.625	
762	Ingresos de créditos (52.500 × 5 %) .....		2.625

.../...

.../...

Devengo de intereses del segundo préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas ( $60.000 \times 5\% \times 9/12$ ) .....	2.250	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		2.250

Actualización del segundo anticipo entregado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
239	Anticipos para inmovilizaciones materiales .....	2.236,22	
762	Ingresos de créditos [ $60.000 \times (1,05^{9/12} - 1)$ ] .....		2.236,22

**Operaciones del año 20X3***1 de abril de 20X3*

Devengo y pago de intereses del segundo préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas ( $60.000 \times 5\% \times 3/12$ ) .....	750	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		750

Código	Cuenta	Debe	Haber
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	3.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		3.000

*1 de julio de 20X3*

Actualización del primer anticipo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
239	Anticipos para inmovilizaciones materiales .....	1.361,32	
762	Ingresos de créditos [ $55.125 \times (1,05^{6/12} - 1)$ ] .....		1.361,32

.../...

.../...

Actualización del segundo anticipo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
239	Anticipos para inmovilizaciones materiales .....	1.536,93	
762	Ingresos de créditos $[62.236,22 \times (1,05^{6/12} - 1)]$ .....		1.536,93

Obtención del préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....	80.000	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito .....		80.000

Entrega de la construcción y realización del último pago:

Código	Cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones $(56.486,32 + 63.773,15 + 80.000)$ .....	200.259,47	
472	Hacienda Pública, IVA soportado $(80.000 \times 21\%)$ .....	16.800,00	
239	Anticipos para inmovilizaciones materiales .....		120.259,47
	$(50.000 + 2.500 + 2.625 + 1.361,32 + 60.000 + 2.236,22 + 1.536,93)$		
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		96.800,00

**Alternativa 2: La promoción la realiza la sociedad MAG, por lo que la transmisión de los riesgos se produce a medida que la sociedad constructora ejecuta su actividad bajo las especificaciones técnicas marcadas por MAG.**

Para esta alternativa vamos a suponer que el día 1 de abril de 20X2, la sociedad constructora presenta una certificación de obra por el importe del anticipo entregado el 1 de enero de 20X1 y una factura de anticipo por el importe pagado en esa fecha, y el 1 de julio de 20X3 certifica el importe restante.

A efectos de IVA debemos tener en cuenta que se trata de una autopromoción y se produce la inversión del sujeto pasivo, por lo que la sociedad MAG deberá autorrepercibirse el IVA.

.../...

.../...

**Operaciones del año 20X1***1 de enero de 20X1*

Obtención del préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....	50.000	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito .....		50.000

Entrega del anticipo a cuenta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
239	Anticipos para inmovilizaciones materiales .....	50.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		50.000

Código	Cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda Pública, IVA soportado (50.000 × 21 %) .....	10.500	
477	Hacienda Pública, IVA repercutido .....		10.500

*31 de diciembre de 20X1*

Devengo y pago de intereses del préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (50.000 × 5 %) .....	2.500	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		2.500

Actualización del anticipo entregado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
239	Anticipos para inmovilizaciones materiales .....	2.500	
762	Ingresos de créditos (50.000 × 5 %) .....		2.500

.../...

.../...

**Operaciones del año 20X2**

1 de abril de 20X2

Actualización del anticipo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
239	Anticipos para inmovilizaciones materiales .....	644,29	
762	Ingresos de créditos $[52.500 \times (1,05^{3/12} - 1)]$ .....		644,29

Por la certificación de obra presentada. Si bien la sociedad constructora presentará la certificación por un importe de 50.000 euros, la sociedad MAG la contabilizará teniendo en cuenta las actualizaciones financieras realizadas.

Código	Cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso .....	53.144,29	
239	Anticipos para inmovilizaciones materiales .....		53.144,29
	(50.000 + 2.500 + 644,29)		

Obtención del préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....	60.000	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito .....		60.000

Entrega del anticipo a cuenta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
239	Anticipos para inmovilizaciones materiales .....	60.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		60.000

.../...

.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda Pública, IVA soportado (50.000 × 21 %) .....	12.600	
477	Hacienda Pública, IVA repercutido .....		12.600

31 de diciembre de 20X2

Devengo y pago de intereses del primer préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (50.000 × 5 %) .....	2.500	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		2.500

Una parte de estos intereses, los devengados desde 1 de abril, deberán incluirse como mayor valor del inmovilizado en curso:

Código	Cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso .....	1.875	
76-	Incorporación al activo de gastos financieros (2.500 × 9/12)		1.875

Devengo de intereses del segundo préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (60.000 × 5 % × 9/12) .....	2.250	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		2.250

Actualización del segundo anticipo entregado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
239	Anticipos para inmovilizaciones materiales .....	2.236,22	
762	Ingresos de créditos [60.000 × (1,05 <sup>9/12</sup> - 1)] .....		2.236,22

.../...

.../...

**Operaciones del año 20X3**

*1 de abril de 20X3*

Devengo y pago de intereses del segundo préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (60.000 × 5 % × 3/12) .....	750	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		750

Código	Cuenta	Debe	Haber
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito	3.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		3.000

*1 de julio de 20X3*

Actualización del segundo anticipo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
239	Anticipos para inmovilizaciones materiales .....	1.536,93	
762	Ingresos de créditos [62.236,22 × (1,05 <sup>6/12</sup> - 1)] .....		1.536,93

Devengo de intereses del primer préstamo hasta 1 de julio a efectos de su activación como mayor valor del inmovilizado:

Código	Cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas (50.000 × 5 % × 6/12) .....	1.250	
527	Intereses a corto plazo de deudas con entidades de crédito		1.250

Obtención del préstamo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....	80.000	
170	Deudas a largo plazo con entidades de crédito .....		80.000

.../...

.../...

Entrega de la construcción y realización del último pago:

Código	Cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones .....	200.042,44	
231	Construcciones en curso (53.144,29 + 1.875) .....		55.019,29
239	Anticipos para inmovilizaciones materiales .....		63.773,15
	(60.000 + 2.236,22 + 1.536,93)		
76-	Incorporación al activo de gastos financieros .....		1.250,00
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		80.000,00

Código	Cuenta	Debe	Haber
472	Hacienda Pública, IVA soportado (80.000 × 21 %) .....	16.800	
477	Hacienda Pública, IVA repercutido .....		16.800

## NORMA SEGUNDA: VALORACIÓN POSTERIOR

En la norma segunda de la resolución del ICAC se establecen los criterios para determinar el valor posterior de un elemento del inmovilizado material, centrándose, en particular, en la contabilización de las actuaciones posteriores y la amortización. Por lo que se refiere a las pérdidas por deterioro, que también afectan a la valoración posterior, la resolución lo deja para una futura resolución.

La norma segunda, por consiguiente, se estructura en dos grandes apartados, actuaciones posteriores y amortización que serán objeto de análisis en los puntos posteriores.

### 1. ACTUACIONES POSTERIORES

La resolución distingue los siguientes tipos de actuaciones posteriores:

- Reparaciones y conservación.
- Renovaciones.

- Ampliaciones y mejoras.
- Tratamiento de las piezas de recambio.

En cuanto al tratamiento contable de las citadas actuaciones, como se indica en la introducción de la resolución, se reproducen los criterios previstos en la Resolución de 1991, si bien adaptados al PGC de 2007, en especial en lo referente a las inspecciones generales o periódicas.

## 1.1. Reparación y conservación del inmovilizado material

### 1.1.1. Definiciones

Se entiende por «reparación» el proceso por el que se vuelve a poner en condiciones de funcionamiento un elemento del inmovilizado material. Por su parte, la «conservación» tiene por objeto mantener el elemento del inmovilizado material en buenas condiciones de funcionamiento, conservando su capacidad productiva.

### 1.1.2. Registro contable

Por lo que se refiere al registro contable, como regla general se establece que los gastos derivados de estos procesos se imputarán a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se producen. Es decir, con carácter general se registrarán como gastos del ejercicio.

#### **EJEMPLO 16. Reparaciones**

La sociedad AMC adquirió un inmueble en el ejercicio 20X0. Transcurridos 10 años desde la adquisición, en el ejercicio 20X10, se pinta la fachada del inmueble suponiendo un coste de 5.000 euros.

#### **Solución**

La actuación llevada a cabo por la entidad AMC se califica como una actuación de mantenimiento del inmueble, calificándose como una actuación de conservación. En consecuencia, el coste de pintar la fachada del edificio se registrará como gasto del ejercicio.

.../...

.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
622	Reparaciones y conservación .....	5.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		5.000

Esta regla general tiene dos **excepciones**, la primera cuando se sustituyan elementos, supuesto en el cual la resolución se remite a las normas sobre renovaciones, y la segunda cuando se trate de elementos que deban someterse de manera periódica a inspecciones generales (**grandes reparaciones** incorporadas al valor del activo).

Por lo que se refiere a esta última excepción, la resolución del ICAC establece las siguientes reglas:

1. Momento de la incorporación del activo.

Cuando se incorpore el activo al patrimonio de la empresa, con independencia de que los elementos afectados sean sustituidos o no, se identificará como un componente del coste del activo el importe de los desembolsos necesarios para realizar la inspección. Es decir, se debe distribuir el coste del inmovilizado entre este componente y el resto del activo.

Si este coste no estuviera especificado, a efectos de su identificación, podrá utilizarse el precio actual de mercado de una inspección similar.

2. Amortización.

El componente del activo correspondiente a estas revisiones generales deberá amortizarse durante el periodo de tiempo que transcurra hasta la fecha en que se realice la revisión.

El resto del coste del inmovilizado deberá amortizarse durante la vida útil del mismo.

3. Momento de realización de los trabajos.

Cuando se realicen los trabajos, el coste de la inspección se reconocerá como mayor valor del inmovilizado material, que a su vez será objeto de amortización hasta que se produzca la siguiente revisión. Asimismo, se dará de baja cualquier importe pendiente de amortizar del anterior componente.

**EJEMPLO 17. Elementos sometidos a revisiones periódicas**

La sociedad AMC adquirió el 1 de enero de 20X1 unas instalaciones técnicas destinadas al depósito de determinados residuos que posteriormente se trasladarán a lugares habilitados, para su depósito definitivo o su destrucción, de acuerdo con la normativa vigente.

El coste de adquisición de las instalaciones técnicas es de 2.000.000 de euros, considerándose que su vida útil será de 20 años. Por las características especiales de los elementos que se almacenarán, la normativa vigente exige la realización de revisiones generales y periódicas al objeto de comprobar que dichas instalaciones cumplen las condiciones técnicas y legales que se establezcan en cada momento.

Las citadas revisiones se llevarán a cabo cada 5 años y el precio actual de una revisión de similares características sería de 200.000 euros.

**Se pide**

- a) Contabilizar lo que proceda en el año 20X1.
- b) Contabilizar lo que proceda en 20X5 y en 20X6 si la inspección llevada a cabo en diciembre de 20X5 tiene un coste de 220.000 euros.
- c) Contabilizar lo que proceda en 20X5 si como consecuencia de una modificación legislativa acaecida en el propio año la revisión se lleva a cabo en enero de 20X5, coste 220.000 euros, y la siguiente tendrá lugar a finales de 20X8.

**Solución**

**Apartado a)**

*Año 20X1*

En el momento de la adquisición se distinguirá dentro del coste del elemento, 2.000.000 de euros, los siguientes componentes:

Importe de los desembolsos necesarios para realizar una revisión .....	200.000 euros
Resto del coste del inmovilizado .....	1.800.000 euros

El primero de los componentes se amortizará en el periodo que medie hasta llevar a cabo la revisión, 5 años, y el segundo en la vida útil del inmovilizado, 20 años.

.../...

.../...

Por la adquisición se realizará la siguiente anotación (suponemos pago al contado para simplificar):

Código	Cuenta	Debe	Haber
212	Instalaciones técnicas .....	2.000.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	420.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		2.420.000

El 31 de diciembre procederá el registro de la amortización anual. La amortización anual será igual a:

Amortización del componente gran reparación (200.000/5) .....	40.000
Amortización del resto del coste del activo (1.800.000/20) .....	90.000
<b>Total amortización .....</b>	<b>130.000</b>

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	130.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		130.000

### Apartado b)

Año 20X5

El 31 de diciembre procederá el registro de la amortización anual. La amortización anual será igual a:

Amortización del componente gran reparación (200.000/5) .....	40.000
Amortización del resto del coste del activo (1.800.000/20) .....	90.000
<b>Total amortización .....</b>	<b>130.000</b>

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	130.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		130.000

.../...

.../...

En esa misma fecha, como se lleva a cabo la revisión, procederá:

- Reconocer el coste de la inspección como mayor valor del inmovilizado material.
- Dar de baja el importe pendiente de amortizar del anterior componente.

Por el coste de la inspección:

Código	Cuenta	Debe	Haber
212	Instalaciones técnicas .....	220.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	46.200	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		266.200

El coste de la revisión se amortizará en el periodo que medie hasta la siguiente revisión.

Por la baja del anterior componente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...	200.000	
210	Instalaciones técnicas .....		200.000

Año 20X6

El 31 de diciembre procederá el registro de la amortización anual. La amortización anual será igual a:

Amortización del componente gran reparación (220.000/5) .....	44.000
Amortización del resto del coste del activo (1.800.000/20) .....	90.000
<b>Total amortización .....</b>	<b>134.000</b>

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	134.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		134.000

.../...

.../...

### Apartado c)

Año 20X5

Los saldos existentes el 1 de enero de 20X5 en relación con el componente gran reparación son los siguientes:

Coste del componente gran reparación .....	200.000
Amortización acumulada del componente gran reparación (200.000/5 × 4) .....	160.000

En esa misma fecha, como se lleva a cabo la revisión, procederá:

- Reconocer el coste de la inspección como mayor valor del inmovilizado material.
- Dar de baja el importe pendiente de amortizar del anterior componente.

Por el coste de la inspección:

Código	Cuenta	Debe	Haber
212	Instalaciones técnicas .....	220.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	46.200	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		266.200

El coste de la revisión se amortizará en el periodo que medie hasta la siguiente revisión.

Por la baja del anterior componente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...	160.000	
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material .....	40.000	
212	Instalaciones técnicas .....		200.000

El 31 de diciembre procederá el registro de la amortización anual. La amortización anual será igual a:

Amortización del componente gran reparación (220.000/4) .....	55.000
Amortización del resto del coste del activo (1.800.000/20) .....	90.000
<b>Total amortización .....</b>	<b>145.000</b>

.../...

.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	145.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		145.000

## 1.2. Renovación del inmovilizado material

### 1.2.1. Definición

Se entiende por «renovación del inmovilizado» el conjunto de operaciones mediante las que se recuperan las características iniciales del bien objeto de renovación.

### 1.2.2. Registro contable

Por lo que se refiere al registro contable, como regla general se establece que los costes derivados de estos procesos se imputarán como mayor valor del inmovilizado material.

Concretamente se disponen las siguientes reglas:

- a) Se capitalizará, integrándose como **mayor valor del inmovilizado material**, el importe de las renovaciones efectuadas de acuerdo con el precio de adquisición o, en su caso, con el coste de producción, siempre que se cumplan las condiciones para su reconocimiento.
- b) Se dará de **baja el elemento sustituido**, con sus correspondientes correcciones valorativas, registrándose, en su caso, el correspondiente resultado, por la diferencia entre el valor contable y el producto recuperado.
- c) Si se **entrega el elemento sustituido** dentro del proceso de renovación, como pago parcial de los costes de renovación, se aplicará lo relativo a las adquisiciones de inmovilizado entregando como pago parcial otro inmovilizado.
- d) Si **no se pudiera identificar el valor en libros del elemento sustituido**, el coste de la renovación podrá tomarse como indicativo del coste del elemento sustituido.

Trataremos de clarificar las reglas establecidas en la resolución del ICAC con una serie de ejemplos:

**EJEMPLO 18. Renovación con sustitución**

La sociedad AMC adquirió el 1 de enero de 20X1 una máquina por un importe de 1.000.000 de euros, estimándose para la misma una vida útil de 10 años y un valor residual nulo.

El 1 de enero de 20X5 debido al incorrecto funcionamiento de las turbinas de la máquina se procede a la sustitución de las mismas.

El coste de adquisición de las nuevas turbinas instaladas asciende a 300.000 euros.

Las antiguas turbinas que representaban un 25 % del coste de la máquina se venden obteniéndose un importe de 3.000 euros.

**Se pide**

Contabilizar lo que proceda en el año 20X5 teniéndose en cuenta que como consecuencia de las operaciones anteriores no se ha modificado la vida útil de la máquina.

**Solución**

El 1 de enero de 20X5 se lleva a cabo un proceso de renovación del elemento del inmovilizado a través del cual se recuperan las características iniciales del elemento.

Por el importe de las renovaciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria .....	300.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	63.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		363.000

Por la baja del elemento sustituido:

Código	Cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ... (250.000/10 × 4)	100.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....	3.630	
			.../...

.../...

.../...

.../...

Código	Cuenta	Debe	Haber
...	...		
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material .....	147.000	
213	Maquinaria .....		250.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido .....		630

Como consecuencia de la modificación del valor de la máquina procede recalcular la cuota de amortización:

Saldo de la cuenta maquinaria (1.000.000 + 300.000 - 250.000) .....	1.050.000
Saldo de la cuenta Amortización acumulada (1.000.000/10 × 4 - 100.000)	300.000
Valor contable (1.050.000 - 300.000) .....	750.000
Valor amortizable .....	750.000
Vida útil pendiente .....	6 años
<b>Cuota de amortización anual .....</b>	<b>125.000</b>

A 31 de diciembre de 20X5 por la amortización anual:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	125.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		125.000

### EJEMPLO 19. Renovación con entrega de los elementos sustituidos como pago parcial

La sociedad AMC adquirió el 1 de enero de 20X1 una máquina por un importe de 1.000.000 de euros, estimándose para la misma una vida útil de 10 años y un valor residual nulo.

.../...

.../...

El 1 de enero de 20X5 debido al incorrecto funcionamiento de las turbinas de la máquina se procede a la sustitución de las mismas.

El coste de adquisición de las nuevas turbinas instaladas asciende a 300.000 euros. Se acuerda entregar como parte del precio las antiguas turbinas que se valoran en 30.000 euros.

Las antiguas turbinas representaban un 25 % del coste de la máquina.

### Se pide

Contabilizar lo que proceda en el año 20X5 teniéndose en cuenta que como consecuencia de las operaciones anteriores se ha incrementado la vida útil de la máquina 2 años.

### Solución

El 1 de enero de 20X5 se lleva a cabo un proceso de renovación del elemento del inmovilizado a través del cual se recuperan las características iniciales del elemento.

Como se entrega el elemento sustituido a cambio del nuevo elemento, se aplicará lo relativo a las adquisiciones de inmovilizado entregando como pago parcial otro inmovilizado, tal como se desarrolla en la norma tercera de esta resolución.

De conformidad con lo dispuesto en esta norma, salvo que la entrega de dinero no fuera significativa en comparación con el componente no monetario de la transacción, las permutas se calificarán como comerciales valorándose los elementos recibidos por su valor razonable y registrándose el posible resultado por la entrega de los elementos sustituidos.

Por la renovación y baja de los elementos sustituidos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria (valor renovación) .....	300.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ... (1.000.000/10 × 4 × 25 %)	100.000	
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material .....	120.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	63.000	
213	Maquinaria (elemento sustituido) (1.000.000 × 25 %) ....		250.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		326.700
477	Hacienda Pública, IVA repercutido .....		6.300

.../...

.../...

Como consecuencia de la modificación del valor de la máquina procede recalcular la cuota de amortización:

Saldo de la cuenta maquinaria (1.000.000 + 300.000 – 250.000) .....	1.050.000
Saldo de la cuenta Amortización acumulada (1.000.000/10 × 4 – 100.000)	300.000
Valor contable (1.050.000 – 300.000) .....	750.000
Valor amortizable .....	750.000
Vida útil pendiente (10 – 4 + 2) .....	8 años
<b>Cuota de amortización anual</b> .....	<b>93.750</b>

A 31 de diciembre de 20X5 por la amortización anual:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	93.750	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		93.750

**EJEMPLO 20. Renovación si no se puede identificar el valor contable del elemento sustituido**

La sociedad AMC adquirió el 1 de enero de 20X1 una máquina por un importe de 1.000.000 de euros, estimándose para la misma una vida útil de 10 años y un valor residual nulo.

El 1 de enero de 20X5 debido al incorrecto funcionamiento de las turbinas de la máquina se procede a la sustitución de las mismas.

El coste de adquisición de las nuevas turbinas instaladas asciende a 300.000 euros. Se acuerda entregar como parte del precio las antiguas turbinas que se valoran en 30.000 euros.

El valor contable de las antiguas turbinas no está identificado, no obstante conocemos que el valor de mercado de una máquina de similares características sería de 1.200.000 euros.

.../...

.../...

### Se pide

Contabilizar lo que proceda en el año 20X5 teniéndose en cuenta que como consecuencia de las operaciones anteriores se ha incrementado la vida útil de la máquina 2 años, siendo el tipo de actualización en caso de ser necesario el 6 % anual.

### Solución

El 1 de enero de 20X5 se lleva a cabo un proceso de renovación del elemento del inmovilizado a través del cual se recuperan las características iniciales del elemento.

El principal problema que se plantea es que no está identificado el valor contable de los elementos sustituidos. Ante dicho problema la resolución del ICAC establece que si no se pudiera identificar el valor en libros del elemento sustituido, el coste de la renovación podrá tomarse como indicativo del coste del elemento sustituido.

A efectos de aplicar lo dispuesto por el ICAC nos podemos plantear distintas alternativas:

- Opción a). Considerar que el valor contable del elemento sustituido es el valor actualizado a la fecha de la compra del coste de la renovación minorado por la amortización que le hubiera correspondido.
- Opción b). Considerar que el valor contable que procede dar de baja sería la proporción sobre el valor contable en el momento de la renovación del coste de esta sobre el coste de un elemento nuevo de similares características.
- Opción c). Considerar que el valor contable que procede dar de baja sería la proporción sobre el valor contable en el momento de la renovación del coste de esta sobre el coste de un elemento nuevo de similares características, ponderándolo por la diferencia de precio que supondría adquirirlo por piezas separadas.
- Opción d). Considerar que el valor contable del elemento sustituido es el coste de la renovación minorado por la amortización que le hubiera correspondido.

Por otro lado, como se entrega el elemento sustituido a cambio del nuevo elemento, se aplicará lo relativo a las adquisiciones de inmovilizado entregando como pago parcial otro inmovilizado, tal como se desarrolla en la norma tercera de esta resolución.

De conformidad con lo dispuesto en esta norma, salvo que la entrega de dinero no fuera significativa en comparación con el componente no monetario de la transacción, las permutas se calificarán como comerciales valorándose los elementos recibidos por su valor razonable y registrándose el posible resultado por la entrega de los elementos sustituidos.

Registraremos la renovación y baja de los elementos sustituidos aplicando las diferentes opciones reseñadas.

.../...

.../...

**Opción a).** Consideramos que el valor contable que procede dar de baja sería el valor actualizado a la fecha de la compra del coste de la renovación minorado por la amortización que le hubiera correspondido.

Siendo el tipo de actualización del 6 % anual, el valor actualizado sería 237.628,10 euros ( $300.000/1,06^4$ ), la amortización acumulada 95.051,24 ( $237.628,10/10 \times 4$ ), y su valor contable 142.576,86 ( $237.628,10 - 95.051,24$ ).

El registro contable de la renovación será el siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria (valor renovación) .....	300.000,00	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...	95.051,24	
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material ..... (142.576,86 - 30.000)	112.576,86	
472	Hacienda Pública, IVA soportado ( $300.000 \times 21\%$ ) .....	63.000,00	
213	Maquinaria (elemento sustituido) .....		237.628,10
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		326.700,00
477	Hacienda Pública, IVA repercutido ( $30.000 \times 21\%$ ) .....		6.300,00

Como consecuencia de la modificación del valor de la máquina procede recalcular la cuota de amortización:

Saldo de la cuenta maquinaria ( $1.000.000 + 300.000 - 237.628,10$ ) .....	1.062.371,90
Saldo de la cuenta Amortización acumulada ( $1.000.000/10 \times 4 - 95.051,24$ ) .....	304.948,76
Valor contable ( $1.062.371,90 - 304.948,76$ ) .....	757.423,14
Valor amortizable .....	757.423,14
Vida útil pendiente ( $10 - 4 + 2$ ) .....	8 años
<b>Cuota de amortización anual</b> .....	<b>94.677,89</b>

A 31 de diciembre de 20X5 por la amortización anual:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	94.677,89	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		94.677,89

.../...

.../...

**Opción b).** Consideramos que el valor contable que procede dar de baja sería la proporción sobre el valor contable en el momento de la renovación del coste de esta sobre el coste de un elemento nuevo de similares características. El coste de la renovación representa un 25 % del valor de una máquina de similares características, por consiguiente procedería dar de baja el 25 % del valor contable de la máquina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria (valor renovación) .....	300.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ... (1.000.000/10 × 4 × 25 %)	100.000	
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material .....	120.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (300.000 × 21 %) .....	63.000	
213	Maquinaria (elemento sustituido) (1.000.000 × 25 %) .....		250.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		326.700
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (30.000 × 21 %) .....		6.300

Como consecuencia de la modificación del valor de la máquina procede recalcular la cuota de amortización:

Saldo de la cuenta maquinaria (1.000.000 + 300.000 – 250.000) .....	1.050.000
Saldo de la cuenta Amortización acumulada (1.000.000/10 × 4 – 100.000)	300.000
Valor contable (1.050.000 – 300.000) .....	750.000
Valor amortizable .....	750.000
Vida útil pendiente (10 – 4 + 2) .....	8 años
<b>Cuota de amortización anual</b> .....	<b>93.750</b>

A 31 de diciembre de 20X5 por la amortización anual:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	93.750	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		93.750

.../...

.../...

**Opción c).** Consideramos que el valor contable que procede dar de baja sería la proporción sobre el valor contable en el momento de la renovación del coste de esta sobre el coste de un elemento nuevo de similares características, teniendo en cuenta el incremento de coste que tendría este elemento nuevo si se adquiriera por piezas.

A estos efectos, consideramos que el valor razonable de este elemento adquirido por piezas se incrementaría en un 25 %, es decir, que su valor razonable sería de 1.500.000 (1.200.000 × 1,25).

El coste de la renovación representa un 20 % (300.000/1.500.000) del valor de una máquina de similares características adquirida por piezas, por consiguiente procedería dar de baja el 20 % del valor contable de la máquina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria (valor renovación) .....	300.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ... (1.000.000/10 × 4 × 20 %)	80.000	
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material .....	90.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (300.000 × 21 %) .....	63.000	
213	Maquinaria (elemento sustituido) (1.000.000 × 20 %) .....		200.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		326.700
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (30.000 × 21 %) .....		6.300

Como consecuencia de la modificación del valor de la máquina procede recalcular la cuota de amortización:

Saldo de la cuenta maquinaria (1.000.000 + 300.000 - 200.000) .....	1.100.000
Saldo de la cuenta Amortización acumulada (1.000.000/10 × 4 - 80.000)	320.000
Valor contable (1.100.000 - 320.000) .....	780.000
Valor amortizable .....	780.000
Vida útil pendiente (10 - 4 + 2) .....	8 años
<b>Cuota de amortización anual</b> .....	<b>97.500</b>

.../...

.../...

A 31 de diciembre de 20X5 por la amortización anual:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	97.500	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		97.500

**Opción d).** Consideramos que el valor contable del elemento sustituido es el coste de la renovación minorado por la amortización que le hubiera correspondido. El coste de la renovación es de 300.000 euros, por consiguiente, damos de baja el valor contable que procediera en la fecha de la renovación a un coste de adquisición de 300.000 euros:

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria (valor renovación) .....	300.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ... (300.000/10 × 4)	120.000	
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material .....	150.000	
	(300.000 - 120.000 - 30.000)		
472	Hacienda Pública, IVA soportado (300.000 × 21 %) .....	63.000	
213	Maquinaria (elemento sustituido) (1.000.000 × 25 %) .....		300.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		326.700
477	Hacienda Pública, IVA repercutido (30.000 × 21 %) .....		6.300

Como consecuencia de la modificación del valor de la máquina procede recalcular la cuota de amortización:

Saldo de la cuenta maquinaria (1.000.000 + 300.000 - 300.000) .....	1.000.000
Saldo de la cuenta Amortización acumulada (1.000.000/10 × 4 - 120.000)	280.000
Valor contable (1.000.000 - 280.000) .....	720.000
Valor amortizable .....	720.000
Vida útil pendiente (10 - 4 + 2) .....	8 años
<b>Cuota de amortización anual</b> .....	<b>90.000</b>

.../...

.../...

A 31 de diciembre de 20X5 por la amortización anual:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	90.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		90.000

### 1.3. Ampliación y mejora del inmovilizado material

#### 1.3.1. Definición

Se entiende por «ampliación» el proceso mediante el cual se incorporan nuevos elementos a un inmovilizado, obteniéndose como consecuencia una mayor capacidad productiva.

La «mejora» se define como el conjunto de actividades mediante las que se produce una alteración en un elemento del inmovilizado, aumentando su anterior eficiencia productiva.

#### 1.3.2. Registro contable

Los costes de las ampliaciones y mejoras se imputarán como mayor valor del inmovilizado cuando se produzcan una o varias de las consecuencias siguientes:

- Aumento de su capacidad productiva.
- Mejora sustancial de su eficiencia productiva.
- Alargamiento de su vida útil estimada.

Si no se cumplen las anteriores condiciones se registrarán como gasto.

#### EJEMPLO 21. Ampliaciones y mejoras

La sociedad AMC que posee un camión realiza durante el año 20X0 las siguientes operaciones:

.../...

.../...

- Cambia las ruedas del camión.
- Le incorpora una antena que permite captar emisoras de radio vía satélite.
- Le incorpora modificaciones en el motor que permitirán una mayor duración del mismo y un significativo ahorro en el consumo de combustible.

### Se pide

Calificar el registro contable de las anteriores operaciones.

### Solución

#### 1. Cambio de ruedas.

En principio se trata de una operación de mantenimiento, por lo que se registraría como gasto en la cuenta «Reparaciones y conservación» (622). No obstante, si tienen un coste significativo, y dado que la vida útil del camión es distinta a la de las ruedas, se podría aplicar el criterio de amortización por partes, amortizando las ruedas en su vida útil.

#### 2. Incorporación de la antena.

En principio la incorporación de una antena al elemento de transporte no se trata de una mejora, por consiguiente, con carácter general, debe registrarse como gasto del ejercicio.

#### 3. Modificaciones en el motor.

Las modificaciones en el motor si cumplen las condiciones antes vistas, del enunciado se desprende que sí, se deben calificar como mejora e incorporarse como mayor valor del inmovilizado.

No obstante, si el coste no fuera significativo no cabría su incorporación por el principio de importancia relativa.

### 1.3.3. Reglas para el registro contable

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

En relación con los gastos de urbanización de los terrenos, se contabilizarán como mayor valor del mismo si los costes en los que incurre la empresa cumplen alguno de los requisitos an-

teriormente expuestos para poder calificarlos como mejora (ampliación de la capacidad productiva, mejora sustancial de la eficiencia productiva), incluso cuando la empresa se hubiera instalado con anterioridad al momento en que se inicien las actuaciones.

**EJEMPLO 22. Ampliación coste de producción**

La sociedad AMC que posee un edificio destinado a oficinas adquirido hace 10 años decide, como consecuencia del incremento de su actividad, ampliar en el año 20X0 la superficie de las mismas. Las obras se ejecutan con sus propios medios habiéndose incurrido durante el año 20X0 en los siguientes costes de construcción:

- Gastos de personal ..... 64.000 euros
- Consumo de materiales ..... 66.000 euros
- Servicios prestados por terceros ..... 30.000 euros
- Costes indirectos de construcción ..... 40.000 euros
- Gastos notariales y de registro ..... 5.025 euros

La ampliación finaliza el 1 de julio de 20X0 considerándose que desde este momento se encuentra en condiciones de uso. La vida útil del edificio no resulta modificada por la ampliación realizada quedando en este momento una vida útil de 29,5 años.

**Se pide**

Contabilizar lo que proceda durante el año 20X0 sin tener en cuenta consideraciones fiscales.

**Solución**

Los gastos se habrán registrado durante el ejercicio 20X0 utilizando las cuentas que resulten procedentes en cada caso. A modo de resumen el asiento sería el siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
6-	Gastos .....	205.025	
57-	Tesorería .....		205.025

.../...

.../...

El 1 de julio de 20X0 por la activación de los gastos dado que se cumplen las condiciones para considerarlos mayor valor del activo:

Código	Cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones .....	205.025	
731	Trabajos realizados para el inmovilizado material .....		205.025

[También se podrían haber registrado los gastos a medida que se va ejecutando la obra en la cuenta «Construcciones en curso» (231), en este caso el 1 de de julio se tendría que haber reclasificado el importe registrado en dicha cuenta a la cuenta «Construcciones» (211).]

El 31 de diciembre de 20X0 por la amortización del coste correspondiente a la ampliación (en el ejemplo no se dispone de datos para registrar la amortización del resto del edificio):

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material ..... (205.025/29,5 × 6/12)	3.475	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		3.475

### **EJEMPLO 23. Gastos de urbanización**

La sociedad AMC posee una nave industrial en un polígono del municipio de Albalat. El precio de adquisición de la nave fue de 4.000.000 de euros, considerándose que el valor del terreno representaba un 25 % del coste total. La vida útil estimada de la nave es de 30 años, considerándose que el valor residual es nulo.

El polígono en el que está situada la nave carece de accesos adecuados, por lo que el porcentaje de ocupación del mismo es del 30 %.

En el ejercicio 20X4 con la intención de potenciar el desarrollo económico de la zona, se aprueba por el ayuntamiento un Plan de Actuación Integral con el objetivo de multiplicar por 2 la superficie del polígono y mejorar los accesos y la comunicación del mismo con los centros industriales cercanos.

.../...

.../...

Las obras a desarrollar se considera que supondrán un incremento de los ingresos de AMC y un abaratamiento de los costes de aprovisionamiento. Los gastos de urbanización que deberá satisfacer la entidad ascenderán a 100.000 euros. Durante el año 20X4 se satisfacen 40.000 euros, y el resto se satisface en el año 20X5, finalizando las obras el 1 de julio de 20X5.

**Se pide**

Contabilizar lo que proceda durante los años 20X4 y 20X5.

**Solución**

*Año 20X4*

Las cantidades satisfechas por los costes de urbanización se considerarán, dado que cumplen las condiciones establecidas en la resolución del ICAC, mayor valor del inmovilizado material. En el ejercicio 20X4 se satisfacen cuotas de urbanización sin que se haya concluido la misma, por este motivo optamos por registrarlo como inmovilizado en curso. Por consiguiente, realizaremos el siguiente apunte contable:

Código	Cuenta	Debe	Haber
230	Adaptación de terrenos y bienes naturales .....	40.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (40.000 × 21 %) .....	8.400	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		40.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido .....		8.400

A efectos fiscales téngase en cuenta que en las ejecuciones de obra de urbanización se produce la inversión del sujeto pasivo [art. 84.Uno.2.º f) LIVA], considerándose promotor de tales obras los propietarios de una actuación urbanística que pagan las correspondientes derramas de urbanización [Consulta de la DGT V2583/2012 (NFC045706)].

El 31 de diciembre de 20X4 por la amortización de la construcción:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	100.000	
	(4.000.000 × 75 %/30)		
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		100.000

.../...

.../...

Año 20X5

Por las cantidades satisfechas por las cuotas de urbanización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
230	Adaptación de terrenos y bienes naturales .....	60.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado (60.000 × 21 %) .....	12.600	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		60.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido .....		12.600

Al finalizar las obras de urbanización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales .....	100.000	
230	Adaptación de terrenos y bienes naturales .....		100.000

El 31 de diciembre de 20X5 por la amortización de la construcción:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	100.000	
	(4.000.000 × 75 %/30)		
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		100.000

**b)** En el caso de que en las operaciones de ampliación y mejora se produjeran sustituciones de elementos, se aplicará lo dispuesto en la norma que regula el registro contable de las renovaciones.

A efectos de ejemplos, nos remitimos a los expuestos al explicar el tratamiento contable de las renovaciones.

**c)** Si en el proceso de ampliación o mejora hubiera que incurrir en costes de destrucción o eliminación de los elementos sustituidos, dichos costes se considerarán como mayor valor, minorado en su caso por el importe recuperado en la venta de los mismos.

**EJEMPLO 24. Ampliación o mejora con costes de destrucción**

La sociedad AMC posee una máquina adquirida el 1 de enero de 20X0 por un precio de 500.000 euros para la que se estimó una vida útil de 10 años considerándose insignificante su valor residual.

El 1 de enero de 20X4 debido al avance tecnológico y a la necesidad de adaptar la eficiencia de la misma a las necesidades de la demanda se decide sustituir el motor de propulsión de la misma. El coste del nuevo motor es de 50.000 euros. El desmontaje del antiguo motor supone un coste de 2.000 euros y la instalación del nuevo un coste de 3.000 euros.

El antiguo motor representaba un 10 % del coste de la maquinaria.

**Se pide**

Contabilizar lo que proceda en el año 20X4 sin considerar efectos fiscales y teniendo en cuenta las siguientes opciones:

- a) Para la retirada del antiguo motor se contrata a una empresa de gestión de residuos que nos cobra un importe de 2.000 euros, asimismo por la venta de determinadas piezas del motor antiguo como chatarra se obtiene un importe de 1.000 euros.
- b) Para la retirada del antiguo motor se contrata a una empresa de gestión de residuos que nos cobra un importe de 2.000 euros, asimismo por la venta de determinadas piezas del motor antiguo como chatarra se obtiene un importe de 3.000 euros.

**Solución**

Respecto al registro contable debemos considerar que la sustitución del motor con la intención de aumentar la eficiencia productiva de la máquina supone una operación de mejora, lo que implicará un incremento del valor del inmovilizado material.

Por otro lado, al sustituirse el antiguo motor deberá darse de baja el valor contable del mismo. Y por lo que se refiere a los costes de eliminación y destrucción del mismo, la resolución establece que será mayor valor de la mejora, minorándose por el valor que se pudiera obtener por la venta de los mismos.

**Opción a)**

De acuerdo con lo dispuesto en la resolución del ICAC, los costes de destrucción y eliminación de los elementos sustituidos se considerarán mayor valor de la mejora.

.../...

.../...

Por la baja del antiguo motor, teniendo en cuenta que se obtienen 1.000 euros por la venta de distintos componentes como chatarra:

Código	Cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ... (500.000 × 10%/10 × 4)	20.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....	1.000	
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material .....	29.000	
213	Maquinaria .....		50.000

Por la mejora:

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria .....	55.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		55.000

El coste de la mejora comprenderá el precio facturado por el vendedor, más los costes de instalación, más los costes de desmontaje del anterior motor.

Por los costes de destrucción y eliminación del antiguo motor:

Código	Cuenta	Debe	Haber
629	Otros servicios .....	2.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		2.000

Por la activación de los costes de destrucción minorados en el importe obtenido por la venta de los elementos sustituidos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria (2.000 - 1.000) .....	1.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		1.000

.../...

.../...

A 31 de diciembre de 20X4 procederá registrar la amortización. Para el cálculo de la amortización tendremos en cuenta lo siguiente:

Saldo de la cuenta maquinaria (500.000 + 56.000 - 50.000) .....	506.000
Saldo de la cuenta Amortización acumulada (500.000/10 × 4 - 20.000) ..	180.000
Valor contable (506.000 - 180.000) .....	326.000
Valor amortizable .....	326.000
Vida útil pendiente (10 - 4) .....	6 años
<b>Cuota de amortización anual .....</b>	<b>54.333,33</b>

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	54.333	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		54.333

**Opción b)**

En la opción b) no cabría la activación de ningún importe por los costes de destrucción dado que el importe obtenido por la venta como chatarra de componentes del motor antiguo supera el valor de los costes de eliminación y destrucción.

En definitiva, contablemente realizaremos los 3 primeros asientos de la opción a) incrementándose el valor de la máquina en 55.000 euros.

A 31 de diciembre de 20X4 procederá registrar la amortización. Para el cálculo de la amortización tendremos en cuenta lo siguiente:

Saldo de la cuenta maquinaria (500.000 + 55.000 - 50.000) .....	505.000
Saldo de la cuenta Amortización acumulada (500.000/10 × 4 - 20.000)	180.000
Valor contable (505.000 - 180.000) .....	325.000
Valor amortizable .....	325.000
	.../...

.../...

.../...

.../...	
Vida útil pendiente (10 - 4) .....	6 años
<b>Cuota de amortización anual .....</b>	<b>54.166,67</b>

  

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	54.166,67	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		54.166,67

c) Por último, se establece una cláusula de cierre disponiéndose que el importe a capitalizar como consecuencia de los procesos de ampliación y mejora tendrá como límite máximo el importe recuperable de los respectivos elementos del inmovilizado material.

## 1.4. Piezas de recambio del inmovilizado material

### 1.4.1. Definición

Las piezas de recambio son aquellas destinadas a ser montadas en instalaciones, equipos o máquinas, en sustitución de otras semejantes.

### 1.4.2. Valoración y registro contable

Las piezas de recambio se valorarán aplicando las normas generales del inmovilizado material, es decir, se valorarán por su precio de adquisición o coste de producción, considerando las siguientes precisiones:

- Las piezas de recambio cuyo ciclo de almacenamiento sea inferior al año se contabilizarán, de acuerdo con lo previsto en el PGC en el grupo 3, como «Existencias». A estos efectos, se puede utilizar la cuenta 322, «Repuestos».
- Las piezas que se adquieran con el objetivo de mantener un nivel de repuestos de seguridad de elementos concretos se registrarán junto con los bienes que vayan a sustituir y se someterán al mismo proceso de amortización. Cuando no sea posible identificar la pieza a sustituir, en todo caso se aplicará un método racional de amortización que ponga de manifiesto la depreciación experimentada.

**EJEMPLO 25. Piezas de recambio**

La sociedad AMC posee una máquina adquirida el 1 de enero de 20X0 por un precio de 1.000.000 de euros para la que se estimó una vida útil de 10 años considerándose insignificante su valor residual.

El 1 de enero de 20X2 se adquieren piezas de recambio específicas para esta máquina por un precio de 100.000 euros, concretamente lo adquirido es un motor de la máquina en perfectas condiciones de uso que se adquiere de una empresa que ha cerrado como consecuencia de la crisis. El motor se considera que representa un 15 % del valor de la máquina.

El 1 de enero de 20X5 se sustituye el motor original por el motor adquirido debido a problemas de funcionamiento.

Además en la misma fecha se adquieren pequeños elementos (tornillos, manguitos...) destinados a la misma, si bien si fueran compatibles se podrían utilizar para otros elementos del inmovilizado por un importe de 2.000 euros.

Al cierre del ejercicio, conocemos que los repuestos de pequeños elementos han disminuido en un valor de 500 euros.

**Se pide**

Contabilizar lo que proceda en los años 20X2 y 20X5.

**Solución**

*Año 20X2*

Por la adquisición del motor que se tiene como pieza de recambio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
213	Maquinaria .....	100.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	21.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		121.000

Se podría haber utilizado una cuenta diferente, por ejemplo la cuenta «Otro inmovilizado material» (219), o una subcuenta de la cuenta «Maquinaria» (213).

.../...

.../...

Por la amortización a 31 de diciembre de 20X2:

A efectos del registro de la amortización debemos tener en cuenta que los recambios adquiridos se amortizarán en la vida útil que le resta a la máquina, es decir, 8 años. Por consiguiente, la amortización del ejercicio será igual a:  $1.000.000/10 + 100.000/8 = 112.500$ .

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	112.500	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		112.500

Año 20X5

a) Por las operaciones relacionadas con el motor:

El 1 de enero de 20X5 procederemos a dar de baja el motor antiguo teniendo en cuenta que su coste representaba un 15 % del valor de la máquina:

Código	Cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...	75.000	
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material .....	75.000	
213	Maquinaria .....		150.000

En esta misma fecha si el motor que se utiliza como pieza de repuesto estuviera registrado en una cuenta distinta, se reclasificaría en la cuenta donde está registrada la máquina.

Por la amortización a 31 de diciembre de 20X5:

La amortización sería igual a  $850.000/10 + 100.000/8 = 97.500$ .

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	97.500	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		97.500

.../...

.../...

b) Pequeños repuestos. Tendrán la consideración de existencias:

Por la adquisición:

Código	Cuenta	Debe	Haber
602	Compras de otros aprovisionamientos .....	2.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	420	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		2.420

Al cierre del ejercicio, por la variación de existencias:

Código	Cuenta	Debe	Haber
322	Repuestos .....	1.500	
612	Variación de existencias de otros aprovisionamientos .		1.500

## 2. AMORTIZACIÓN

En el tema de la amortización la resolución del ICAC no presenta novedades significativas en relación con los criterios contenidos en el PGC, aclarándose que la depreciación sistemática que representa la amortización no debe reconocerse cuando los bienes no sufren desgaste por su funcionamiento, uso, obsolescencia o disfrute.

Asimismo, se establece expresamente que la depreciación es una cuestión técnica, por lo que esta, así como los parámetros necesarios para su cuantificación, deberán justificarse bajo dicho planteamiento, sin que resulten admisibles los criterios fiscales, financieros o de reparto de resultados.

### 2.1. Concepto

La amortización se identifica con la depreciación que normalmente sufren los bienes del inmovilizado por el funcionamiento, uso y disfrute de los mismos, debiéndose valorar, en su caso, la obsolescencia técnica o comercial que pueda afectarlos.

La dotación anual que se realiza expresa la distribución del precio de adquisición o coste de producción del inmovilizado material durante su vida útil estimada. Es decir, la amortización representa el consumo que de un elemento de inmovilizado se realiza a lo largo de su vida útil.

Por lo expresado anteriormente, la amortización habrá 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 considerada como normal por las causas señaladas anteriormente.

La anterior regla solo puede excepcionarse cuando el activo no está sometido a desgaste por su funcionamiento, uso, obsolescencia o disfrute. Es decir, no serán amortizables los activos que no pierden valor por su uso ni por el paso de tiempo, como los terrenos, si bien determinados componentes de los mismos pueden resultar amortizables.

Otro ejemplo de lo anterior lo tenemos en el supuesto contemplado en la Consulta 8 del BOICAC 84 (NFC040047) que establece el tratamiento contable de la adquisición de la nuda propiedad manteniendo el vendedor el usufructo vitalicio. En esta consulta se dispone que: «dado que el uso efectivo del inmueble no corresponde a la sociedad nudo propietaria, **no procederá practicar la amortización correspondiente a la depreciación que sufra el inmueble por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de la obsolescencia que pudiera afectarlo**». Asimismo en la Consulta 13 del BOICAC 84 (NFC040081) se establece la posibilidad de no registrar la amortización de unos fondos documentales con valor cultural o histórico.

## 2.2. Registro contable

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

El registro contable de la amortización del inmovilizado se realiza mediante el sistema indirecto, esto es, el importe de la depreciación que representa la dotación anual de la amortización no minorra directamente la cuenta representativa del inmovilizado que se deprecia sino que se abona a la cuenta, «Amortización acumulada», que recoge el importe total acumulado de la depreciación sufrida por dicho elemento.

El asiento por el que se registra la dotación de la amortización será el siguiente:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	xxx	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material.....		xxx

El anterior asiento deberá efectuarse:

- Por la dotación anual al cierre del ejercicio económico.
- Por la dotación que corresponda hasta que el activo se clasifica como mantenido para la venta (o se incluye en un grupo enajenable que se clasifica como mantenido para la venta).
- Por la dotación que corresponda hasta la fecha de la baja del inmovilizado, con carácter previo a la baja del mismo.

El registro contable de la amortización se efectuará incluso si el valor razonable del activo excede a su valor contable.

No procederá registrar un gasto por la amortización si el valor residual de un elemento de inmovilizado es superior a su valor contable.

Cuando el gasto de la amortización se incorpore en el coste de otro inmovilizado, el mayor valor del activo se reconocerá empleando como contrapartida los trabajos realizados por la empresa para sí misma. Es decir, en este caso el gasto se activará utilizando las cuentas del subgrupo 73 (730 a 733) que correspondan.

**EJEMPLO 26. Activación del gasto de la amortización**

Supongamos que utilizamos una grúa propiedad de la empresa para la construcción de una nave que se destinará al desarrollo de la actividad productiva y que al cierre del ejercicio 20X0 no está finalizada. Asimismo, sabemos que la amortización correspondiente a la grúa asciende a 10.000 euros.

**Se pide**

Contabilizar lo que proceda en el año 20X0 teniendo en cuenta los datos suministrados.

**Solución**

Por el registro de la amortización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	10.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		10.000

.../...

.../...

Por la activación del gasto de la amortización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
231	Construcciones en curso .....	10.000	
733	Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso		10.000

## 2.3. Cálculo de la amortización

El cálculo de la cuota anual de amortización se obtendrá a partir de los siguientes conceptos:

### 2.3.1. Valor amortizable

Constituye la base de amortización del bien. Se calcula minorando el precio de adquisición o coste de producción de los activos depreciables en el valor residual.

$$\text{Valor amortizable} = \text{Precio de adquisición o coste de producción} - \text{Valor residual}$$

### 2.3.2. Valor residual

El valor residual de un activo es el importe que la empresa estima que podría obtener en el momento actual por su venta u otra forma de disposición, una vez deducidos los gastos estimados para realizar esta, tomando en consideración que el activo hubiese alcanzado la antigüedad y demás condiciones que se espera que tenga al final de su vida útil.

$$\text{Valor residual} = \text{Valor actual que se podría obtener en el momento actual por la venta del inmovilizado si hubiera finalizado su vida útil} - \text{Gastos necesarios para la venta}$$

Notas referidas al valor residual:

1. Si el valor residual no es significativo en términos cuantitativos, de acuerdo al principio de importancia relativa, no debe considerarse a efectos de determinar la base de cálculo sobre la que se efectúa la amortización.
2. Si el valor residual fuera negativo, situación que se daría cuando los costes necesarios para la venta fueran superiores al importe que se espera obtener por la venta, implicará:

- a) No se considerará valor residual alguno a efectos de determinar la base de cálculo sobre la que se efectúa la amortización.
  - b) Si se considerase que determina obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro podría implicar un mayor valor del inmovilizado tal y como se ha indicado anteriormente. No obstante, dado que la existencia de una provisión determina una obligación respecto a un tercero (legal, contractual o implícita) con carácter general no determinará la existencia de una provisión, produciéndose por los gastos incurridos por la retirada o un gasto o un mayor importe del bien adquirido en sustitución del antiguo que se va a retirar.
3. El valor residual de un activo se debe revisar, al menos, al cierre de cada ejercicio anual y, si las expectativas difiriesen significativamente con respecto a las estimaciones previas, el cambio se contabilizará como un cambio de estimación contable.
  4. Si el valor residual de un elemento del inmovilizado aumentase hasta alcanzar un importe igual o mayor que el valor contable del inmovilizado, no procederá registrar un gasto por la amortización hasta que, si fuese el caso, dicho valor residual disminuyese con posterioridad hasta ser inferior al valor contable del elemento del inmovilizado.

### **EJEMPLO 27. Valor amortizable y valor residual**

Supongamos que se adquiere un elemento del inmovilizado por un precio de 105.000 euros, y que el importe actual que se espera obtener por la venta del inmovilizado si hubiera finalizado su vida útil es de 10.000 euros y los costes previstos para llevar a cabo la venta son de 1.000 euros.

#### **Se pide**

Determinar el valor amortizable.

#### **Solución**

Valor amortizable = Precio de adquisición – Valor residual.

Valor residual = Valor actual que se podría obtener por la venta del inmovilizado si hubiera finalizado su vida útil – Costes necesarios para la venta.

Valor residual = 10.000 – 1.000 = 9.000.

Valor amortizable = 105.000 – 9.000 = 96.000.

.../...

**EJEMPLO 28. Valor amortizable y valor residual**

Supongamos que se adquiere un elemento del inmovilizado por un precio de 105.000 euros, y que el importe actual que se espera obtener por la venta del inmovilizado si hubiera finalizado su vida útil es de 1.000 euros y los costes previstos para llevar a cabo la venta son de 900 euros.

**Se pide**

Determinar el valor amortizable.

**Solución**

$$\text{Valor residual} = 1.000 - 900 = 100.$$

En este caso, dado que el valor residual tiene un importe insignificante se considera, por aplicación del principio de importancia relativa, que el valor residual es 0. Por consiguiente:

$$\text{Valor amortizable} = 105.000 - 0 = 105.000.$$

**EJEMPLO 29. Valor amortizable y valor residual**

Supongamos que se adquiere un elemento del inmovilizado por un precio de 105.000 euros, y que el importe actual que se espera obtener por la venta del inmovilizado si hubiera finalizado su vida útil es de 10.000 euros y los costes previstos para llevar a cabo la venta son de 10.500 euros.

**Se pide**

Determinar el valor amortizable.

**Solución**

$$\text{Valor residual} = 10.000 - 10.500 = -500.$$

.../...

.../...

En este caso, el valor residual es negativo, por consiguiente, salvo que se considerase que cumple los requisitos para poder registrar una provisión por desmantelamiento, que implicaría un mayor valor del inmovilizado, se considera que el valor residual es 0.

$$\text{Valor amortizable} = 105.000 - 0 = 105.000.$$

### **EJEMPLO 30. Modificación posterior del valor residual**

Supongamos que se adquiere un elemento del inmovilizado, con una vida útil de 10 años, el 1 de enero de 20X0 por un precio de 105.000 euros, y que el importe actual que se espera obtener por la venta del inmovilizado si hubiera finalizado su vida útil es de 5.000 euros sin que se prevean costes para llevar a cabo la venta.

Al comienzo del año 20X2 se considera que por la evolución de los precios de mercado el importe actual que se podría obtener por la venta del inmovilizado al finalizar su vida útil es de 10.000 euros.

#### **Se pide**

Determinar la cuota anual de amortización de los años 20X0, 20X1 y 20X2, teniendo en cuenta que la sociedad amortiza el inmovilizado por el método lineal.

#### **Solución**

*Años 20X0 y 20X1*

$$\text{Valor residual} = 5.000.$$

$$\text{Valor amortizable} = 105.000 - 5.000 = 100.000.$$

$$\text{Amortización anual} = 100.000/10 = 10.000$$

*Año 20X2*

Al comienzo del ejercicio 20X2, como consecuencia de la evolución de los precios de mercado, se ha producido un cambio en la valoración del valor residual que determinará un cambio de estimación a efectos de los cálculos de la amortización.

.../...

.../...

Valor amortizable (105.000 – 10.000) .....	95.000
Amortización acumulada (10.000 × 2) .....	20.000
Valor pendiente de amortizar .....	75.000
Vida útil pendiente .....	8 años
Cuota de amortización anual (75.000/8) .....	9.375

### **EJEMPLO 31. Valor residual mayor que valor contable**

Supongamos que se adquiere un elemento del inmovilizado, con una vida útil de 10 años, el 1 de enero de 20X0 por un precio de 105.000 euros, y que el importe actual que se espera obtener por la venta del inmovilizado si hubiera finalizado su vida útil es de 5.000 euros sin que se prevean costes para llevar a cabo la venta.

Al inicio del año 20X8 se considera que por la evolución de los precios de mercado el importe actual que se podría obtener por la venta del inmovilizado al finalizar su vida útil es de 27.000 euros.

#### **Se pide**

Determinar la cuota anual de amortización del año 20X8, teniendo en cuenta que la sociedad amortiza el inmovilizado por el método lineal.

#### **Solución**

*Cuota de amortización inicial*

Valor amortizable = Precio de adquisición – Valor residual.

Valor residual = 5.000.

Valor amortizable = 105.000 – 5.000 = 100.000.

Amortización anual = 100.000/10 = 10.000.

*Año 20X8*

Al inicio del ejercicio 20X8 se ha producido un cambio en la valoración del valor residual, lo que determina una modificación del cálculo de la amortización.

.../...

.../...

Valor adquisición .....	105.000
Amortización acumulada (10.000 × 8) .....	80.000
Valor contable .....	25.000
Valor residual .....	27.000

En este caso, como el valor residual es mayor que el valor contable del elemento del inmovilizado no procede registrar ninguna amortización.

### 2.3.3. Vida útil

La vida útil es el periodo durante el cual se espera utilizar el activo amortizable por parte de la empresa, o el número de unidades de producción que se espera obtener del mismo.

Por tanto, se entiende por vida útil, el periodo durante el cual la empresa espera razonablemente consumir los beneficios económicos incorporados o inherentes al activo.

Se trata de un periodo estimado y se debe calcular en función de un criterio racional, teniendo en cuenta aquellos factores que pueden incidir a lo largo de la vida productiva del inmovilizado. Entre estos, se destacan:

- Uso previsto del activo.
- Desgaste físico esperado, que depende de factores operativos tales como el número de turnos de trabajo en los que se utilizará el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento.
- Obsolescencia técnica y comercial derivada de los cambios o mejoras en la producción, o bien de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios obtenidos con el activo.
- Límites legales o de otra índole que afecten a la utilización del activo, como las fechas de caducidad de los contratos de servicio relacionados con el activo, o establecidas por la normativa.

La vida útil se revisará en la fecha de cierre del ejercicio, debiendo contabilizarse los cambios que, en su caso, pudieran originarse, como cambios en las estimaciones contables, salvo que se tratara de un error.

En la resolución del ICAC se establecen dos casos particulares en relación con la vida útil:

- Activos sometidos a reversión: su vida útil es el periodo concesional cuando este sea inferior a la vida económica del activo.
- Inversiones en locales arrendados, que deban calificarse como arrendamientos operativos, y no sean separables del activo cedido en uso: su vida útil será la duración del contrato de arrendamiento, incluido el periodo de renovación cuando exista evidencia de que el mismo se va a producir, siempre que la citada duración sea inferior a la vida económica del activo.

### **EJEMPLO 32. Vida útil, modificación**

La sociedad AMC adquirió el 1 de enero de 20X0 una máquina por un importe de 1.000.000 de euros. A efectos de la amortización la sociedad estima que dicha máquina tendrá una vida útil de 10 años decidiendo amortizarla por un método lineal. Asimismo se determina que el valor residual es nulo.

Con fecha 1 de enero de 20X2 como consecuencia de la modificación del uso previsto del activo se considera que la vida útil se incrementa en 2 años más.

#### **Se pide**

Determinar la amortización correspondiente al año 20X2 y los siguientes periodos de vida útil.

#### **Solución**

En este supuesto se ha producido un cambio en la estimación de la vida útil como consecuencia de la modificación del uso previsto del activo.

Por consiguiente, de acuerdo con la norma de valoración 22.<sup>a</sup> y lo que dispone la resolución del ICAC en su apartado 3.5.4, las amortizaciones registradas en los periodos anteriores a aquel en que acontece la alteración se entienden correctamente realizadas, debiéndose ajustar las amortizaciones del periodo en que se produce la alteración, 20X2, y de los siguientes.

A fecha 1 de enero de 20X2, fecha en que acontece la alteración, los datos relativos al inmovilizado son los siguientes:

.../...

.../...

Valor amortizable .....	1.000.000
Amortización acumulada (1.000.000/10 × 2) .....	200.000
Valor pendiente de amortizar (1.000.000 – 200.000) .....	800.000
Vida útil restante (10 – 2 + 2) .....	10
Nueva cuota de amortización anual (800.000/10) .....	80.000

El asiento de la amortización a partir del cambio de estimación de la vida útil será:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	80.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		80.000

### EJEMPLO 33. Error en la determinación de la vida útil

Con los mismos datos del supuesto anterior, qué procedería registrar en el año 20X2 si analizando el elemento del inmovilizado se considera que la vida útil se determinó incorrectamente siendo la vida útil correcta de 8 años.

#### Solución

En este supuesto se ha producido un error en la estimación de la vida útil. De acuerdo con la norma de valoración 22.<sup>a</sup> y lo que dispone la resolución del ICAC en su apartado 3.5.4, los errores se corregirán retrospectivamente. Es decir, deberemos ajustar las amortizaciones practicadas incorrectamente en los periodos anteriores y el ajuste por el efecto acumulado calculado al inicio del ejercicio se imputará a reservas de libre disposición, debiendo tener en cuenta el efecto impositivo.

Cálculo amortizaciones:

Año	Practicada	Correcta
20X0	100.000 (1.000.000/10)	125.000 (1.000.000/8)

.../...

.../...

.../...

Año	Practicada	Correcta
.../...		
20X1	100.000 (1.000.000/10)	125.000 (1.000.000/8)
<b>Total</b>	<b>200.000</b>	<b>250.000</b>

La amortización acumulada registrada contablemente es de 200.000 euros, si se hubiera considerado correctamente la vida útil desde el principio la amortización acumulada sería de 250.000 euros. Por consiguiente, procede ajustar la amortización acumulada en 50.000 euros.

El asiento procedente por el ajuste sería:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias .....	50.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		50.000

Por otro lado, por la amortización del año 20X2, ya calculada con la vida útil correcta, se practicará la siguiente anotación al cierre del ejercicio:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	125.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		125.000

#### EJEMPLO 34. Vida útil de activos afectos a una concesión administrativa

La sociedad IMB obtiene una concesión administrativa para la explotación de una piscina municipal durante un periodo de 10 años. Para realizar la explotación realiza inversiones en activos que tienen una vida económica de 20 años por un importe de 1.000.000 de euros.

.../...

.../...

**Se pide**

Contabilizar lo que proceda durante el primer año si la sociedad aplica el método de amortización lineal.

**Solución**

Por la adquisición de los activos:

Código	Cuenta	Debe	Haber
21-	Inmovilizado material afecto .....	1.000.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		1.000.000

Al cierre del ejercicio se practicará la amortización teniendo en cuenta que la vida útil de estos activos es de 10 años (menor de periodo concesional, 10 años, y vida económica del activo, 20 años):

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	100.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		100.000

**EJEMPLO 35. Vida útil de inversiones en locales arrendados**

La sociedad AMC alquila un local comercial para dedicarlo al desarrollo de su actividad durante un periodo de 20 años. El comienzo del alquiler se produce el 1 de julio de 20X7, durante el primer mes se acometen las siguientes inversiones:

- Mobiliario: 3.000 euros (vida útil 15 años).
- Máquinas: 10.000 euros (vida útil 10 años).
- Ordenadores: 3.000 euros (vida útil 5 años).
- Acondicionamiento del local (cambio de instalaciones eléctricas y otras instalaciones permanentes, cambio del pavimento): 30.000 euros (vida económica 30 años).

.../...

.../...

### Se pide

Contabilizar la amortización que proceda durante el 20X7 si consideramos para simplificar que el local y demás elementos adquiridos están en condiciones de uso a partir de 1 de julio de 20X7.

### Solución

31 de diciembre de 20X7

Para el cálculo de la amortización debemos determinar la vida útil de cada uno de los elementos del inmovilizado. Por lo que se refiere al mobiliario, la maquinaria y los ordenadores, en tanto que elementos separables del local arrendado, su vida útil es la que determina el enunciado. Por lo que se refiere al acondicionamiento del local, en tanto que elemento inseparable del local arrendado, la vida útil será la menor entre la duración del contrato de arrendamiento y la vida económica, es decir, 20 años.

Elemento	Precio	Vida útil	Amortización 20X7
Mobiliario (216) .....	3.000	15 años	100 (3.000/15 × 6/12)
Maquinaria (213) .....	10.000	10 años	500 (10.000/10 × 6/12)
Equipos para procesos de información (217)	3.000	5 años	300 (3.000/5 × 6/12)
Otro inmovilizado material (219) .....	30.000	20 años	750 (30.000/20 × 6/12)
<b>Total</b> .....			<b>1.650</b>

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	1.650	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		1.650

#### 2.3.4. Vida económica

La vida económica es el periodo durante el cual se espera que el activo sea utilizable por parte de uno o más usuarios o el número de unidades de producción que se espera obtener del activo por parte de uno o más usuarios. La vida económica tiene un componente objetivo frente a la vida útil que tiene un marcado componente subjetivo.

Concretamente teniendo en cuenta lo dispuesto en el anterior ejemplo, la vida económica de las obras de acondicionamiento del local es de 30 años (periodo durante el cual se podría utilizar por uno o más terceros esas obras), y la vida útil de 20 años (periodo durante el cual esas obras de acondicionamiento pueden ser utilizadas por el arrendatario).

### 2.3.5. Métodos de amortización

El método de amortización reflejará el patrón con arreglo al cual se espera que se consuman los beneficios o rendimientos económicos inherentes al activo, medidos en unidades físicas.

Podrán utilizarse aquellos métodos de amortización que, de acuerdo con un criterio técnico-económico, distribuyan los costes de la 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.

La resolución del ICAC cita los siguientes métodos de amortización:

- a) Método lineal, que dará lugar a un cargo por amortización constante a lo largo de la vida útil.
- b) Método de depreciación decreciente en función del valor contable del elemento: en este método la amortización tendrá carácter decreciente a lo largo de la vida útil del activo.
- c) Método de las unidades de producción: de acuerdo con este método, el cargo depende de la utilización o de la producción esperada del activo.

La entidad deberá seleccionar el método que mejor refleje el patrón esperado de consumo por parte de la entidad de los beneficios económicos futuros que el activo incorpora y se aplicará de forma uniforme de un ejercicio a otro, salvo que se produzca un cambio en el patrón esperado de consumo de esos beneficios económicos futuros.

### 2.3.6. Momento de inicio del proceso de amortización

La amortización se inicia a partir del momento en que el activo se encuentre en condiciones de funcionamiento, entendiéndose por ello desde que el inmovilizado puede producir ingresos con regularidad, una vez concluidos los periodos de prueba, es decir, cuando está disponible para su utilización [en el mismo sentido la Consulta n.º 2 del BOICAC 44 (NFC011805)].

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

En caso de inmovilizados compuestos por partes susceptibles de ser utilizadas independientemente, y que se encuentren en condiciones de funcionamiento en momentos distintos, la amortización comenzará para cada parte en el momento en que se encuentre en condiciones de uso.

La amortización se inicia, por tanto, desde que el inmovilizado se encuentra en condiciones de funcionamiento, con independencia de que en ese momento comience efectivamente su utilización. Así, si un inmovilizado se encuentra en condiciones de funcionamiento el día 1 de agosto de 20X4 pero, como consecuencia del periodo vacacional, no comienza su utilización efectiva hasta el día 1 de septiembre de 20X4, el día desde el que comienza a amortizarse es el 1 de agosto de 20X4.

### **EJEMPLO 36. Comienzo de la amortización**

Con fecha 1 de julio de 20X4 se adquiere al contado un inmovilizado por un importe de 1.000.000 de euros, el inmovilizado se encuentra en condiciones de funcionamiento desde el momento de la adquisición, no obstante, la utilización efectiva del mismo comienza el 1 de septiembre de 20X4 dado que debido al periodo estival no se consideraba conveniente comenzar su utilización.

#### **Se pide**

Contabilizar lo que proceda durante los años 20X4 y 20X5 sabiendo que:

- Valor estimado por su venta al finalizar su vida útil: 100.000 euros.
- Vida útil: 10 años.
- Método de amortización: lineal.

#### **Solución**

Por la adquisición se realizará la siguiente anotación el día 1 de julio de 20X4:

Código	Cuenta	Debe	Haber
21	Inmovilizado material .....	1.000.000	
57	Tesorería .....		1.000.000

Para el cálculo de la amortización determinaremos previamente cada uno de los conceptos antes expuestos:

.../...

.../...

Valor residual .....	100.000
Importe amortizable (1.000.000 – 100.000) .....	900.000
Vida útil .....	10 años
Amortización anual (900.000/10) .....	90.000
Momento de inicio de la amortización .....	01-07-20X4

Amortización correspondiente al año 20X4 = Amortización anual × Período utilizado durante el año 20X4 = 90.000 × 6/12 = 45.000.

Por la amortización correspondiente al año 20X4, el 31 de diciembre de 20X4 se realizará el siguiente apunte:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	45.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		45.000

Por la amortización correspondiente al año 20X5, el 31 de diciembre de 20X5 se realizará el siguiente apunte:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	90.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		90.000

### 2.3.7. Cese del proceso de amortización

La amortización de un activo cesará en la fecha en la que el activo se clasifica como mantenido para la venta (o se incluye en un grupo enajenable que se clasifica como mantenido para la venta). Téngase en cuenta que los activos no corrientes mantenidos para la venta no se amortizan.

Evidentemente, aunque la resolución no lo dispone expresamente, la amortización también cesará cuando un elemento de inmovilizado material que previamente no se haya clasificado como mantenido para la venta se dé de baja en cuentas.

Por último, la resolución dispone que, de acuerdo con lo anterior, la amortización no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado temporalmente del uso, a menos que

se encuentre totalmente amortizado, con independencia de la necesidad de revisar su patrón de consumo. Sin embargo, según dispone la norma internacional de contabilidad (NIC) 16, si se utilizan métodos de producción en función del uso, el cargo por amortización podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

### **EJEMPLO 37. Cese del proceso de amortización**

Con fecha 1 de julio de 20X0 se adquiere al contado un elemento de transporte por un importe de 50.000 euros. Su vida útil se estima en 5 años, considerándose un valor residual insignificante, y aplicándose el método de amortización lineal.

El 1 de julio de 20X3 como consecuencia de un descenso en la demanda se decide dejar de utilizarlo y ponerlo a la venta, siendo su valor razonable en dicho momento de 25.000 euros.

#### **Se pide**

- a) Contabilizar lo que proceda en el año 20X3.
- b) Contabilizar lo que proceda en el año 20X3 si el valor razonable en dicho momento es de 15.000 euros.

#### **Solución**

##### **Apartado a)**

El 1 de julio de 20X3 dado que la intención de la empresa es vender el elemento del inmovilizado procede su reclasificación como activo no corriente mantenido para la venta. En dicho momento cesará la amortización del inmovilizado.

Por lo que se refiere al registro contable procederá:

1. Amortizar hasta la fecha en que procede su reclasificación como activo no corriente mantenido para la venta.
2. Reclasificarlo como activo no corriente mantenido para la venta, valorándose por el menor de los siguientes importes: valor contable del inmovilizado en el momento de la reclasificación, o valor razonable menos costes de venta. En el supuesto de que este último fuera inferior procederá reconocer una pérdida por deterioro.

Aplicando lo expuesto a los datos del supuesto procederá realizar las siguientes anotaciones:

.../...

.../...

Por la amortización hasta el día 1 de julio de 20X3:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (50.000/5 × 6/12)	5.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		5.000

Por la reclasificación del inmovilizado como activo no corriente mantenido para la venta:

En el momento de la reclasificación tenemos los siguientes valores:

Valor contable del elemento de transporte [50.000 – (50.000/5 × 3)] .....	20.000
Valor razonable menos costes de venta .....	25.000

Por consiguiente, el activo no corriente mantenido para la venta figurará por 20.000 euros.

Código	Cuenta	Debe	Haber
580	Inmovilizado .....	20.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...	30.000	
218	Elementos de transporte .....		50.000

#### Apartado b)

Por la amortización hasta el día 1 de julio de 20X3:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (50.000/5 × 6/12)	5.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		5.000

Por la reclasificación del inmovilizado como activo no corriente mantenido para la venta:

En el momento de la reclasificación tenemos los siguientes valores:

Valor contable del elemento de transporte [50.000 – (50.000/5 × 3)] .....	20.000
Valor razonable menos costes de venta.....	15.000

.../...

.../...

Por consiguiente, el activo no corriente mantenido para la venta tendrá un valor contable de 15.000, registrándose una pérdida por deterioro de 5.000.

A efectos del registro contable, optamos por registrar la cuenta 580 por 20.000 y registrar el deterioro en la cuenta 599. Téngase en cuenta que con esta forma de proceder el valor contable del activo no corriente es de 15.000 (20.000 – 5.000 de la corrección valorativa por deterioro), y que la pérdida por deterioro es recuperable.

Código	Cuenta	Debe	Haber
580	Inmovilizado .....	20.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...	30.000	
691	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material .....	5.000	
218	Elementos de transporte .....		50.000
599	Deterioro de valor de activos no corrientes mantenidos para la venta .....		5.000

### **EJEMPLO 38. Cese del proceso de amortización**

Con fecha 1 de julio de 20X0 se adquiere al contado un elemento de transporte por un importe de 50.000 euros. Su vida útil se estima en 5 años, considerándose un valor residual insignificante, y aplicándose el método de amortización lineal.

El 1 de julio de 20X3, sin que previamente se hubiera clasificado como mantenido para la venta, se vende por un importe de 25.000 euros.

#### **Se pide**

Contabilizar lo que proceda en el año 20X3.

#### **Solución**

El 1 de julio de 20X3 dado que se vende el inmovilizado procede darlo de baja, debiéndose registrar previamente la amortización hasta dicha fecha.

.../...

.../...

Por la amortización hasta el día 1 de julio de 20X3:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (50.000/5 × 6/12)	5.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		5.000

Por la venta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....	25.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...	30.000	
218	Elementos de transporte .....		50.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material .....		5.000

### EJEMPLO 39. Cese del proceso de amortización

Con fecha 1 de julio de 20X0 se adquiere al contado un elemento de transporte por un importe de 50.000 euros. Su vida útil se estima en 5 años, considerándose un valor residual insignificante, y aplicándose el método de amortización lineal.

El 31 de diciembre de 20X2 se prevé que dejará de utilizarse durante un periodo de 6 meses, sin que la empresa tenga la intención de venderlo. Asimismo se considera que el patrón de consumo del mismo no se ha modificado. En el año 20X3 el elemento de transporte figura parado entre los meses de abril a octubre.

#### **Se pide**

Contabilizar lo que proceda en el año 20X3.

#### **Solución**

La resolución dispone que la amortización no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado temporalmente del uso, a menos que se encuentre totalmente amortizado, con independencia de la necesidad de revisar su patrón de consumo.

.../...

.../...

Por consiguiente, aun cuando se haya dejado de utilizar temporalmente no cesará la amortización del mismo durante dicho periodo, registrándose el 31 de diciembre de 20X3 la siguiente anotación por la amortización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (50.000/5) .....	10.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		10.000

#### **EJEMPLO 40. Cese del proceso de amortización**

Con fecha 1 de julio de 20X0 se adquiere al contado un elemento de transporte por un importe de 50.000 euros. A efectos de su amortización se considera que tiene un valor residual insignificante y que el patrón de consumo que mejor distribuye los costes de amortización son los kilómetros recorridos. Su vida útil se estima en 500.000 kilómetros.

El 31 de diciembre de 20X2, habiendo recorrido un total de 300.000 kilómetros, se prevé que durante el año 20X3 dejará de utilizarse durante un periodo de 6 meses, sin que la empresa tenga la intención de venderlo. Asimismo se considera que el patrón de consumo del mismo no se ha modificado. En el año 20X3 el elemento de transporte figura parado entre los meses de abril a octubre, habiendo recorrido un total de 30.000 kilómetros.

#### **Se pide**

Contabilizar lo que proceda en el año 20X3.

#### **Solución**

La resolución dispone que la amortización no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado temporalmente del uso, a menos que se encuentre totalmente amortizado, con independencia de la necesidad de revisar su patrón de consumo.

Por consiguiente, aun cuando se haya dejado de utilizar temporalmente no cesará la amortización del mismo durante dicho periodo. No obstante, al establecerse la amortización en función de unidades de producción, si cesa esta la amortización disminuirá pudiendo ser incluso nula.

.../...

.../...

Con los datos del ejemplo el 31 de diciembre de 20X3 se registrará la siguiente anotación por la amortización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material ..... (50.000/500.000 × 30.000)	3.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		3.000

## 2.4. Análisis de los diferentes métodos de amortización

La resolución del ICAC cita los siguientes métodos de amortización:

- a) Método lineal, que dará lugar a un cargo por amortización constante a lo largo de la vida útil.
- b) Método de depreciación decreciente en función del valor contable del elemento, en este método la amortización tendrá carácter decreciente a lo largo de la vida útil del activo.
- c) Método de las unidades de producción: de acuerdo con este método, el cargo depende de la utilización o de la producción esperada del activo.

### 2.4.1. Métodos basados en el tiempo

#### 1. Método constante, lineal o por cuotas fijas

Supone que el coste de amortización de un activo es uniforme a lo largo del tiempo. Se puede expresar en % o en n (años de vida útil). Se prevé expresamente en la resolución del ICAC.

Así:

- Si se expresa en función de los años de vida útil:

$$\text{Cuota de amortización anual} = \frac{\text{Valor amortizable}}{\text{Vida útil}}$$

- Si se expresa en función de un porcentaje:  

$$\% \text{ amortización} = 1/\text{Vida útil} \times 100.$$

$$\text{Cuota de amortización anual} = \% \text{ amortización} \times \text{Importe amortizable}.$$

#### **EJEMPLO 41. Método de amortización lineal**

Máquina comprada el 1 de enero de 20X0 por 1.000.000 de euros con un valor residual de 100.000 y con una vida útil de 10 años.

#### **Se pide**

Determinar la cuota de amortización anual.

#### **Solución**

- En función de los años de vida útil:

$$\text{Cuota de amortización anual} = \frac{\text{Valor amortizable}}{\text{Vida útil}}$$

$$\text{Cuota de amortización anual} = \frac{1.000.000 - 100.000}{10} = 90.000$$

- En función de un porcentaje:

$$\% \text{ amortización} = 1/\text{Vida útil} \times 100 = 1/10 \times 100 = 10 \%$$

$$\text{Cuota de amortización anual} = \% \text{ amortización} \times \text{Valor amortizable}.$$

$$\text{Cuota de amortización anual} = 10 \% \times (1.000.000 - 100.000) = 90.000.$$

Si el momento en el que se inicia la amortización (momento en que el inmovilizado se encuentra en condiciones de funcionamiento) no coincide con el inicio del ejercicio económico de la entidad, la amortización correspondiente al primer y último ejercicio de vida útil se prorrateará en proporción al periodo de utilización de dicho inmovilizado durante los mencionados periodos (de igual modo se procederá en el supuesto de baja del inmovilizado durante su vida útil, o cuando se clasifique como activo destinado a la venta, en un momento distinto a la conclusión del ejercicio económico).

Así en estos supuestos:

$$\text{Amortización del periodo} = \text{Cuota de amortización anual} \times \frac{\text{Periodo de utilización}}{\text{Ejercicio completo}}$$

#### EJEMPLO 42

Siguiendo con el ejemplo, si la máquina se ha adquirido el 1 de abril de 20X0.

#### **Se pide**

Determinar la amortización correspondiente a los años 20X0 y 20X10.

#### **Solución**

- Amortización correspondiente al año 20X0:  
 Periodo de utilización = 9 meses.  
 Ejercicio completo = 12 meses (ambos periodos se expresan en la misma medida).  
 Amortización 20X0 =  $90.000 \times 9/12 = 67.500$ .
- Amortización correspondiente al año 20X10:  
 Periodo de utilización = 3 meses (hasta la conclusión de la vida útil).  
 Ejercicio completo = 12 meses.  
 Amortización 20X10 =  $90.000 \times 3/12 = 22.500$ .

## 2. Método porcentaje constante sobre valores decrecientes

En este caso, el porcentaje constante que se determine se aplicará en cada periodo sobre el valor pendiente de amortizar al inicio de dicho periodo. Esto supone que la amortización de los primeros años es mayor, decreciendo las cuotas de amortización a medida que pasa el tiempo. Este método permite recoger la depreciación por obsolescencia que sufren los elementos de inmovilizado. Este método se establece expresamente en la resolución del ICAC.

En este método:

- *Base de amortización = Precio de adquisición o coste de producción sin deducir el valor residual.* El valor residual, cuando se aplique este método de amortización, únicamente determina el momento de la finalización del proceso de amortización,

es decir, cuando el valor pendiente de amortizar coincide con el valor residual finalizará el proceso de amortización.

- Porcentaje de amortización (en adelante  $t$ ) =  $1 - (\text{Valor residual/Valor amortizable})^{(1/n)}$

Siendo  $n$  = vida útil.

De la anterior fórmula se concluye que para la aplicación de este método se requiere la existencia de un valor residual.

No obstante, y a pesar de lo establecido en la resolución respecto a los criterios fiscales, cabría utilizar este método sin existir valor residual aplicando lo dispuesto en el artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. En este caso, en el último año de la vida útil se amortizaría todo el importe pendiente de amortizar.

- Amortización del periodo =  $t \times$  Valor pendiente de amortizar al inicio del periodo.  
Valor pendiente de amortizar = Valor de adquisición – Amortización acumulada al inicio del periodo.

Si nos encontráramos en el primer periodo de vida útil: Amortización =  $t \times$  Valor de adquisición.

- Valor pendiente de amortizar al inicio del periodo  $n$  ( $V_n$ ).

$$V_n = \text{Valor de adquisición} (1 - t)^n$$

De la anterior expresión la *amortización acumulada al inicio del periodo  $n$*  es igual al *valor de adquisición* –  $V_n$

### EJEMPLO 43. Método de porcentaje constante sobre valores decrecientes

Se adquiere una máquina el 1 de enero de 20X4 con los siguientes datos:

• Valor de adquisición .....	1.000.000
• Valor residual estimado .....	25.600
• Vida útil estimada .....	4 años

**Se pide**

Construir el cuadro de amortización de la citada máquina si la sociedad aplica el sistema de amortización de porcentaje constante sobre valores decrecientes.

.../...

.../...

**Solución**

$$t = 1 - (\text{Valor residual/Valor amortizable})^{(1/n)}$$

$$t = 1 - (25.600/1.000.000)^{(1/4)} = 0,6 = 60 \%$$

Amortización del periodo =  $t \times$  Valor pendiente de amortizar al inicio del periodo.

Año	Valor pendiente de amortizar al inicio del periodo	Amortización del periodo	Amortización acumulada
20X4	1.000.000	600.000	600.000
20X5	400.000	240.000	840.000
20X6	160.000	96.000	936.000
20X7	64.000	38.400	974.400
20X8	25.600	0	974.400

**EJEMPLO 44**

Con los datos del ejemplo anterior, determinar el valor pendiente de amortizar y la amortización acumulada al inicio del año 20X6.

$$V_n = \text{Valor de adquisición} (1 - t)^n$$

$$V_{01-01-20X6} = 1.000.000 (1 - 0,6)^2 = 160.000.$$

$$\text{Amortización acumulada al inicio de 20X6} = \text{Valor de adquisición} - V_{01-01-20X6}$$

$$AA_{01-01-20X6} = 1.000.000 - 160.000 = 840.000.$$

3. Números dígitos

Presenta dos modalidades:

A) Números dígitos decrecientes

Con esta modalidad se distribuye el importe amortizable (Valor de adquisición – Valor residual) entre los años de vida útil, de manera decreciente. Se parte del razonamiento de que el

inmovilizado se deprecia más en los primeros años de su utilización. No se prevé expresamente en la resolución del ICAC aunque consideramos que puede ser aplicable en tanto que determina una depreciación decreciente.

Pasos:

1. Determinar el periodo de amortización teniendo en cuenta la vida útil que se le estime al inmovilizado en cuestión.
2. Calcular el sumatorio de los dígitos. A cada año se le asigna un dígito, siendo el valor numérico correspondiente al primer año de amortización el mayor de la serie de años en que deba amortizarse el elemento patrimonial.
3. Calcular la cuota por dígito, que se obtendrá dividiendo el valor de adquisición entre la suma de dígitos obtenida.
4. Para calcular la amortización de cada periodo se multiplica la cuota por dígito por el valor numérico que corresponda al periodo impositivo.

Por último, tener en cuenta que cada dígito se corresponde a un año de vida útil comenzando esta cuando el inmovilizado se encuentra en condiciones de funcionamiento. Es decir, si el elemento se adquirió el día 1 de julio de 20X0, el primer dígito 5 corresponde al periodo comprendido entre el 1 de julio de 20X0 y el 1 de julio de 20X1, el dígito siguiente corresponde al periodo comprendido entre el 1 de julio de 20X1 y el 1 de julio de 20X2, y así sucesivamente.

#### **EJEMPLO 45. Método de dígitos decrecientes**

Supongamos que se adquiere una máquina el 1 de enero de 20X4 por 15.000 euros siendo su vida útil de 5 años.

**Se pide**

- a) Construir el cuadro de amortización de la máquina si se aplica el sistema de dígitos decrecientes.
- b) Determinar la amortización correspondiente a cada año si la adquisición se produce el 1 de julio de 20X4.

.../...

.../...

**Solución**

- Asignación de dígitos y suma de dígitos:

Año vida útil	Dígito correspondiente
1	5
2	4
3	3
4	2
5	1
<b>Suma dígitos</b>	<b>15</b>

- Cuota por dígito =  $15.000/15 = 1.000$ .

**Apartado a)**

- Cuadro de amortización:

Años	Dígito	Cuota amortización
1 (20X4)	5	5.000
2 (20X5)	4	4.000
3 (20X6)	3	3.000
4 (20X7)	2	2.000
5 (20X8)	1	1.000

**Apartado b)**

- Cuadro de amortización:

Años	Dígito	Cuota amortización
20X4	$5 \times 6/12$	2.500
20X5	$5 \times 6/12 + 4 \times 6/12$	4.500

.../...

.../...

.../...

Años	Dígito	Cuota amortización
.../...		
20X6	$4 \times 6/12 + 3 \times 6/12$	3.500
20X7	$3 \times 6/12 + 2 \times 6/12$	2.500
20X8	$2 \times 6/12 + 1 \times 6/12$	1.500
20X9	$1 \times 6/12$	500

#### B) Números dígitos crecientes

Con esta modalidad se distribuye el importe amortizable (Valor de adquisición – Valor residual) entre los años de vida útil, de manera creciente. Se parte del razonamiento de que el inmovilizado se deprecia más en los últimos años de su utilización. No se contempla en la resolución del ICAC ni en la NIC 16.

Se aplica el mismo sistema que en la modalidad decreciente con la salvedad de que en este caso el dígito correspondiente al primer año será el de menor valor numérico.

#### 4. Otros métodos

Al margen de los anteriores se podrían utilizar cualesquiera otros métodos que tengan su base en el tiempo de vida útil del inmovilizado de que se trate y que distribuyen su valor atendiendo al patrón de consumo del mismo. Entre estos otros métodos, que no se mencionan en la resolución del ICAC, podríamos utilizar:

- a) Métodos basados en una progresión aritmética (similar a los números dígitos).
- b) Métodos basados en una progresión geométrica.

##### 2.4.2. Métodos basados en la actividad

En estos métodos de amortización el importe amortizable se distribuye a lo largo del tiempo tomando como referencia el uso o la producción esperada del activo, se contempla expresamente en la resolución del ICAC, también en la NIC 16, con la denominación de método de las unidades de producción.

Las bases de referencia pueden ser entre otras, y teniendo en cuenta en cada caso la naturaleza del inmovilizado depreciado:

- Kilómetros recorridos.
- Horas de utilización.
- Piezas fabricadas...

En estos supuestos la amortización anual será el resultado de aplicar al importe amortizable la proporción que resulte entre las unidades de referencia acaecidas en el año de que se trate y las unidades de referencia totales que se estimen para la vida útil del inmovilizado.

**EJEMPLO 46. Métodos de amortización basados en la actividad**

La sociedad AMC adquirió el 1 de septiembre de 20X4 una máquina por un importe de 12.000 euros. La sociedad decide amortizarla en función de la actividad planteándose dos alternativas:

- a) En función de las horas de utilización, estimándose que el total de horas que se podrá utilizar la máquina será de 120.000 horas.
- b) En función de las piezas fabricadas, estimándose que dicha máquina se podrá utilizar en la fabricación de 60.000 piezas.

**Se pide**

Determinar cuál sería el importe de la amortización durante los años 20X4 y 20X5 para cada uno de los anteriores métodos si se conocen los siguientes datos:

	20X4	20X5
Horas utilización .....	5.000	20.000
Piezas fabricadas .....	3.000	12.000

**Solución**

**a) En función de las horas de utilización**

$$\text{Amortización anual} = \text{Valor amortizable} \times \frac{\text{Horas de utilización durante el año}}{\text{Total de horas de vida útil}}$$

.../...

.../...

No se pondera en ningún caso por el periodo de tiempo utilizado.

$$\text{Amortización anual} = 12.000 \times \frac{\text{Horas de utilización durante el año}}{120.000}$$

De la aplicación de la anterior fórmula resultan las siguientes amortizaciones para cada uno de los periodos:

Año	Amortización
20X4	500
20X5	2.000

#### b) En función de las piezas fabricadas

$$\text{Amortización anual} = \text{Importe amortizable} \times \frac{\text{Piezas fabricadas durante el año}}{\text{Total piezas fabricadas de vida útil}}$$

$$\text{Amortización anual} = 12.000 \times \frac{\text{Piezas fabricadas durante el año}}{60.000}$$

De la aplicación de la anterior fórmula resultan las siguientes amortizaciones para cada uno de los periodos:

Año	Amortización
20X4	600
20X5	2.400

### 2.4.3. Factor agotamiento

Algunos bienes del inmovilizado material son objeto de agotamiento, tales como las minas. Estos bienes se amortizarán aplicando el método que mejor refleje el patrón con arreglo al cual se estima que vayan a ser consumidos. En particular las minas se amortizarán en función del tonelaje extraído o utilizando otros criterios racionales que se apoyen en bases firmes de gestión.

Este sistema no deja de ser una modalidad de la amortización en función de la actividad. También puede ser utilizable para canteras, pozos petrolíferos, vertederos...

El factor agotamiento se obtendrá mediante la fórmula que se expone a continuación:

$$F_{AG} = \frac{\text{Valor bien natural} - \text{Valor terreno cuando todo el mineral haya sido extraído (valor residual)}}{\text{Cantidad de existencias que se estime que tiene}}$$

**EJEMPLO 47. Factor agotamiento**

La sociedad ABC explota una mina de antracita. En relación con la misma se dispone de los siguientes datos:

- Coste total = 150.000 euros.
- Valor terreno = 15.000 euros.
- Existencias estimadas = 135.000 m<sup>3</sup>.
- Existencias extraídas durante el año 20X4 = 10.000 m<sup>3</sup>.

**Se pide**

Determinar y contabilizar el factor agotamiento correspondiente al ejercicio 20X4.

**Solución**

Amortización correspondiente al ejercicio 20X4 =  $\frac{(150.000 - 15.000) \times 10.000}{135.000} = 10.000$

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	10.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		10.000

**2.5. Alteraciones de la vida útil, del valor residual o del método de amortización**

La resolución del ICAC dispone que el valor residual, la vida útil y el método de amortización de los elementos de inmovilizado material se revisarán, como mínimo, en la fecha de cierre de cada ejercicio.

A continuación, la resolución del ICAC dispone que: «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 la estimación contable, salvo que se tratara de un error».

La norma de valoración 22.<sup>a</sup> «Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables» distingue:

- Cambios en estimaciones contables, se regula en el párrafo segundo de la citada norma, teniendo efecto prospectivo.
- Cambios en criterios contables y subsanación de errores, se regula en el párrafo primero de la norma de valoración 22.<sup>a</sup>, teniendo efecto retroactivo.

A continuación analizaremos la incidencia de los posibles cambios en el registro de las amortizaciones.

#### 2.5.1. Cambios de estimaciones de la vida útil, del valor residual o del método de amortización

Los cambios de estimaciones de la vida útil o del valor residual, como consecuencia de la obtención de información adicional, de una mayor experiencia o del conocimiento de nuevos hechos, o los cambios de métodos de amortización como consecuencia de un cambio significativo en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados al activo tienen la consideración de cambios de estimaciones contables y se aplicarán de forma prospectiva, imputándose su efecto en el ejercicio en que se produzca el cambio y en ejercicios posteriores.

Es decir, las amortizaciones registradas en periodos anteriores no se modifican, siendo correctas, y se recalcula la nueva cuota de amortización teniendo en cuenta las nuevas condiciones, y afectando al ejercicio en el que se produce el cambio y a los ejercicios posteriores.

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.

#### **EJEMPLO 48. Cambios de estimación**

La sociedad AMC adquirió el 1 de enero de 20X7 una máquina por un importe de 1.000.000 de euros. A efectos de la amortización la sociedad estima que dicha máquina tendrá una vida útil de 10 años decidiendo amortizarla por un método lineal.

.../...

.../...

Con fecha 1 de enero de 20X9 se llevan a cabo actuaciones de mantenimiento en la máquina considerándose que se incrementa la vida útil de la misma en 2 años más.

**Se pide**

Determinar la amortización correspondiente al año 20X9 y los siguientes periodos de vida útil.

**Solución**

En este supuesto se ha producido un cambio en la estimación de la vida útil como consecuencia de la realización de una reparación.

Por consiguiente, las amortizaciones registradas en los periodos anteriores a aquel en que acontece la alteración se entienden correctamente realizadas, debiéndose ajustar las amortizaciones del periodo en que se produce la alteración, 20X9, y de los siguientes.

A fecha 1 de enero de 20X9, fecha en que acontece la alteración, los datos relativos al inmovilizado son los siguientes:

Valor de adquisición .....	1.000.000
Amortización acumulada (1.000.000/10 × 2) .....	200.000
Valor pendiente de amortizar (1.000.000 – 200.000) .....	800.000
Vida útil restante (10 – 2 + 2) .....	10
Nueva cuota de amortización anual (800.000/10) .....	80.000

El asiento de la amortización a partir del cambio de estimación de la vida útil será:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	80.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		80.000

**EJEMPLO 49. Cambios de estimación**

La sociedad AMC adquirió el 1 de enero de 20X7 una máquina por un importe de 1.000.000 de euros. A efectos de la amortización la sociedad estima que dicha máquina tendrá una vida útil de 10 años y un valor residual de 100.000 euros decidiendo amortizarla por un método lineal.

.../...

.../...

Con fecha 1 de enero de 20X9 se revisa el valor residual, considerando que debido al avance tecnológico operado en los últimos ejercicios el valor residual será nulo.

**Se pide**

Determinar la amortización correspondiente al año 20X9 y los siguientes periodos de vida útil.

**Solución**

En este supuesto se ha producido un cambio en la estimación del valor residual como consecuencia del conocimiento de nuevos hechos.

Por consiguiente, las amortizaciones registradas en los periodos anteriores a aquel en que acontece la alteración se entienden correctamente realizadas, debiéndose ajustar las amortizaciones del periodo en que se produce la alteración, 20X9, y de los siguientes.

A fecha 1 de enero de 20X9, fecha en que acontece la alteración, los datos relativos al inmovilizado son los siguientes:

Valor de adquisición .....	1.000.000
Amortización acumulada [(1.000.000 – 100.000)/10 × 2] .....	180.000
Valor pendiente de amortizar (1.000.000 – 180.000) .....	820.000
Vida útil restante (10 – 2) .....	8
Nueva cuota de amortización anual (820.000/8) .....	102.500

El asiento de la amortización a partir del cambio de estimación del valor residual será:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	102.500	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		102.500

**EJEMPLO 50. Cambios de estimación**

La sociedad AMC adquirió el 1 de enero de 20X7 una máquina por un importe de 300.000 euros. A efectos de la amortización la sociedad estima que dicha máquina tendrá una vida útil de 6 años y un valor residual nulo decidiendo amortizarla por un método lineal.

.../...

.../...

Con fecha 1 de enero de 20X9 como consecuencia de un cambio significativo del patrón de consumo de la máquina se considera que resulta procedente la aplicación del método de dígitos decreciente.

**Se pide**

Determinar la amortización correspondiente al año 20X9 y los siguientes periodos de vida útil.

**Solución**

En este supuesto se ha producido un cambio en la estimación del patrón de consumo que implica una modificación en el método de amortización.

Por consiguiente, las amortizaciones registradas en los periodos anteriores a aquel en que acontece la alteración se entienden correctamente realizadas, debiéndose ajustar las amortizaciones del periodo en que se produce la alteración, 20X9, y de los siguientes.

A fecha 1 de enero de 20X9, fecha en que acontece la alteración, los datos relativos al inmovilizado son los siguientes:

Valor de adquisición .....	300.000
Amortización acumulada (300.000/6 × 2) .....	100.000
Valor pendiente de amortizar (300.000 – 100.000) .....	200.000
Vida útil restante (6 – 2) .....	4

Teniendo en cuenta que el método de amortización que se aplicará a partir de este momento será el de dígitos decrecientes, la amortización correspondiente a cada uno de los años de vida útil restante será la siguiente:

Año	Dígito correspondiente	Amortización
20X9	4	80.000
20X10	3	60.000
20X11	2	40.000
20X12	1	20.000
<b>Suma dígitos</b>	<b>10</b>	

.../...

.../...

**Nota:** La amortización de cada año resulta de: Valor pendiente de amortizar en el momento del cambio/Suma dígitos × Dígito correspondiente.

El asiento de la amortización correspondiente al año 20X9 será:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	80.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		80.000

### 2.5.2. Errores en la determinación de la vida útil, del valor residual o del método de amortización

De acuerdo con la norma de valoración 22.<sup>a</sup> cuando se detecta la existencia de un error, la información que ofrecemos en el ejercicio que se vaya a subsanar el error, al romperse el principio de uniformidad, no es comparable con la de los ejercicios anteriores, por lo que habrá que rehacer la información comparativa, realizando el cambio **de forma retroactiva** y su efecto se calculará desde el ejercicio en que se inició la amortización.

Es decir, deberemos ajustar las amortizaciones practicadas incorrectamente en los periodos anteriores y el ajuste por el efecto acumulado calculado al inicio del ejercicio, se imputará a reservas de libre disposición, debiendo tener en cuenta el efecto impositivo.

Además, la subsanación de errores tiene su correspondiente ajuste en el **Estado de Cambios en el Patrimonio Neto**, en los epígrafes ajustes por errores.

#### EJEMPLO 51. Errores

La sociedad AMC adquirió el 1 de enero de 20X7 una máquina por un importe de 1.100.000 euros. A efectos de la amortización la sociedad estima que dicha máquina tendrá una vida útil de 10 años, decidiendo amortizarla por un método lineal.

En el ejercicio 20X9 la sociedad considera que se produjo un error al determinar el método de amortización ya que el que más se ajusta desde la adquisición de una manera más

.../...

.../...

significativa al patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros del activo es el de números dígitos decrecientes.

**Se pide**

Determinar lo procedente en el año 20X9 y los siguientes periodos de vida útil sin tener en cuenta consideraciones fiscales.

**Solución**

Cálculo de amortizaciones:

Año	Lineal	Dígitos
20X7	110.000	200.000 (1.100.000/55 × 10)
20X8	110.000	180.000 (1.100.000/55 × 9)
<b>Total</b>	<b>220.000</b>	<b>380.000</b>

La amortización acumulada registrada contablemente es de 220.000 euros, si se hubiera aplicado el método de dígitos desde el principio la amortización acumulada sería de 380.000 euros. Por consiguiente, de acuerdo con la norma de valoración 22.<sup>a</sup>, procede ajustar la amortización acumulada en 160.000 euros.

El asiento procedente por el ajuste sería:

Código	Cuenta	Debe	Haber
113	Reservas voluntarias .....	160.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		160.000

Por la amortización del año 20X9, al cierre del ejercicio realizaríamos la siguiente anotación:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (1.100.000/55 × 8)	160.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		160.000

## 2.6. Amortización de elementos del inmovilizado con pérdidas por deterioro

Ha habido un tradicional debate sobre el importe de las amortizaciones de bienes objeto de correcciones valorativas por deterioro. La discusión giraba en torno a si las amortizaciones siguientes al año a partir del que se ha dotado la corrección deben realizarse sobre el valor de adquisición, y a la vez que se dotaba, dar de baja el importe correspondiente de la corrección valorativa o si se debe realizar sobre el valor contable una vez deducido el importe de la corrección valorativa.

La resolución del ICAC, siguiendo con lo dispuesto en el PGC, viene a resolver esta cuestión, señalando que «... cuando proceda reconocer correcciones valorativas por deterioro, se ajustarán las amortizaciones de los ejercicios siguientes del inmovilizado deteriorado, teniendo en cuenta el nuevo valor contable». Asimismo, en el caso de que reviertan las correcciones valorativas por deterioro procederá ajustar las amortizaciones de los ejercicios siguientes.

### EJEMPLO 52. Amortización con pérdidas por deterioro

La sociedad AMC tiene una máquina adquirida el 1 de enero de 20X6 por un importe de 100.000 euros, estimándose que la vida útil de dicha máquina será de 10 años. El 31 de diciembre 20X7 el importe recuperable de la citada máquina es de 70.000 euros.

#### Se pide

Contabilizar lo que proceda en los años 20X7 y 20X8.

#### Solución

*Año 20X7*

Por la amortización del año:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	10.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		10.000

.../...

.../...

Cálculo del deterioro:

Precio de adquisición .....	100.000
Amortización acumulada .....	20.000
<b>Valor contable</b> .....	<b>80.000</b>
Importe recuperable .....	70.000
<b>Pérdida por deterioro</b> .....	<b>10.000</b>

Código	Cuenta	Debe	Haber
691	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material .....	10.000	
291	Deterioro de valor del inmovilizado material .....		10.000

Cálculo de la amortización de los ejercicios siguientes:

Precio de adquisición .....	100.000
Amortización acumulada .....	20.000
Corrección valorativa por deterioro .....	10.000
<b>Valor contable</b> (100.000 – 20.000 – 10.000) .....	<b>70.000</b>
Vida útil restante .....	8 años
<b>Amortización anual</b> .....	<b>8.750</b>

Año 20X8

Por la amortización del año:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	8.750	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		8.750

**EJEMPLO 53. Amortización con pérdidas por deterioro**

La sociedad IMB adquirió el 1 de enero de 20X6 una máquina por un importe de 1.000.000 de euros, estimándosele una vida útil de 10 años.

El importe recuperable (mayor de valor razonable menos gastos de venta y valor en uso) de dicha máquina es el siguiente:

	31-12-20X8	31-12-20X9
Importe recuperable .....	560.000	640.000

**Se pide**

Calcular la pérdida por deterioro, y la reversión de la misma, y realizar las anotaciones que en su caso procedan.

**Solución**

La amortización anual de la máquina asciende en principio a 100.000 euros (1.000.000/10).

*Año 20X8*

Por la amortización del año:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	100.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		100.000

Cálculo del deterioro:

Precio de adquisición .....	1.000.000
Amortización acumulada .....	300.000
<b>Valor contable</b> .....	<b>700.000</b>
	.../...

.../...

.../...

.../...	
Importe recuperable .....	560.000
<b>Pérdida por deterioro .....</b>	<b>140.000</b>

Código	Cuenta	Debe	Haber
691	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material .....	140.000	
291	Deterioro de valor del inmovilizado material .....		140.000

Cálculo de la amortización de los ejercicios siguientes:

Precio de adquisición .....	1.000.000
Amortización acumulada .....	300.000
Corrección valorativa por deterioro .....	140.000
<b>Valor contable</b> (1.000.000 – 300.000 – 140.000) .....	<b>560.000</b>
Vida útil restante .....	7 años
<b>Nueva amortización anual .....</b>	<b>80.000</b>

Año 20X9

Por la amortización del año:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	80.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		80.000

Cálculo de la reversión de la pérdida por deterioro:

Precio de adquisición .....	1.000.000
	.../...

.../...

.../...

.../...	
Amortización acumulada .....	380.000
Corrección valorativa por deterioro .....	140.000
<b>Valor contable</b> .....	<b>480.000</b>
Importe recuperable .....	640.000
Coste histórico amortizado <sup>1</sup> .....	600.000
<b>Reversión pérdida por deterioro</b> .....	<b>120.000</b>
<b>Valor contable después de la reversión</b> (480.000 + 120.000) .....	<b>600.000</b>

Código	Cuenta	Debe	Haber
291	Deterioro de valor del inmovilizado material .....	120.000	
791	Reversión del deterioro del inmovilizado material .....		120.000

Cálculo de la amortización de los ejercicios siguientes:

Precio de adquisición .....	1.000.000
Amortización acumulada .....	380.000
Corrección valorativa por deterioro .....	20.000
<b>Valor contable</b> (1.000.000 – 380.000 – 20.000) .....	<b>600.000</b>
Vida útil restante .....	6 años
<b>Nueva amortización anual</b> .....	<b>100.000</b>

<sup>1</sup> Coste histórico amortizado = Valor contable del inmovilizado si no se hubiera registrado el deterioro. Es decir: Precio de adquisición (1.000.000) – Amortización acumulada si no se hubiera registrado el deterioro (400.000).

## 2.7. Amortización de elementos del inmovilizado material compuestos por partes con vida útil diferentes

La resolución del ICAC, desarrollando lo dispuesto en la norma de valoración 2.ª del PGC, establece que «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 añadimos, tal y como dispone el PGC, «y una vida útil distinta del resto de elementos». Este párrafo aun siendo una novedad significativa respecto de lo dispuesto en el Plan del 90, se contemplaba en la Consulta 2 del BOICAC 67 (NFC023478).

A continuación, incidiendo en la idea de amortizar por componentes, la resolución dispone que: «Podrán agruparse aquellas partes significativas de un elemento de inmovilizado material que tengan vida útil y métodos de amortización coincidentes con otras partes significativas que formen parte del mismo elemento».

Lo que se pretende es que dado que un inmovilizado es generalmente algo complejo, que está compuesto por partes independientes y con vidas útiles distintas, la entidad distribuya el importe por el que inicialmente se reconoce un elemento de inmovilizado material entre sus partes significativas y que amortice de forma separada cada una de estas partes. Por ejemplo, podría ser adecuado depreciar por separado la estructura y los motores de un avión, la estructura de las distintas instalaciones que componen un edificio, etc.

El objetivo es evitar los posibles desajustes que se producirían en la cuenta de resultados, si estando compuesto un elemento de inmovilizado por distintas partes con vidas útiles distintas, se amortizara todo el elemento como una unidad. No obstante, el problema que puede surgir a efectos de su aplicación, es la valoración de cada una de las partes cuando se adquiere un elemento del inmovilizado por un precio único.

### **EJEMPLO 54. Amortización por partes**

La sociedad AMC adquiere una nave industrial el 1 de enero de 20X0 por un importe de 1.000.000 de euros, correspondiendo 100.000 euros al valor del terreno. La vida útil estimada de la construcción es de 40 años.

En el momento de la adquisición se valoran las instalaciones que integran el edificio en 100.000 euros, estimándose que la vida útil de las mismas es de 10 años.

#### **Se pide**

Contabilizar lo que proceda en el año 20X0 y en el 20X10 si el 1 de enero de 20X10 se procede a renovar las instalaciones con un coste de 120.000 euros.

.../...

.../...

**Solución**

Año 20X0

Por la adquisición:

Código	Cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales .....	100.000	
211	Construcciones .....	900.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	210.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		1.210.000

En el registro contable del edificio no cabe hacer ninguna distinción, al margen de diferenciar terrenos y construcciones, sin perjuicio de que en la memoria se deban indicar los valores, sistemas contables y amortizaciones de cada una de las partes.

Cálculo de la amortización:

A efectos del cálculo de la amortización debemos distinguir las dos partes de la construcción, las instalaciones que tienen una vida útil de 10 años y el resto del edificio con una vida útil de 40 años.

	Valor amortizable	Vida útil	Amortización
Instalaciones.....	100.000	10 años	10.000
Resto construcción .....	800.000	40 años	20.000
<b>Total</b> .....			<b>30.000</b>

Por el registro contable de la amortización el 31 de diciembre de 20X0:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	30.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		30.000

.../...

.../...

Año 20X10

1 de enero de 20X10

Por la baja de las instalaciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...	100.000	
211	Construcciones .....		100.000

Por los costes de renovación de las instalaciones:

Código	Cuenta	Debe	Haber
211	Construcciones .....	120.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	25.200	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		145.200

Cálculo de la amortización:

	Valor amortizable	Vida útil	Amortización
Instalaciones .....	120.000	10 años	12.000
Resto construcción .....	800.000	40 años	20.000
<b>Total</b> .....			<b>32.000</b>

Por el registro contable de la amortización el 31 de diciembre de 20X10:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	32.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		32.000

## 2.8. Reglas para los terrenos

La resolución del ICAC dispone en sus apartados 3.8.4 y 3.8.5 de la norma segunda reglas particulares para los terrenos.

En primer lugar, recalca que los terrenos y los edificios son activos independientes, y se contabilizarán por separado, incluso si han sido adquiridos de forma conjunta.

La razón fundamental de este registro separado es que los edificios tienen una vida útil limitada y, por tanto, son activos amortizables, y los terrenos tienen una vida ilimitada y, por tanto, no se amortizan.

Abundando en esta línea, a los efectos de determinar el importe amortizable de un edificio, se establece que un incremento en el valor de los terrenos en los que se asienta un edificio no afectará a la determinación del importe amortizable del edificio.

Por último, por lo que se refiere a los terrenos, aunque se establece como regla general su no amortización, se establecen las siguientes excepciones:

- a) Minas, canteras y vertederos. Estos elementos como hemos indicado anteriormente se amortizarían de acuerdo con el factor agotamiento.
- b) Componentes depreciables que se registren en las cuentas de terrenos como pueden ser los cierres y vallados de los mismos.
- c) Los costes de desmantelamiento, traslado y rehabilitación que se hayan incluido como costes del terreno. En este caso se establece que esa porción del coste se amortizará a lo largo del periodo en el que se obtengan beneficios por haber incurrido en esos costes.

### **EJEMPLO 55. Terrenos, partes amortizables**

La sociedad AMC adquiere el 1 de enero de 20X0 unos terrenos para la realización de una actividad económica que tendrá una duración de 20 años. Completado el periodo de actividad la sociedad se compromete a realizar obras de adecuación en el terreno, entre otras, la explanación y reforestación del terreno.

El coste de adquisición de los terrenos es de 1.000.000 de euros y el valor actual de los costes de rehabilitación del terreno de 100.000 euros, considerándose una tasa de actualización del 6 % anual.

#### **Se pide**

Contabilizar lo que proceda durante el primer año.

.../...

.../...

**Solución**

El 1 de enero de 20X0 por la adquisición del terreno que se registra por el importe pagado más la estimación actual de los gastos de desmantelamiento:

Código	Cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales .....	1.100.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	210.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros .....		1.210.000
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado .....		100.000

31 de diciembre de 20X0

Por la actualización de la provisión:

Código	Cuenta	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones .... (100.000 × 6%)	6.000	
143	Provisión por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado .....		6.000

Por la amortización del componente de rehabilitación incluido en el coste del terreno:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (100.000/20).....	5.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material ...		5.000

Si la obligación surgiera a medida que se desarrolla la actividad productiva, la provisión se iría dotando con cargo a una cuenta de gastos conforme se incurra en ella, sin perjuicio de su actualización [Consulta 2 del BOICAC 90 (NFC044627)].