

El inmovilizado material

Yolanda Fernández Santos

yfers@unileon.es

Universidad de León

Fac. de Ciencias Económicas y Empresariales

Campus de Vegazana, s/n

24071 León (España)

1. INTRODUCCIÓN

El tratamiento contable del inmovilizado material preocupa a todo tipo de empresas debido a que la mayoría disponen de él y a que cualquier variación en el reconocimiento del mismo, valoración inicial o valoración posterior, condiciona la situación financiera y económica de la empresa, así como sus resultados.

En el ámbito internacional, la *Norma Internacional de Contabilidad (NIC) "16. Inmovilizado material"*, emitida por el International Accounting Standard Board (IASB) es considerada como la norma básica dedicada al registro y valoración del inmovilizado material. No obstante, para su correcto tratamiento contable hay que tener en cuenta otras

normas internacionales como son la NIC 40. *Inversiones inmobiliarias*, la NIC "36. Deterioro del valor de los activos", la NIC "23. Costes por intereses" y la Norma de Internacional de Información Financiera (NIIF) "5. Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas".

En el marco nacional, el nuevo Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007 de 16 de noviembre de 2007 dedica principalmente las normas de registro y valoración (NRV) "2º. Inmovilizado material", "3ª. Normas particulares sobre inmovilizado material y 4ª. Inversiones inmobiliarias", al tratamiento contable del inmovilizado material, aunque a veces tengan que aplicarse otras normas para el correcto registro y valoración del mismo. Adicionalmente, el nuevo PGC destina la NRV 7ª al registro y valoración de los Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta.

Entre el nuevo PGC y el PGC de 1990 existen algunas diferencias en el reconocimiento, registro y valoración del inmovilizado material. Una diferencia importante es el momento de su reconocimiento y clasificación, cuestión que condiciona su posterior valoración. Así, mientras que en el PGC de 1990, todos los elementos del inmovilizado material se clasificaban atendiendo a las características de los bienes, no a su destino, se les aplicaban las mismas normas de valoración y se representaban por cuentas del mismo subgrupo, independientemente de su utilización o no en el proceso productivo, en el nuevo PGC se clasifican en función de su destino según cómo generen flujos de caja, en algunos casos se valoran de forma diferente y se representan en cuentas de distintos subgrupos. De acuerdo con esto, el PGC de 2007 distingue tres modalidades de inmovilizado tangible:

- Inmovilizado material. Aquellos activos que se van a utilizar en el proceso productivo normal de la empresa durante más de un ejercicio económico.
- Inversiones inmobiliarias. Aquellos activos no corrientes inmuebles que se posean para obtener rentas, plusvalías o ambas en lugar de para (1) su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos; (2) su venta en el curso ordinario de las operaciones. Se les aplicarán las mismas normas de valoración que a los inmovilizados materiales.
- Activos no corrientes y grupos enajenables de elementos, mantenidos para la venta. Aquéllos que tienen un plan para la venta a corto plazo.

En este trabajo se analizarán las NRV "2ª. Inmovilizado material" y "3ª. Normas particulares sobre el inmovilizado material".

2. EL INMOVILIZADO MATERIAL

El activo comprende los bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro.

Estos elementos de activo deben reconocerse en el balance cuando sea probable que, a partir de los mismos, se obtengan beneficios o rendimientos económicos futuros para la empresa, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad. Este reconocimiento contable del activo implica también el reconocimiento simultáneo de un pasivo, la disminución de otro activo o el reconocimiento de un ingreso u otros incrementos en el patrimonio neto.

El activo se divide en dos submasas patrimoniales:

- Activo no corriente: comprende los elementos del patrimonio destinados a servir de forma duradera en las actividades de la empresa, así como las inversiones inmobiliarias. Adicionalmente, se incluye, con carácter general, las inversiones financieras cuyo vencimiento, enajenación o realización se espera habrá de producirse en un plazo superior al año.
- Activo corriente: recoge los elementos patrimoniales que sirven para realizar la actividad ordinaria de la empresa y cuyo periodo de liquidación es a corto plazo.

A su vez dentro de las agrupaciones patrimoniales que se recogen en el activo no corriente está el inmovilizado material definido por el PGC de 2007 como aquellos elementos patrimoniales tangibles representados por bienes, muebles o inmuebles, excepto los que deban ser clasificados en otros subgrupos, en particular en el subgrupo 22, dedicado a *inversiones inmobiliarias*.

Estos bienes de inmovilizado material van a estar representados por cuentas del subgrupo "21. Inmovilizaciones materiales" en el que se recogen las siguientes cuentas:

- 210. Terrenos y bienes naturales
- 211. Construcciones
- 212. Instalaciones técnicas
- 213. Maquinaria
- 214. Utillaje
- 215. Otras instalaciones
- 216. Mobiliario
- 217. Equipos para procesos de información
- 218. Elementos de transporte
- 219. Otro inmovilizado material

Y su movimiento es el siguiente:

a) Se cargarán por el precio de adquisición o coste de producción o por su cambio de uso, con abono, generalmente, a cuentas de los subgrupos 22 ó 57, a la cuenta "731. Trabajos realizados para el inmovilizado material" ó, en su caso, a cuentas del subgrupo 23.

b) Se abonarán por las enajenaciones, por su cambio de uso y en general por su baja del activo, con cargo, generalmente, a cuentas de los subgrupos 22 ó 57 y en caso de pérdidas a la cuenta "671. Pérdidas procedentes del inmovilizado material".

2.1. Valoración inicial

Una vez reconocido que el elemento es un inmovilizado material se le deberá asignar un importe monetario. Así, el PGC de 2007 en su NRV 2º establece que los bienes comprendidos en el inmovilizado material se valorarán por su coste, ya sea éste el precio de adquisición o el coste de producción.

El precio de adquisición estará formado por el importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento o rebaja en el precio más 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 como por ejemplo: gastos de explanación y derribo, transporte, derechos arancelarios, seguros, instalación, montaje y otros similares.

Por otra parte, 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 más 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.

A cualquiera de estos dos valores (precio de adquisición o coste de producción) hay que añadir los impuestos indirectos que gravan los elementos del inmovilizado material y que no sean recuperables directamente de la Hacienda Pública.

Asimismo, y con carácter novedoso, formarán parte del valor del inmovilizado material, la estimación inicial del valor actual de las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro y otras asociadas al citado activo, tales como los costes de rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, cuando estas obligaciones den lugar al registro de provisiones de acuerdo con lo dispuesto en la NRV "15ª. Provisiones y contingencias" y siempre que los inmovilizados no se dediquen a la producción de existencias. En caso de que la obligación por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado se origine por haber utilizado el bien para producir existencias se aplica lo establecido para la cuenta: "142. Provisiones para otras responsabilidades".

Por otra parte, un cambio en las estimaciones de la deuda representada en la cuenta de provisiones correspondiente supondrá cambios en la valoración del activo periódicamente y afectarán al cálculo de las cuotas de amortización del elemento de los periodos sucesivos.

Adicionalmente, 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 del inmovilizado los gastos financieros devengados 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 nº 1.- Precio de adquisición del inmovilizado material

Una empresa compra una maquinaria, cuyo precio al contado es de 50.000€, habiéndose concedido un descuento del 5% por pronto pago. Por los gastos de transporte la empresa paga 2.000€ (IVA del 16%).

Solución.-

El valor por el que se contabiliza inicialmente el inmovilizado:

Precio al contado de la máquina	50.000,00
(-) Descuentos (50.000,00 × 5%)	(2.500,00)
Importe facturado por el vendedor	47.500,00
Todos los gastos adicionales y directamente relacionados que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento:	
(+) Transporte	2.000,00
Total: Precio de adquisición	49.500,00

Por la adquisición en el momento inicial:

49.500,00	213 Maquinaria	a	572 Banco, €	57.420,00
7.920,00	472 H.P. IVA soportado			

Ejemplo nº 2.- Inmovilizado material y provisiones por desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado

Una empresa compra el 1-1-X1 una máquina, no destinada a la producción de existencias, por un importe al contado de 50.000€. Al finalizar su vida útil se presume que los costes por desmantelamiento y retiro ascenderán a 5.000€. El tipo de descuento a tener en cuenta es el 5% anual y la vida útil del inmovilizado se estima en 5 años.

A 1-1-X4, debido a las nuevas circunstancias económicas que existen en el mercado, la empresa estima que los costes por desmantelamiento y retiro de la máquina al final de la vida útil ascenderán a 6.000€, manteniéndose el tipo de interés de descuento.

Solución.-

Determinación del valor inicial del inmovilizado adquirido:

Importe al contado de la máquina	50.000,00
(+) Valor actual de las obligaciones derivadas del desmantelamiento	3.917,63
$\text{Valor actual} = \frac{5.000}{(1 + 0,05)^5} = 3.917,63$	
Valor inicial del inmovilizado	53.917,63

Por la compra de la máquina a 1-1-X1:

53.917,63	213 Maquinaria	a	572 Banco, €	58.000,00
8.000,00	472 H.P. IVA soportado (16% s/50.000)	a	143 Provisión por desmantelam., retiro o rehabilitación del inmovilizado	3.917,63

Cuadro de actualización de la provisión inicial:

Fecha	Cálculos	Valor actualizado de la provisión	Actualización de provisión
1-1-X1	$5000 \times (1 + 0,05)^{-5}$	3.917,63	3.917,63
31-12-X1	$5000 \times (1 + 0,05)^{-4}$	4.113,51	4.113,51-3.917,63 = 195,88
31-12-X2	$5000 \times (1 + 0,05)^{-3}$	4.319,19	205,68
31-12-X3	$5000 \times (1 + 0,05)^{-2}$	4.535,15	215,96
31-12-X4	$5000 \times (1 + 0,05)^{-1}$	4.761,90	226,75
31-12-X5	$5000 \times (1 + 0,05)^0$	5.000,00	238,10
Total			5.000,00

Por la actualización de la provisión al 31-12-X1:

195,88	660 Gastos financieros por actualización de provisiones	a	143 Provisión por desmantelam., retiro o rehabilitación del inmovilizado	195,88
--------	---	---	--	--------

Por la contabilización de la amortización del bien a 31-12-X1:

10.783,53	681 Amortización del inmovilizado material (53.917,63 / 5 años)	a	281 Amortización Acumulada del inmovilizado material	10.783,53
-----------	---	---	--	-----------

Si no hubiera cambios en la estimación de la provisión por desmantelamiento y retiro, el tratamiento contable sería similar todos los años con las cantidades correspondientes hasta que el bien quedara totalmente amortizado (31-12-X5). En este momento se realizaría el retiro de la máquina, procediendo a contabilizar la baja de bien y el desembolso del importe correspondiente a su retiro.

Por el contrario, el 1-1-X4 existe una nueva estimación de la provisión por desmantelamiento y retiro de la máquina de 6.000€, por lo que hay que hacer nuevos cálculos de la actualización de la misma:

Valor actual de la provisión por desmantelamiento y retiro contabilizada a 1-1-X4 [$5.000 \times (1+0,05)^{-2}$]	4.535,15
Valor actual de la nueva provisión por desmantelamiento y retiro a 1-1-X4 [$6.000 \times (1+0,05)^{-2}$]	5.442,18
Diferencia	907,03

Como consecuencia del cambio de la obligación derivada del desmantelamiento y retiro de la máquina, se procederá a incrementar el valor del inmovilizado y la provisión a 1-1-X4 por la diferencia antes calculada:

907,03	213 Maquinaria	a	143 Provisión por desmantelam., retiro o rehabilitación del inmovilizado	907,03
--------	----------------	---	--	--------

Desde este momento el bien y la provisión por desmantelamiento y retiro quedan valorados en:

Maquinaria (53.917,63 + 907,03)	54.824,66
(-) Amortización Acumulada del IM (10.783,53 × 3 años)	(32.350,59)
Valor contable	22.474,07
Provisión por desmantelamiento y retiro (3.917,63 + 195,88 + 205,68 + 215,96 + 907,03)	5.442,18

A partir del 1-1-X4 habrá que modificar el cuadro de actualización de la provisión por desmantelamiento y retiro:

Fecha	Cálculos	Valor actualizado de la provisión	Actualización de provisión
1-1-X1	$5000 \times (1 + 0,05)^{-5}$	3.917,63	3.917,63
31-12-X1	$5000 \times (1 + 0,05)^{-4}$	4.113,51	195,88
31-12-X2	$5000 \times (1 + 0,05)^{-3}$	4.319,19	205,68
31-12-X3	$5000 \times (1 + 0,05)^{-2}$	4.535,15	215,96
1-1-X4	$6000 \times (1 + 0,05)^{-2}$	5.442,18(*)	907,03
31-12-X4	$6000 \times (1 + 0,05)^{-1}$	5.714,29	272,11
31-12-X5	$6000 \times (1 + 0,05)^0$	6.000,00	285,71
Total			6.000,00

(*) Valor actual a 1-1-X4 de la nueva estimación de la provisión.

Por la contabilización de la nueva cuota de amortización del bien a 31-12-X4, teniendo en cuenta que la vida útil restante es de dos años:

11.237,04	<u>681 Amortización del inmovilizado material (22.474,07 / 2 años)</u>	a	<u>281 Amortización Acumulada del inmovilizado material</u>	11.237,04
-----------	--	---	---	-----------

Por la actualización de la provisión al 31-12-X4:

272,11	<u>660 Gastos financieros por actualización de provisiones</u>	a	<u>143 Provisión por desmantel., retiro o rehabilitación del inmovilizado</u>	272,11
--------	--	---	---	--------

Por el traspaso a corto plazo de la provisión contabilizada hasta 31-12-X4:

5.714,29	<u>143 Provisión por desmantel., retiro o rehabilitación del inmovilizado</u>	a	<u>529 Provisión a CP por desmant., retiro o rehabilitación del inmovilizado</u>	5.714,29
----------	---	---	--	----------

De la misma forma, a 31-12-X5 se realizará la contabilización de la amortización del bien y la actualización de la provisión por las cantidades correspondientes.

Finalmente, se dará de baja el elemento del patrimonio de la empresa y se cancelará la deuda por el desmantelamiento y retiro de la máquina.

Por la baja del inmovilizado a 31-12-X5:

54.824,67	<u>281 Amortización Acumulada del inmovilizado material</u>	a	<u>213 Maquinaria</u>	54.824,67
-----------	---	---	-----------------------	-----------

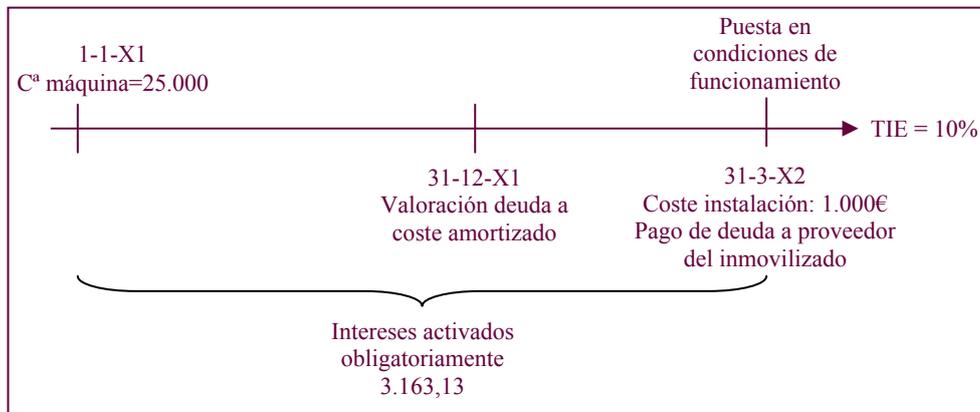
En esa misma fecha, por la cancelación de la deuda derivada del desmantelamiento y retiro de la máquina, teniendo en cuenta que ésta coincide con el importe de la provisión estimada (6.000€):

6.000,00	529 Provisión a CP por desmant., a retiro o rehabilitación del inmovilizado	a	572 Banco, €	6.960,00
960,00	472 H.P. IVA soportado			

Ejemplo nº 3.- Capitalización de gastos financieros

El 1-1-X1 una empresa compra una máquina para el proceso productivo a un precio al contado de 25.000€, pagándola al cabo de 15 meses por banco. Esta fecha de pago coincide con la fecha de puesta en condiciones de funcionamiento del bien. Como consecuencia del pago aplazado, la empresa tiene que desembolsar unos intereses de 3.163,13€. Los gastos de instalación y montaje que paga la empresa por banco a 31-3-X2 son de 1.000 €. La máquina se amortiza por el sistema lineal en función de su vida útil que es de 10 años (IVA del 16%).

Gráfico de la situación:



Solución.-

Datos de la factura:

Precio al contado de la máquina	25.000,00
Base Imponible	25.000,00
IVA 16%	4.000,00
Intereses por aplazamiento en el pago	3.163,13
Total factura	32.163,13

Por la compra de la máquina a 1-1-X1:

25.000,00	<u>233 Maquinaria en montaje</u>	a	<u>173 Proveedores de inmovilizado a LP</u>	
4.000,00	<u>472 H.P. IVA soportado</u>			29.000,00

Por otra parte, puesto que el periodo que transcurre desde el momento de la compra hasta la puesta en condiciones de funcionamiento de la máquina es de 15 meses (superior a un año como establece la NRV 2ª del nuevo PGC), la empresa estará obligada a incluir los intereses que corresponden a la deuda con el proveedor dentro del precio de adquisición de la misma.

Por tanto, a 31-12-X1 se contabilizará la capitalización de los intereses de la deuda que corresponden a 12 meses del ejercicio X1, aplicando el método del tipo de interés efectivo (TIE). Para ello, en primer lugar se procede a calcular el TIE, teniendo en cuenta que el valor inicial (Vo) son 25.000€ y el valor final o valor de reembolso (Vf) son 28.163,13€, es decir, el valor inicial más los intereses por el aplazamiento del pago:

$$V_o = \frac{V_f}{(1 + \text{TIE})^{15/12}} \quad 25.000 = \frac{28.163,13}{(1 + \text{TIE})^{15/12}} \quad \text{TIE} = 10\% \text{ anual}$$

Por la activación de los gastos por intereses devengados y la valoración de la deuda a coste amortizado¹ a 31-12-X1:

2.500,00	<u>233 Maquinaria en montaje</u>	a	<u>173 Proveedores de inmovilizado a LP</u>	
	<u>[25.000 × (1+0,10)¹ – 25.000]</u>			2.500,00

Por el traspaso a corto plazo de la deuda a largo plazo a 31-12-X1:

31.500,00	<u>173 Proveedores de inmovilizado a LP</u>	a	<u>523 Proveedores de inmovilizado a CP</u>	
				31.500,00

En este momento no se contabiliza la amortización puesto que la máquina no se encuentra en condiciones de funcionamiento.

El 31-3-X2 es la fecha de puesta en condiciones en funcionamiento del inmovilizado, cuando se deberán contabilizar los costes de instalación y montaje y los intereses derivados de la deuda correspondientes a estos tres meses del ejercicio X2 como mayor valor del bien. También, en esta fecha se deberá reclasificar el elemento de inmovilizado en curso a inmovilizado material, a partir de la cual el elemento se empieza a depreciar.

Por la capitalización de los intereses y valoración de la deuda a coste amortizado, aplicando el método del tipo de interés efectivo:

663,13	<u>233 Maquinaria en montaje</u>	a	<u>523 Proveedores de inmovilizado a CP</u>	
	<u>[27.500 × (1+0,10)^{3/12} – 27.500]</u>			663,13

¹ El coste amortizado consiste en el importe al que inicialmente fue valorado un pasivo financiero, menos los reembolsos de principal que se hubieran producido, más la parte imputada en la cuenta de pérdidas y ganancias, mediante la utilización del método del tipo de interés efectivo, de la diferencia entre el importe inicial y el valor de reembolso en el vencimiento.

Por el pago de la deuda al proveedor del inmovilizado a 31-3-X2:

32.163,13	<u>523 Proveedores de inmovilizado a CP (31.500 + 663,13)</u>	a	<u>572 Banco, €</u>	32.163,13
-----------	---	---	---------------------	-----------

Por la contabilización de los costes de instalación y montaje como mayor precio de la máquina a 31-3-X2:

1.000,00	<u>233 Maquinaria en montaje</u>	a	<u>572 Banco, €</u>	1.160,00
160,00	<u>472 HP IVA soportado</u>			

Por el traspaso de la máquina en montaje a inmovilizado material a 31-3-X2:

29.163,13	<u>213 Maquinaria (25.000 + 2.500 + 663,13 + 1.000)</u>	a	<u>233 Maquinaria en montaje</u>	29.163,13
-----------	---	---	----------------------------------	-----------

Por la amortización de la máquina a 31-12-X2, aplicando el sistema lineal en función de su vida útil que es de 10 años:

2.187,23	<u>681 Amortización del inmovilizado material [(29.163,13 / 10 años) × (9 meses / 12 meses)]</u>	a	<u>281 Amortización Acumulada del inmovilizado material</u>	2.187,23
----------	--	---	---	----------

2.2. Valoración posterior del Inmovilizado Material

Con posterioridad a su reconocimiento inicial, los elementos de inmovilizado material, de acuerdo con la NRV 2ª del PGC de 2007, se valorarán por su precio de adquisición o coste de producción menos la amortización acumulada y, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro reconocidas.

Valor inicial (precio de adquisición o coste de producción)
 (–) Amortización acumulada
 (–) Correcciones valorativas por deterioro
 = VALOR POSTERIOR

Para ello, se tendrán en cuenta las siguientes consideraciones:

- En primer lugar, determinar y registrar la depreciación experimentada por los bienes del inmovilizado material a lo largo del ejercicio a través de la correspondiente amortización.
- En segundo lugar, comprobar si el inmovilizado sufre deterioro de valor y, en caso afirmativo, contabilizarlo.

A) Amortización

Las amortizaciones² consideradas como pérdidas irreversibles de los elementos de inmovilizado material habrán de establecerse de manera sistemática y racional en función de su vida útil³ y de su valor residual, atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia técnica o comercial que pudiera afectarlos.

Con carácter novedoso, el PGC de 2007 añade que se debe amortizar de forma independiente cada parte de un elemento del inmovilizado material que tenga un coste significativo en relación con el coste total del elemento y una vida útil distinta del resto del elemento. Esto se podrá aplicar en elementos del inmovilizado donde puedan ser diferenciados cada uno de los componentes.

Todos los elementos del inmovilizado material están sometidos a depreciación y, en consecuencia, deben ser amortizados. La única excepción a esta regla son los terrenos que no se amortizan porque normalmente tienen una vida ilimitada.

Los cambios que se pudieran originar en el valor residual, la vida útil y el método de amortización de un activo, se contabilizarán como cambios en las estimaciones contables, salvo que se trate de un error. En cualquier caso se aplicará lo establecido en la NRV "22º. Cambios en criterios contables, errores y estimaciones contables".

Por otro lado, en caso de que hubieran correcciones valorativas por deterioro contabilizadas, se tendrán en cuenta para el cálculo del nuevo valor contable y, en consecuencia, se ajustarán las futuras cuotas de amortización del inmovilizado material deteriorado. Igual proceder corresponderá en caso de reversión de las correcciones valorativas por deterioro.

² Si bien el nuevo PGC admite diversos criterios de amortización (método de los números dígitos, método del tanto fijo sobre el valor pendiente de amortizar, método lineal...), a efectos de facilitar los cálculos se utilizará el método lineal en el que las cuotas de amortización son constantes a lo largo de la vida útil del bien.

³ La vida útil de un bien es el periodo durante el cual la empresa espera utilizar el activo amortizable o el número de unidades de producción que se espera obtener del mismo.

B) Deterioro de valor

Además de las pérdida de carácter irreversible y sistemática que pueden sufrir los inmovilizados materiales, éstos pueden experimentar otro tipo de pérdida de valor de carácter reversible denominada por la NRV 2ª del nuevo PGC como *Deterioro de valor del inmovilizado material*.

De acuerdo con dicha norma, una pérdida por deterioro de valor de un elemento del inmovilizado material se producirá cuando su valor contable supere a su importe recuperable, entendido éste como el mayor importe entre su *valor razonable*⁴ *menos los costes de venta* y su *valor en uso*⁵.

Así, de acuerdo con el principio contable de prudencia, las pérdidas deben ser registradas en cuanto sean conocidas. Por tanto, a estos efectos, al menos al cierre del ejercicio, la empresa evaluará si existen indicios de que algún inmovilizado material pueda estar deteriorado, en cuyo caso, deberá estimar sus importes recuperables efectuando las correcciones valorativas que procedan.

Estas correcciones valorativas por deterioro se reconocerán como un gasto del ejercicio en el que son conocidas "691. Pérdida por deterioro de valor del inmovilizado material" y como contrapartida se utilizará una cuenta compensadora de activo, concretamente, "291. Deterioro de valor del inmovilizado material".

No obstante, dado que estas pérdidas por deterioro tienen carácter reversible, pudiera ocurrir que las circunstancias que la motivaron dejaran de existir, por lo que habría que registrar su reversión, reconociéndose un ingreso en la cuenta de pérdidas y ganancias a través de la cuenta "791. Reversión del deterioro del inmovilizado material". La reversión del deterioro tendrá como límite el valor contable del inmovilizado que estuviese reconocido en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro de valor.

⁴ El valor razonable es el importe por el que puede ser intercambiado un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realicen una transacción en condiciones de independencia mutua.

⁵ El valor en uso es el valor actual de los flujos de efectivo futuros esperados, a través de su utilización en el curso normal del negocio y, en su caso, de su enajenación u otra forma de disposición, teniendo en cuenta su estado actual y actualizados a un tipo de interés de mercado sin riesgo, ajustado por los riesgos específicos del activo que no hayan ajustado las estimaciones de flujos de efectivo futuros. Estas proyecciones de flujos de efectivo se basarán en hipótesis razonables y fundamentadas.

Ejemplo nº 4.- Deterioro de valor y ajustes de amortizaciones

Una empresa posee un camión adquirido el 1-1-X1 por un precio de adquisición de 50.000€. La vida útil del mismo es de 5 años, amortizándose por el método lineal en función de su vida útil.

El 31-12-X2, como consecuencia de una grave avería, la empresa determina su deterioro. Para ello, tiene en cuenta los siguientes datos: - el precio de venta del vehículo en esta fecha es de 24.000€ y los costes estimados de venta ascienden a 1.000€; - los rendimientos que se obtendrían por seguir utilizando el camión en la actividad de la empresa se estiman en 8.000€ cada año. El tipo de actualización utilizado es del 5%.

Solución.-

Por la contabilización de la amortización a 31-12-X1 y 31-12-X2:

10.000,00	681 Amortización del inmovilizado material (50.000 / 5 años)	a	281 Amortización Acumulada del inmovilizado material	10.000,00
-----------	--	---	---	-----------

Al final del ejercicio X2 se produce la grave avería, determinándose la corrección valorativa por deterioro. Para ello, se calcula el importe recuperable que será el mayor entre el valor razonable menos costes de venta y el valor en uso.

- Valor razonable – costes de venta:

Valor razonable	24.000,00
(-) Costes de venta	(1.000,00)
Valor razonable – costes de venta	23.000,00

- Valor en uso:

$$V_o = r \times a_{n-i} \quad ; \quad a_{n-i} = \left[\frac{1 - (1+i)^{-n}}{i} \right]$$

donde r es el rendimiento anual estimado, i el tipo de descuento y n la vida útil restante.

$$V_o = 8.000 \times \left[\frac{1 - (1+0,05)^{-3}}{0,05} \right] = 21.785,98$$

o lo que es lo mismo:

$$V_o = \frac{8.000}{(1+0,05)^1} + \frac{8.000}{(1+0,05)^2} + \frac{8.000}{(1+0,05)^3} = 21.785,98$$

Por tanto, teniendo en cuenta estos dos valores, el importe recuperable es el *Valor razonable – costes de ventas* que es de 23.000€.

Por la determinación del valor contable del elemento de inmovilizado a 31-12-X2:

Precio de adquisición	50.000,00
(-) Amortización Acumulada (10.000 × 2 años)	(20.000,00)
Valor contable	30.000,00

A continuación se compara el valor contable con el importe recuperable para determinar la existencia o no de pérdida por deterioro:

Valor contable	30.000,00
(-) Importe recuperable	(23.000,00)
Corrección valorativa por deterioro	7.000,00

De esta forma, puesto que el valor contable es superior al importe recuperable, la pérdida por deterioro del camión será de 7.000€. Contablemente sería:

7.000,00	<u>691 Pérdida por deterioro de valor del inmovilizado material</u>	a	<u>291 Deterioro de valor del inmovilizado material</u>	7.000,00
----------	---	---	---	----------

Como consecuencia de la contabilización de esta pérdida por deterioro, las cuotas de amortización de los restantes años de vida útil se ven modificadas al variar el valor contable del bien amortizable. Así, el nuevo valor contable a 1-1-X3 es:

Precio de adquisición	50.000,00
(-) Amortización Acumulada (10.000 × 2 años)	(20.000,00)
(-) Corrección valorativa por deterioro	(7.000,00)
Valor contable	23.000,00

Por la contabilización de la amortización a 31-12-X3:

7.666,67	<u>681 Amortización del inmovilizado material (23.000 / 3 años)</u>	a	<u>281 Amortización Acumulada del inmovilizado material</u>	7.666,67
----------	---	---	---	----------

2.3. Baja del inmovilizado material

Los motivos por los que se debe de dar de baja un inmovilizado material del patrimonio de la empresa son:

- Enajenación o disposición por otra vía.
- No esperar obtener beneficios o rendimientos económicos futuros de ellos.

A) Enajenación

En caso de venta de un elemento de inmovilizado material, se debe reconocer una ganancia o una pérdida, que se determina por la diferencia entre el importe que, en su caso, se obtenga del elemento del inmovilizado material, neto de costes de ventas, y el importe en libros del

activo en el momento de la enajenación. Esta ganancia o pérdida en el nuevo PGC se consideran resultados de explotación, es decir, resultados derivados de la actividad habitual de la empresa, al contrario que sucedía en el PGC de 1990 que se incluían como resultados extraordinarios.

Los créditos por venta de inmovilizado se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la norma relativa a instrumentos financieros (NRV 9ª).

Ejemplo nº 5.- Baja por enajenación, con cobro aplazado

El 1-3-XI una empresa vende una máquina cuyo precio de adquisición es de 60.000€. La amortización acumulada hasta la fecha de la venta es de 20.000€ y la pérdida por deterioro contabilizada al final del ejercicio anterior asciende a 5.000€. El precio de venta al contado del bien es de 37.000€. El cobro se realiza al cabo de 6 meses, por lo que el comprador tendrá que pagar unos intereses de 1.000€ que incrementarán su deuda (IVA del 16%).

Solución.-

Datos de la factura:

Precio de venta al contado	37.000,00
Base Imponible	37.000,00
IVA 16%	5.920,00
Intereses por aplazamiento en el pago	1.000,00
Total factura	43.920,00

Cálculo del valor contable y resultado de la operación a 1-3-XI:

Precio de adquisición	60.000,00
(-) Amortización Acumulada	(20.000,00)
(-) Corrección valorativa por deterioro	(5.000,00)
Valor contable	35.000,00
Precio de venta al contado	37.000,00
Resultado: Beneficio	2.000,00

Por la venta de la máquina a 1-3-XI:

42.920,00	543 Créditos a CP por enajenación de inmoviliz. (37.000 + 5.920)	a	213 Maquinaria	60.000,00
			477 HP IVA repercutido (16% s/37.000)	5.920,00
20.000,00	281 Amortización Acumulada del inmovilizado material	a	771 Beneficios procedentes del inmovilizado material	2.000,00
5.000,00	291 Deterioro de valor del inmovilizado material			

El derecho de cobro que se origina por la venta de la máquina en el asiento anterior se valora inicialmente por el valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles, tal como establece la NRV 9ª. *Instrumentos financieros* del nuevo PGC.

Por la valoración del derecho de cobro a coste amortizado a 1-9-X1:

1.000,00	543 Créditos a CP por enajenación de inmovilizado	a	762 Ingresos de créditos	1.000,00
----------	---	---	--------------------------	----------

Por el cobro del crédito a 1-9-X1:

43.920,00	572 Banco, €	a	543 Créditos a CP por enajenación de inmovilizado (42.920 + 1.000)	43.920,00
-----------	--------------	---	--	-----------

B) No esperar obtener beneficios o rendimientos económicos futuros de ellos

La empresa podrá dar de baja un inmovilizado material de su patrimonio cuando no espere obtener beneficios o rendimientos económicos futuros, ya sea cuando:

- (1) el bien se haya utilizado en la actividad normal de la empresa y llega un momento en que no cumple esta condición de activo; o
- (2) cuando haya sucedido algún hecho excepcional como terremoto, incendio, robo, etc. que haga desaparecer el bien del patrimonio de la empresa.

En cualquiera de los dos casos, hay que dar de baja el valor contable del bien, dando lugar a la contabilización de una pérdida de carácter irreversible, si procede.

Ejemplo nº 6.- Baja por robo

Una empresa sufre un robo en sus oficinas. Los objetos robados son dos ordenadores contabilizados por un coste de 3.000€. La amortización acumulada hasta la fecha del robo es de 1.200€ y la corrección valorativa por deterioro contabilizada al final del ejercicio anterior es de 500€.

Solución.-

Cálculo del valor contable de los ordenadores en la fecha del robo:

Precio de adquisición	3.000,00
(-) Amortización Acumulada hasta la fecha del robo	(1.200,00)
(-) Corrección valorativa por deterioro	(500,00)
Valor contable	1.300,00

Por la contabilización de la baja del bien:

1.200,00	281 Amortización Acumulada del inmovilizado material	a	217 Equipos para procesos de información	3.000,00
500,00	291 Deterioro de valor del inmovilizado material			
1.300,00	678 Gastos excepcionales			

3. PERMUTAS

Una de las formas peculiares de incorporación de un inmovilizado material al patrimonio de la empresa es la permuta, entendida, a efectos de la NRV 2ª del nuevo PGC, como la adquisición de un elemento a cambio de la entrega de activos no monetarios o de una combinación de éstos con activos monetarios.

Esta norma diferencia entre permutas con o sin carácter comercial.

a) *Permutas de carácter comercial*. Aquéllas en las que se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:

- La configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del inmovilizado recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo entregado.
- El valor actual de los flujos de efectivo después de impuestos de las actividades de la empresa afectadas por la permuta se ve modificado como consecuencia de la operación.

Además, es necesario que cualquiera de las diferencias surgidas por las anteriores causas, resulte significativa al compararla con el valor razonable de los activos intercambiados.

En este tipo de permutas, el inmovilizado material recibido se valorará por el valor razonable del activo entregado más, en su caso,

las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado a cambio, salvo que se tenga una evidencia más clara del valor razonable del activo recibido y con el límite de este último.

Las diferencias que puedan surgir al dar de baja el bien entregado a cambio del recibido se llevarán a pérdidas y ganancias, lo que significa, que podrá haber beneficios o pérdidas.

Ejemplo nº 7.- Permuta de carácter comercial

Una empresa permuta un equipo informático que no utiliza por un una máquina que necesita para su proceso productivo. El precio de adquisición del equipo informático es de 5.000€ y presenta una amortización acumulada de 3.000€.

Registrar la operación en los casos siguientes:

- a) Valor razonable del bien entregado (ordenador): 2.500€.
- b) Valor razonable del bien entregado (ordenador): 1.700€.
- c) Valor razonable del ordenador 2.600€ y valor razonable de la máquina 2.000€, siendo éste último importe la mejor evidencia de los dos valores.
- d) Valor razonable del ordenador 2.000€, entregando además 1.000€ en efectivo.

Solución.-

Esta operación se trata de una permuta de carácter comercial al cumplir las condiciones establecidas en la NRV 2º del PGC para considerarse como tal:

Precio de adquisición del bien entregado	5.000,00
(-) Amortización Acumulada	(3.000,00)
Valor contable del bien entregado	2.000,00

Caso a)

2.500,00	213 Maquinaria	a	217 Equipos para procesos de información	5.000,00
3.000,00	281 Amortización Acumulada del inmovilizado material	a	771 Beneficios procedentes del inmovilizado material	500,00

Caso b)

1.700,00	213 Maquinaria	a	217 Equipos para procesos de información	5.000,00
3.000,00	281 Amortización Acumulada del inmovilizado material			
300,00	671 Pérdidas procedentes del inmovilizado material			

Caso c)

2.000,00	213 Maquinaria	a	217 Equipos para procesos de información	5.000,00
3.000,00	281 Amortización Acumulada del inmovilizado material			

Caso d)

3.000,00	213 Maquinaria	a	217 Equipos para procesos de información	5.000,00
3.000,00	281 Amortización Acumulada del inmovilizado material	a	572 Banco, €	1.000,00

b) *Permutas de carácter no comercial.* Aquéllas que no cumplen ninguno de los requisitos para calificarlas como comerciales.

En caso de permutas de carácter no comercial, o cuando pese a su carácter comercial no se pueda determinar con fiabilidad el valor razonable, el inmovilizado material recibido se valorará por el valor contable del bien entregado más, en su caso, las contrapartidas monetarias que se hubiesen entregado a cambio, con el límite, cuando esté disponible, del valor razonable del elemento recibido si éste fuera menor.

Esta valoración de los bienes intercambiados como consecuencia de una permuta de carácter no comercial no permite reconocer nunca beneficios, por el contrario cuando exista un valor razonable del activo recibido y éste fuera inferior al valor contable del bien entregado más, en su caso, el importe monetario, daría lugar a registro contable de pérdidas.

Ejemplo nº 8.- Permuta de carácter no comercial

Una empresa sustituye una maquina por otra que cumple la misma función, entregando 5.000€ en efectivo y una maquina antigua que fue adquirida por 10.000€, siendo su amortización acumulada hasta la fecha de la permuta de 8.000€.

Solución.-

Valoración de la maquinaria nueva:

Precio de adquisición	10.000,00
(-) Amortización Acumulada	(8.000,00)
Valor contable	2.000,00
Importe monetario entregado	5.000,00
Valor total entregado = Valor de la nueva máquina	7.000,00

El registro contable de la permuta es el siguiente:

7.000,00	213 Maquinaria nueva	a	213 Maquinaria vieja	10.000,00
8.000,00	281 Amortización Acumulada del inmovilizado material (maquina vieja)	a	572 Banco, €	5.000,00

4. NORMAS PARTICULARES DEL INMOVILIZADO MATERIAL

La NRV 3ª del nuevo PGC hace referencia a las normas particulares del inmovilizado material y será obligatoria su aplicación en aquellos elementos a los que haga alusión.

Está dividida en ocho apartados que se recogerán a continuación, muchos de los cuales no presentan diferencias en el tratamiento contable con respecto a lo establecido en el PGC de 1990.

a) Solares sin edificar

Solares de naturaleza urbana, fincas rústicas, otros terrenos no urbanos, minas y canteras.

El precio de adquisición de los solares sin edificar está formado por 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.

En caso de que en el valor inicial del terreno se incluyesen costes de rehabilitación, el importe de éstos se amortizará a lo largo del periodo en que se obtengan los beneficios o rendimientos económicos por haber incurrido en ellos, a pesar de que normalmente los terrenos tienen una vida ilimitada y, por tanto, no se amortizan.

b) Construcciones

Edificaciones en general cualquiera que sea su destino dentro de la actividad productiva de la empresa.

El precio de adquisición o coste de producción estará formado, además de por todas aquellas instalaciones y elementos que tengan carácter de permanencia, por las tasas inherentes a la construcción y los honorarios de facultativos de proyecto y dirección de obra.

Deberá valorarse por separado el valor del terreno y el de los edificios y otras construcciones.

c) Instalaciones técnicas, maquinaria y utillaje

Estos elementos vienen representados por diferentes cuentas en la cuarta y quinta parte del nuevo PGC.

212. Instalaciones técnicas

Unidades complejas de uso especializado en el proceso productivo, que comprenden: edificaciones, maquinaria, material, piezas o elementos, incluidos los sistemas informáticos que, aun siendo separables por naturaleza, están ligados de forma definitiva para su funcionamiento y sometidos al mismo ritmo de amortización; se incluirán asimismo, los repuestos o recambios válidos exclusivamente para este tipo de instalaciones.

213. Maquinaria

Conjunto de máquinas o bienes de equipo mediante las que se realiza la extracción o elaboración de los productos. En esta cuenta figurarán todos aquellos elementos de transporte interno que se destinen al traslado de personal, animales, materiales y mercaderías dentro de factorías, talleres, etc. sin salir al exterior.

214. Utillaje

Conjunto de utensilios o herramientas que se pueden utilizar autónomamente o conjuntamente con la maquinaria, incluidos los moldes y plantillas. La regularización anual (por recuento físico) a la que se refieren las normas de registro y valoración exigirá el abono de esta cuenta, con cargo a la cuenta "659. Otras pérdidas en gestión corriente".

Su valoración comprenderá todos los gastos de adquisición o de fabricación y construcción hasta su puesta en condiciones de funcionamiento.

d) Los utensilios y herramientas

En este apartado se distingue claramente en el tratamiento contable de utensilios y herramientas incorporados o no a elementos mecánicos.

- *Utensilios y herramientas incorporados a elementos mecánicos.* Se someterán a las normas valorativas y de amortización aplicables a dichos elementos.
- *Utensilios y herramientas que no formen parte de una máquina.* Estos a su vez se reclasifican en:
 - Aquéllos cuyo periodo de utilización se estime inferior a un año: deberán cargarse como gasto del ejercicio.
 - Aquéllos cuyo periodo fuese superior a un año, se recomienda, por razones de facilidad operativa, el procedimiento de regularización anual, mediante su recuento físico; las adquisiciones se adeudarán a la cuenta del inmovilizado, regularizando al final del ejercicio, en función del inventario practicado, con baja razonable por demérito.

También el PGC hace mención a las plantillas y los moldes utilizados con carácter permanente en fabricaciones de serie, las cuales deberán formar parte del inmovilizado material, calculándose su depreciación según el periodo de vida útil que se estime. Por otra parte, los moldes por encargo, utilizados para fabricaciones aisladas, no deberán considerarse como inventariables, salvo que tengan valor neto realizable⁶.

e) Los gastos realizados durante el ejercicio con motivo de las obras y trabajos que la empresa lleva a cabo para sí misma

Este tipo de gastos se cargarán en las cuentas de gastos correspondientes. Posteriormente, las cuentas de inmovilizaciones materiales en curso, se cargarán por el importe de dichos gastos, con

⁶ El valor neto realizable de un activo es el importe que la empresa puede obtener por su enajenación en el mercado, en el curso normal del negocio, deduciendo los costes estimados necesarios para llevarla a cabo, así como, en el caso de las materias primas y de los productos en curso, los costes estimados necesarios para terminar su producción, construcción o fabricación.

abono a la partida de ingresos que recoge los trabajos realizados por la empresa para sí misma.

f) Los costes de renovación, ampliación o mejora de los bienes del inmovilizado material

Estos costes serán incorporados al activo como mayor valor del bien en la medida en que supongan un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil, debiéndose dar de baja el valor contable de los elementos que se hayan sustituido.

g) Grandes reparaciones

Se incluirá dentro del valor del inmovilizado material la incidencia de los costes relacionados con grandes reparaciones, desglosándose por componentes de valor significativo. De esta forma, cada parte del bien se amortizará atendiendo a su respectiva vida útil o a lo largo del periodo que medie hasta su reparación.

Si los costes de la gran reparación no estuvieran especificados en la adquisición o construcción, a efectos de su identificación, podrá utilizarse el precio actual de mercado de una reparación similar.

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

Ejemplo nº 9.- Grandes reparaciones

Una empresa adquiere el 1-1-XI una maquinaria con pago al contado por importe de 95.000€ (16% de IVA). Cada 3 años es necesario someterla a una revisión íntegra que, de realizarla en el año de la adquisición supondría un coste de 25.000€. Al cabo de esos 3 años, el coste real de la reparación es de 36.000€ (IVA del 16%). La empresa aplica el método de amortización lineal en función de su vida útil que es de 10 años.

Solución.-

El coste de la revisión general debe registrarse como un componente independiente de la máquina, dado que la periodicidad con la que se realiza (3 años) no coincide con la vida útil de la máquina (10 años) y, por tanto, deberán amortizarse a ritmos distintos.

Así, el valor al contado de la máquina (95.000€) se deberá desglosar en dos partes: (1) revisión general (25.000€) y (2) valor inicial del bien (70.000€).

Contablemente, la adquisición de la máquina a 1-1-X1:

70.000,00	2130 Maquinaria	a	572 Banco, €	110.200,00
25.000,00	2131 Maquinaria, revisión general			
15.200,00	472 H.P. IVA soportado			

Al cierre del ejercicio, se calculará y contabilizará la amortización de los dos componentes:

Amortización de la máquina (70.000 / 10 años)	7.000,00
Amortización de la máquina, revisión general (25.000 / 3 años)	8.333,33

Por la amortización de la maquinaria a 31-12-X1:

7.000,00	681 Amortización del inmovilizado material	a	28130 Amortización Acumulada del inmovilizado material (maquinaria)	7.000,00
----------	--	---	---	----------

Por la amortización de la maquinaria, revisión general a 31-12-X1:

8.333,33	681 Amortización del inmovilizado material	a	28131 Amortización Acumulada del inmovilizado material (maquinaria, revisión general)	8.333,33
----------	--	---	---	----------

Así sucesivamente al final de los dos años siguientes (X2 y X3) hasta la fecha en que la empresa realice la gran reparación. En este momento, dará de baja el valor contable del coste estimado inicialmente de la gran reparación y contabilizará el importe de la nueva.

Por la baja del valor contable de la "maquinaria, revisión general" a 31-12-X3:

25.000,00	28131 Amortización Acumulada del inmovilizado material (maquinaria, revisión general)	a	2131 Maquinaria, revisión general	25.000,00
-----------	---	---	-----------------------------------	-----------

Por el registro del coste de la nueva reparación a 31-12-X3:

36.000,00	2131 Maquinaria, revisión general	a	572 Banco, €	41.760,00
5.760,00	472 H.P. IVA soportado			

h) Las inversiones realizadas por el arrendatario que no sean separables del activo arrendado o cedido en uso y siempre que deba calificarse como arrendamiento operativo

En caso de arrendamientos calificados como operativos, de acuerdo con la norma relativa a arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar, las inversiones realizadas por el arrendatario que no sean separables del activo arrendado o cedido en uso, se contabilizarán

como inmovilizados materiales cuando cumplan la definición de activo. La amortización de estas inversiones se realizará en función de su vida útil que será la duración del contrato de arrendamiento o cesión -incluido el periodo de renovación cuando existan evidencias que soporten que la misma se va a producir-, cuando ésta sea inferior a la vida económica del activo.

Ejemplo nº 10.- Inversiones realizadas por el arrendatario que no sean separables del activo arrendado o cedido en uso y siempre que deba calificarse como arrendamiento operativo

Una empresa firma el 1-1-X1 un contrato de arrendamiento operativo para poder utilizar un local como oficina durante tres años. Las cuotas mensuales del arrendamiento asciende a 1.000€ más IVA del 16% y se pagan al inicio de cada mes. Los costes de acondicionamiento (instalación de calefacción, cambio de puertas y ventanas) ascienden a 3.000€ y son a cargo del arrendatario.

Contabilizar las operaciones según el arrendatario.

Solución.-

Por el pago de la primera cuota a 1-1-X1:

1.000,00	<u>621 Arrendamientos y cánones</u>	a	<u>572 Banco, €</u>	1.160,00
160,00	<u>472 H.P. IVA soportado</u>			

El pago de las siguientes cuotas hasta el final del contrato se registrará contablemente de igual forma.

Por los costes de acondicionamiento del local que son a cargo del arrendatario a 1-1-X1, de acuerdo con lo previsto en la NRV 3ª relativa a normas particulares sobre inmovilizado material, apartado h), se contabilizarán como inmovilizado material:

3.000,00	<u>219 Otro inmovilizado material</u>	a	<u>572 Banco, €</u>	3.480,00
480,00	<u>472 H.P. IVA soportado</u>			

Por la amortización a 31-12-X1 de los gastos de acondicionamiento activados:

1.000,00	<u>681 Amortización del inmovilizado material (3.000 / 3 años)</u>	a	<u>281 Amortización Acumulada del inmovilizado material</u>	1.000,00
----------	--	---	---	----------

BIBLIOGRAFÍA

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (2006) *Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)*, texto completo de las Normas

Internacionales de Información Financiera emitidas a 1 de enero de 2006, traducción al español publicada por CISS-PRAXIS con la autorización de la IASCF.

LEY 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea (BOE nº 160, de 5 de julio).

LEY 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE nº 312, de 29 de diciembre).

REAL DECRETO 1514/2007, de 16 de noviembre por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

REAL DECRETO 1515/2007, de 16 de noviembre por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas.