

IBILGETU MATERIALEKO ELEMENTUEN SARRERA-PROZESUA

Agustin Erkizia Olaizola

Finantza Ekonomia I Saila

Euskal Herriko Unibertsitatea/Universidad del País Vasco

(E-mail) Efperola@se.ehu.es

1. Sarrera

Artikulu honen helburua da ibilgetu materialeko elementuak erosteko edo norberak eraikitzeko erabakia hartzen duenean, sor daitezkeen aukera ezberdinen aztertea kontablea egitea. Gaiaren garapenerako, honako iturburu hauek adierazitakoa kontutan hartu da:

- a) Kontabilitate Plan Orokorra (P.G.C.).
- b) Kontu Ikuskaritza eta Kontabilitate Institutua (I.C.A.C.).
- c) Enpresen Administrazio eta Kontabilitateko Espainiako Elkarte (A.E.C.A.).
- d) Nazioarteko araudia, gehien bat International Accounting Standards Committee (I.A.S.C.) eta, tarteka, Financial Accounting Standards Board (F.A.S.B.).

2. Gaiaren garapena

Enpresako ondarean ibilgetu materialeko elementu baten sarrera-prozesua, jarraian zehaztutako kasuen bitartez adieraz liteke:

- a) Kostuzko eskurapenak.
- b) Permutak.
- c) Ibilgetu materialaren eskurapena beste ibilgetu materiala zatizko ordainketa bezala emanez.

- d) Irabazizko eskurapenak: emariak.
- e) Kapital-eraketa eta zabalkuntzarako diruzkoak ez diren ekarpen gisa jasotako ibilgetu materiala.
- f) Ibilgetu materialaren eraikuntza propioa.
- g) Erosketa-aukerari aurre egiten zaion finantza errentamendua.

Artikulu honetan aipatu kasuetatik lehendabiziko hirurak aztertuko dira.

Aukera hauen kontabilitate analisia isladatzearen diseinatutako egitura oinarritzko bi arazo hauen inguruan ibiliko da:

1. Analizatutako kasu bakoitzerako aukeratu iturburu desberdinek iradokindako balorazio irizpideak.

Fase honetako helburua da, gai honi buruzko aukera desberdinak aztertzea, gai beraren gaineko kontabilitate aukera desberdinak alderatzeko beharra irakurleari ikustaraztearen, gure disziplina zientifikoak horrela aginduta, zientzia zehatza ez dela gogorraziz, beraz, egingarria, logikoa eta gomen-dagarria ere bada, analisi alternatibak azaltzea.

2. Aurreko balorazio fasean azaldutako arazoei erantzuten dien kontabilitate idazpen erdua sortzea.

Fase honetako kontabilitate analisiaren eskemak ez du bilatzen kontabilitate oihartzearren aurretik dagoen azterketa aldia kontabilitate kontuez osatutako egitura xume bihurtzea. Are gehiago, puntu honetan lortu nahi den helburua, irakurlearen baitan zaletzea eta sustraitzea, gisa ekonomiko-finantza-rioko eragiketa baten analisi fase hau egituratzeko beharra besterik ez da, halako moldez non katearen azken eraztuna, aurretiko gogoeta alditik eratorritako ondorioei erantzuteko gauza den eredu batez zehaztuta gelditu dadin.

Behin aukeratutako gaiaren edukina bideratzeko koordinadak ezarri gero, jarraian garapenari ekingo diot, horretarako lehen eta behin, ibilgetu materialaren esanahia azalduko dudalarik.

3. Ibilgetu materialaren definizioa

Gisa honetako elementuen ezaugarri bereziak zehaztearen, erabilitako iturburuek luzatzen dituzten definizioak, honako hauek dira:

• Kontabilitate Plan Orokorra¹:

“Ondarezko elementu ukigarriak, mugi edo mugiezinak, enpresaren ihardueran modu iraunkorrez zerbitzatzeko xedearekin”.

• Enpresen Administrazio eta Kontabilitateko Espainiako Elkartea²:

“Ibilgetu materiala ondarezko elementu ukigarri, mugi edo mugiezinez osatuta dago. Beraz, enpresaren iharduera iraunkor eta produktiboan erabiltzen diren ondasunak dira; orokorrean, aldez aurretik jarritako bizitza baliagarria dute, ekitaldi ekonomikoaz at daude, baliogalera eta garapen teknologikoak baldintzatuta, eta ez dira salmentarako”.

• International Accounting Standards Committee³:

“6. Ibilgetu materiala honako aktibo ukigarri hauetaz osatuta dago:

- a) Ondasun eta zerbitzuen ekoizpenean edo horniduran erabiltzearen, errentan ematearren edo asmo administratiboetarako enpresak dituenak, aktibo horien mantenimendu edo konponketarako diren elementuak sartu ahal direlarik;
- b) Etengabe erabiltzearen eskuratu edo eraiki dira; eta
- c) Iharduera bitartean ez dira salmentara bideratuko.

Aurreko a), b) eta c) baldintzak betetzen dituzten aktiboen gaineko errentamentu eskubideak ere, zenbait kasutan ibilgetu materialtzat har daitezke”.

4. Kostuzko eskurapenak

Aukera hau har daiteke ibilgetu materialeko elementu baten sarreraren jatorri ugariena bezala. Bertan, enpresakoa ez den hirugarren batengandikako eskurape-

1. Abenduaren 20ko 1.643/1990 Errege Dekretua, Kontabilitate Plan Orokorra onartzen duena (1990eko abenduaren 27ko BOE, akatsen zuzenketa:1991ko martxoaren 14ko BOE). 22 azpitaldeko definizioa.

2. ASOCIACION ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACION DE EMPRESAS (A.E.C.A.): “Principios contables: Inmovilizado material”. Kontabilitate-printzipioak saila, 2. zkia., Madril, 1981 (1991ean berrikusia). 21. or.

3. INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (I.A.S.C.): “Tratamiento contable del inmovilizado material”. NIC 16. 1981, urria. 6. paragrafoa.

na salerosketa- kontratu baten bidez gauzatzen da, aktibo mota hau diruaren truke jaso ohi delarik, eragiketa unean edo geroago.

a) Balorazio-irizpideak:

Formula honen bidez eskuratutako elementuen balorazio irizpide orokortzat, erosketa-prezioa ezarriko da. Azal dezagun bada, zentzu honetan aukeratutako iturburuek emandako orientabideak.

• Kontabilitate Plan Orokorra⁴:

“Erosketa-prezioan, saltzaileak fakturatutako zenbatekoaz gain, funtzionamendu baldintzetan jarri arte sortzen diren gastu gehigarriak ere sartzen dira: lautze eta erauste gastuak, garraioak, arantzel eskubideak, aseguruak, instalazioa, muntaia eta antzekoak.

Finantza-gastuak erosketa-prezioan barneratzea uzten da, baldin eta gastu horiek aktiboa funtzionamendu baldintza egokietan jarri aurretik sortu badira, eta hornitzaileak igorri baditu edo erosketa finantziatzearen maileguei edo kanpoko finantziarioari badagokio. Kasu honetan, Memorian agertu beharko da aktiboan sartu izana.

Ibilgetu materialeko elementuen gaineko zeharkako zergak erosketa-prezioan sartuko dira Ogasun Publikotik berreskuratu ezin direnean soilik”.

• Enpresen Administrazio eta Kontabilitateko Espainiako Elkarte⁵:

“1. Hirugarrenek hornitutako ibilgetu materialaren erosketa-prezioan sartzen da, saltzaileak fakturatutako zenbatekoaz gain, funtzionamenduan jarri artean honekin zerikusirik duten gastu gehigarri guztiak, alegia, erosketaren gaineko zergak, lautze eta erauste gastuak, garraioa, aduanak, aseguruak, instalazioa, muntaia eta antzekoak.

2. Aipatu erosketa-prezioan sartu ahal izango dira dagozkien ibilgetuen funtzionamenduan jarri arteko sortutako interesak ere, Finantza gastuak 1.12 epigrafean zehaztatutakoaren arabera”.

4. Abenduaren 20ko 1.643/1990, ... Ap. Ln. 2.2 Balorazio-Araua.

5. A.E.C.A.: “Principios contables: ...” Ap. Ln. 30. or.

• International Accounting Standards Committee⁶:

“Ibilgetu materialeko elementu baten kostuan erosketa-prezioa sartzen da, arantzelak eta eragiketaren gaineko zerga itzulezinak, eta geroko erabilerarako aktiboa prest jartzearekin zerikusi zuzena duen edozein kostu barne, merkatal deskontuak eta erosketa-prezioa finkatu arteko beherapenak kenduz. Zerikusi zuzena duten kostuen adibideak honako hauek dira:

- a) Erabiliko den lekua prestatzea.
- b) Hasierako ematea eta maneatzea.
- c) Instalazioak, eraikin industrialetarako zimentazio bereziak adibidez.
- d) Profesionalen ordainsariak (arkitektoak, injineruak, e.a.)

Bukatu aurretik izandako eraikuntza-proiektuari dagozkion finantzaketa-kostuak ere, erlazionatuta dauden aktiboaren zenbateko gordinean sartzen dira batzuetan”.

• Iruzkina:

Lehen azaldu denetik ondorioztatzen da, ibilgetu materialeko elementu baten sarrera balioko osagaiak honako hauek direla:

- a) Saltzaileak fakturatutako zenbatekoa, izan den edozein deskontu edo merkatal beherapen kenduta.
- b) Erosketa-eragiketaren gaineko zerga itzulezinak.
- c) Emango zaion erabileraren arabera, aktiboaren funtzionamenduan jartzearekin lotura zuzena duten kostuak, adibidez:
 - Lekua prestatzea (lautzea, eraustea,...)
 - Aseguru, garraio eta emate kostuak.
 - Instalazio eta muntaia kostuak (esate batera, zimentazio bereziak)
 - Profesionalen ordainsariak (arkitektoak, injineruak, e.a.).
- d) Kanpoko finantzaketa-iturriek sortutako finantza-gastuak, aktiboa funtzionamendu baldintza egokietan jarri artean

Inongo iturburuan aipamen berezirik egiten ez bada ere, eskuratutako elementu baten sarrera balioaren mugari buruz, saltzaileak fakturatutako zenbatekoaz gain beste faktoreek partehartzen dutenean, arrazoizkoa dirudi muga hori merkatubalioan edo etorkizunezko sarreren bidez itxarondako berreskuratze zenbatekoan ezartzeak. Baldin eta osagai berriak sartzearen ondorioz, sarrera balioak lehen aipa-

6. I.A.S.C.: “Tratamiento contable ...”. Ap. Ln. 11. paragrafoa.

tu erreferentziak gainditzen baditu, gomendagarria izango zen behar adinako balorazio zuzenketak burutzea balore hori doitzearren.

Lehen esandako sarrera-balio edo erosketa-prezioko osagai guztietatik, aipamen berezia merezi du finantza gastuak aktiboan sartzeari dagokiona, izan ere, kontabilitate literaturan oso gai eztabaidagarria baita.

IV Direktibak (35.4 art.) eta Sozietate Anonimoen Legeak (195.4 art.) finantza gastuak kapitalizatzeko posibilitatea ekoizpen kostuan soilik kontuan hartzen dute, bestalde eta 2.2 balorazio-arauan irakurtzean ikusi ahal izan dugunez, Kontabilitate Plan Orokorrak erosketa-preziora zabaltzen du posibilitate hori. Horrela, Planak nazioarteko⁷ aldarrikapenekin bat egiten du, inbertsioaren kostu historikoan interes interkalarioak sartzea arautzen dutenak alegia, gertakaria eskurapena edo ekoizpena berdintsu izanik. Aukera hau, AECAk proposatutako irizpidearekin bat dator.

Lehen eta behin ohartarazi, ez direla nahitanahiez aktiboratu behar finantza gastuak. Ez dago inolako obliogaziozkotasunik, baldin eta posibilitate hau agertzen den lehen aldia bada. Bere borondatezko izaera erabat zehaztuta dago Planaren 2.2 balorazio-arauan ezartzen duenean «uzten da...», nolabaiteko salbuespentzat joz.

Martinez Churiaque⁸ irakaslearen aburuz, “kapitalizazio horretarako arrazoia, sarrera eta gastuen arteko elkartzeko egokia lortzea da. Gertatu ezean, oraingo iharduerako sarrerek negozioa sortzen ari den eta beraiekin inolako harremanik ez duten gastuak irentsi beharko lituzkete. Aitzitik, koste osoa kapitalizatzen bada, aktiboak zerbitzuak prestatzen eta sarrerak sortzen dituen unean, ekoizpenean benetan sortutako gastuak elkartu ahal izango zaizkio. Kostuaren osagaietan finantza gastuak eta gantzio-diferentzia negatiboak sartzea, teoriarik ikuspegi horretatik hartu behar da, alegia, ea gastuak beharrezkoak diren ala ez, aktiboa kudeatu ahal izateko”.

7. INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (.I.A.S.C.): “Capitalización de los costes financieros”. NIC 23.1985. 1. Paragrafoa.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (F.A.S.B.): “Capitalization of Interest Cost”. Statement of Financial Accounting Standards No. 34. October, 1979. 9. Paragrafoa.

8. MARTINEZ CHURIAQUE, J.I.: “Tratamiento del Inmovilizado Material e Inmaterial en el Plan General de Contabilidad”. Cuadernos Aragoneses de Economía. 1991. 1. Bolumena. 2. Zk., 241 or.

Aipatu balorazio-araua irakurtzean zenbait hutsune ikusten dira. Hauek ICACek⁹ garatu ditu, eta jarraian iruzkinduko ditugu¹⁰:

1. Zer dira finantza gastuak?

I.C.A.C.eko 91/7/30eko Ebazpenaren 6. arauan ezartzen denez, «Finantza gastuak ibilgetu materialaren eraikuntza edo eskuraketara bideraturiko kanpoko finantzaketa-iturrien erabileraetik sortutako interes eta komisioak dira». Honen arabera, letrak kobratzeagatiko komisioak, transferentziak, txeke jaulkipenak, e.a. ere finantza gastuak al dira?

Finantza gastuak zein diren jakiteko, «kanpoko finantza iturrien» definizioan jorratu beharko da, hauek baitira finantza gastuak sortzen dituztenak.

Halaz ere, finantza gastuen kontzeptuan honako osagai hauek kontsideratu daitezke¹¹:

- Maileguak onartzeagatik enpresa batek izaten dituen interesak.
- Maileguen formalizazioa gauzatu ahal izateko jasan ohi diren kostuak, komisioak, e.a. Adibidez eta bereziki obligazio eta bonu jaulkipen sariaren amortizazioa.
- Atzerri monetan kontzertaturiko maileguen gambio-diferentziak interesen-gatiko kostuen doikuntza bezala kontsideratu daitezkeen neurrian. Gambio estaldura duen eragiketa eginez gerotan, “atzerri-monetaz egindako kreditu edo zor eragiketa nagusitik ondorioztatzen diren gambio-diferentziak, eragiketa subsidiariorik ondorioztatzen direnekin konpentsatuko dira, ez galerrarik ez mozkinik onartu gabe, baldin eta estaldurak eragiketa osoa hartzen badu. Estali edo aseguru ez diren aldaketak, Agiri¹² honetan adierazitakoren arabera tratatuko dira”.

9. INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA DE CUENTAS (I.C.A.C.). “Resolución de 30 de Julio de 1991, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material”. BOICAC 6. zk, 1991 ekaina, seigarren araua.

10. OMEÑACA GARCIA, J.: “Las Resoluciones del ICAC sobre Contabilidad”. Deusto Argitaletxea. Bilbo. 1994, 91-93 orr.

11. VELA PASTOR, M., MONTESINOS JULVE, V. y SERRA SALVADOR, V.: “Manual de Contabilidad”. Ariel Argitaletxea. Bartzelona. 1992, 125. or.

12. A.E.C.A.: “Principios contables: Diferencias de cambio en moneda extranjera”. Kontabilitate Printzipioak 4. zkia. Madril, 1983 (1991ean berrikusia). 24. or.

2. Zer ulertu daiteke ibilgetu materialaren eraikuntza edo eskuraketara bideraturiko kanpoko finantzaketa-iturriez?

- a) Kanpoko finantzaketa-iturri zehatzak: ibilgetuaren hornitzaileek eragindako zorrez osatuta daudenak, fakturretan zein onartutako letretan, eta ibilgetuaren eraikuntza edo eskuraketa finantzatzeko zehazki eragindako beste zorrez.
- b) Kanpoko finantzaketa-iturriak: Ibilgetuaren erosketa edo eskuraketarako zehazki sortutako zorrak ez direnak, baizik eta ibilgetuarekin batera beste zenbait inbertsio finantzatzera bideratuak egon daitezkeenak.

3. Noiz ulertu daiteke ibilgetua funtzionamendu baldintzetan dagoela?

I.C.A.C.eko Ebazpenaren seigarren arauaren 3. atalak honako hau ezartzen du, "Ibilgetua funtzionamendu baldintzetan dago, erregulariki errendimenduak eragiteko gai denean, behin aprobaldia gaudituz gero, alegia erabiltzeko prest dagoenean".

A.E.C.A.ren¹³ arabera, "orokorrean, ibilgetu materialeko ondasunen funtzionamendu-sarrera edo martxan jarri izatea gauzatu dela ulertu behar da, aipatu ondasunak muntaia, instalazioa eta aprobak gaudituz ondoren, beren prozesu produktiboan normaltasunez parte hartzeko prest daudenean.

Izaera espezifikoarekin, aipatu funtzionamendu sarrera momentua ondasunen izaeraren eta prozesuaren ezaugarrien arabera aldatuko da".

4. Ba al dago mugarik finantza gastuen kapitalizazioan?

Ebazpenaren seigarren arauaren 4. atalak honako hau ezartzen du, "finantza gastuen kapitalizazioak gehieneko muga izango du balio gehigarri bezala sartzan diren ibilgetu materialaren merkatu-balorea".

5. Espezifikatu gabeko finantzaketa-iturriek sortarazitako finantza gastuen zer zati inputatu edo sartu ahal izango dira ibilgetuaren kostuan barne?

Galdera honen erantzuna aipatu Ebazpenaren seigarren arauaren 5. atalan islatzen da eta edukina jarraian adierazten den moduan egitura daiteke:

13. A.E.C.A.: "Principios contables: ...". Ap. Ln. 57. or.

1. Batezbesteko interes tasa zehazten da honako formula honen bidez:

$$\text{Batezbesteko interes tasa} = \frac{\text{Zor ez-espezifikoen, komertzialak kenduz, urteko finantza gastuak.}}{\text{Zor ez-espezifikoak, komertzialak kenduz.}} \times 100$$

2. Batezbesteko interes tasa hau honako formula honen bidez lortutako oinarriari aplikatuko litzaioke bere kasuan:

Ibilgetu materialaren balioa	X
– Kanpoko finantzaketa-iturri espezifikoak	Y1
– Finantzaketa-iturri propioak	Y2
<hr/>	
Zor ez-espezifikoek, zor komertzialak kenduta, finantzatu beharrekoa	Z

Z-ak har dezakeen balioa bikoitza izan daiteke:

- a) Negatiboa bada, honek adierazten du kanpoko finantzaketa-iturri espezifikoen eta propioen baturek gainditu dutela eskuratu izan den elementuak sortutako finantzaketa-beharren zenbatekoa. Beraz, kasu honetan ez litzateke onartuko kanpoko finantzaketa-iturri ez-espezifikoek sortutako finantza-gastuen inolako zenbatekorik aktiboratzea.
- b) Positiboa bada, honek adierazten du burutu izan den inbertsioak sortarazitako finantzaketa-beharren zenbatekoak gainditu duela kanpoko finantzaketa-iturri espezifikoen eta propioen batura, beharrezkotzat joz beste zenbait finantzaketa-iturrien partaidetza edo eskuhartzea. Kasu honetan, aurreko fasean lortutako batezbesteko interes tasa aplikatu zaion oinarria, bikoitza izan daiteke:
 - b.1.) Baldin eta Z, zor ez-espezifikoak komertzialak kenduz baino txikiagoa bada, Z zenbatekoa oinarritzat hartuko da.
 - b.2..) Baldin eta Z, zor ez-espezifikoak komertzialak kenduz baino handiagoa bada, oinarritzat hartuko litzateke zor ez-espezifikoen zenbatekoa, komertzialak kenduz.

Halaz ere, Ebazpen honek ematen duen irtenbideak zenbait galdera eragiten ditu:

1. Batezbesteko interes tasa kalkulatu ahal izateko, erosketa egitean dauden zorrak ala inbertsioak funtzionatzeko baldintza egokietan jartzen den momentuko zorrak hartu behar dira erreferentziatza?.
2. Interes tasa kalkulatzean, kanpoko finantzaketa- iturri ez-komertzial guztiak kon-tuan hartu behar dira ala ez-espezifikoak eta ez-komertzialak soilik ?.
3. Ebazpenak baieztan duenean kalkulatuak batezbesteko interes tasa «behin kan-poko fondo espezifiko eta propioek finantzatuak zatia kenduz gero, ibilgetua-ren inbertsioaren zatiaren» gainean aplikatzen zaiola, adierazi nahi du oinarri honen kalkulua, termino absolutuetan ala erlatiboetan burutuko dela?. Bi kasue-tako emaitza ezberdina da: kalkulatzeko oinarria termino absolutuetan bada, bigarren galdera planteatzen da: noraino defendatu daiteke finantza pasiboak eratzeko moduak baldintzatu ahal duela ibilgetu materialeko elementuak balora-tzeko sistema?, hau da, termino absolutuetan errekurtso propioen zenbatekoa nahikoa bada ibilgetu materialeko elementuaren eraikuntza-propioa edo eskura-keta finantzatzeko, soilik onartuko da kanpoko finantzaketa-iturri ez-espezifiko-en finantza-gastuen kapitalizazioa, baldin eta prozesu honek elementuaren merkatu-balioa gainditzen ez badu?.
4. Zor ez-espezifikoetan zor komertzialak baztertzen ditugu, baina, zer gertatzen da arrisku eta gastuetarako hornidurekin?.
5. «Kreditu entitatearekiko zorrak» balantzeko kontusail edo partidean, efektu des-kontatuagatik zorren zenbateko handiak azal litezke, baina zor hauek deskontu komertzialagatik izaten dira. Zor hauek komertzializat ala ez-komertzializat har-zen al dira, batezbesteko interes tasa kalkulatzean?

b) Idazpen ereduak:

(22..) Ibilgetu materiala

(472) Hazienda Publikoa, jasandako B.E.Z.

(BEZ kengarria ez balitz, osokoki ala zatika,
kentzen ez den zenbatekoa ondasuna jaso duen
azpitaldean sartuko litzateke)

(57..) Altxortegia

(523/524/514/515/173/174/164/165) Ibilgetu-
hornitzaileak ...

(Zorretan utzitako zenbatekoagatik)

(239) Ibilgetu materialen aurrerakinak

(Aurrerakina kitatuz)

- (738) Finantza gastuen aktiboraketa
(Kanpoko iturriek sortutako finantza gastuen kapitalizazioa)
- (739) Funtzionamendu eta permuta gastuen aktiboraketa
-

«Finantza gastuen aktiboraketa» 738 kontuaren partehartzeak, suposatzen du gastu hauek 66. azpitaldeko «Finantza gastuak» kontu batean aurretik erregistratu direla. Kontabilitate Plan Orokorrak «Ibilgetu materialerako burututako lanak» 733 kontua erabiltzea gomendatzen badu ere, aktiboan sartutako finantza gastuen kontrakontua bezala, nire ustez beste kontu hau sortzeak informazio hobea ematen du, izan ere bereizten ditu, lanetatik datozen gastuak aktiboan sartzea eta aurreko lanak burutzeko finantza-iturrietatik datozen finantza gastuak aktiboan sartzea.

«Funtzionamendu eta permuta gastuen aktiboraketa» 739 kontuaren partehartzearen arrazoa bakarra da: kontu honen bidez ematen den informazioa hobea goa dela. Balizko oztopo bakarra beste idazpen bat erregistratzea da, bertan gisa honetako gastu osoa isladatuko litzatekeelarik, baina pena merezi du dakarren abantailagatik.

5. Permutak

Gisa honetako permutaren ezaugarria gauza bat beste batez trukatea da, trukean fondo sarrera izan gabe, eta tratulariek gauzen domeinua elkarri emanez.

a) Balorazio irizpideak

Orokorrean, kontsultatutako iturburuek ezarritako irizpideek, emandako ondasunaren kontabilitate balio netoa eta jasotako ondasunaren merkatu balioa aintzakotzat hartzen dituzte, nahiz argitu beharreko zenbait ñabardura izan.

• Kontu Ikuskaritza eta Kontabilitate Institutua (I.C.A.C.)¹⁴:

“2. Ibilgetu materialaren permutak.

2.1. Ibilgetu materialeko aktiboen permuta-eragiketetan, honako balorazio irizpide hauek aplikatuko dira:

14. I.C.A.C.: “Resolución de 30 de julio de 1991, ...” Ap. Ln. 2.2. araua

a) Jasotako ibilgetua baloratuko da trukean emandako ondasunaren balio neto kontablearen arabera, jasotako ondasunaren merkatuko balioa mugatzat hartuz, baldin eta azken hau txikiagoa bada.

b) Lehen aipatutakoaz gain, emandako ibilgetuari eragiten dioten hornidurak izatekotan ordea, eskurapen prezioa eta amortizazio metatuaren arteko aldea izango da trukean jasotako ibilgetua baloratu ahal izateko muga, jasotakoaren merkatu balioa emandako ondasunaren balio neto kontablea baino handiagoa den kasuan.

c) Funtzionamendu baldintzetan jarri bitartean jasotako ibilgetuak eragindako gastuak, beraren balioa handiagotuko dute, baldin eta, aipatu ondasunaren merkatu balioa gainditzen ez badute.

d) Emandako ibilgetua balio neto kontableagatik baja emango zaio.

2.2. Aurreko eragiketak kontabilizatzeke honako hau beteko da:

a) Jasotako ibilgetua arau honetan finkatutako balioaz kontabilizatuko da. Ondasun merkatu balioa emandako ibilgetuaren balioa baino txikiagoa denean, emaitza negatiboa erregistratuko da eta Kontabilitate Plan Orokorren "Ibilgetu materialaren galerak" 671 kontuan erregistratuko da.

b) Emandako ibilgetua balio neto kontableaz bajaran ematean, izatekotan, dagoen hornidura-soberakina aitortuko da Kontabilitate Plan Orokorreko "Ibilgetu materialaren hornidura-soberakina" 792 kontuan erregistratuz, jasotako ondasunaren balioaren, arau honetan zehazten den bezalaxe, eta trukean emandako ibilgetuaren balio neto kontablearen arteko aldeaz".

• Enpresen Administrazio eta Kontabilitateko Espainiako Elkarte¹⁵:

"1. Ibilgetu materialen permuten ezaugarrietako bat, salmentara bideratuak ez egotea da eta honako honen arabera kontabilizatuko da:

a) Ibilgetu material permutatua (emandakoa) kostu eta metatutako amortizazio kontzeptuaz (burutu zaizkion erregulazioen eragina barne delarik) baja emango da.

b) Ibilgetu material permutatua (jasotakoa) emandakoaren hondar balio netoaz edo merkatu balioaz, bietako txikienaz, alta emango da.

2. Permutak eragiten dituen zergak bezalako gastuak, halaber, aktiboa funtzionatzen jartzeko enpresa jasotzaileak burutu behar dituenak bezalakoak, jasotako

15. A.E.C.A.: "Principios Contables ...". Ap. Ln. 32 eta 33 orr.

ibilgetu materialaren kontabilitate balioari erantsi ahalko zaizkio, baldin eta merkatu balioa edo sozietate hartzailearen erabilera-balioa gainditzen ez badu.

3. Permutan jasotako aktiboen gainean geroago egiten diren hobetze, zabaltze eta eraikitze lanak, edozein aktibotarako arau normaletara egokituko dira.

4. Balio ekonomikoa nekez edo ezin jarri ahal zaien jasotako ibilgetu haiek, lehen aipatutako arauen arabera baloratuko dira, egokitzen hartzen diren hornidurak sortuz, baloraketa-zuhurraren printzipioaren arabera, kontabilitate balorazioa egokitzeko”.

• International Accounting Standards Committee¹⁶:

“17. Ibilgetu materialean sartutako aktiboa beste baten trukean eskuratzen denean, bere kostua zehazten da trukean eskainitako ondasunaren arrazoizko balioa kontuan hartuta. Halaber, jasotako ondasuna aintzat hartzea egokia izan daiteke, zehazten errazagoa bada. Truke kasuetan tarteka erabiltzen den kontabilitate tratamendu alternatiboa, bereziki aktiboak antzekoak direnean, emandako ondasunaren balio kontable netoan jasotakoa erregistratzea da. Dena delarik, zenbatekoa egokitzten da konpentsatzeko kantitatearen bat, kaxaz edo espeziez, ematen edo hartzen bada”.

• Iruzkina

Puntu honetan bildutako aldarrikapenen edukinak analizatzean, nire irudiz argitu beharreko zenbait aspektu badaude.

Lehenengoz, AECAk eta ICACen Ebazpenak jasotako ibilgetu materialean aktiboragarri izan daitezkeen gastuei buruzko aipamena egiten dutenean, ondorengo gomendioa egin liteke:

- a) Baldin eta jasotako elementuaren merkatu-balioa emandakoaren balio neto kontablea baino handiagoa bada, kasu horretan jasotako ibilgetuari azken balio hau erantsiko zaio, jasotako ibilgetuari funtzionamendu baldintza egokietan jarri arteko gastuak erantsi ahal izango zaizkio, beti ere bere merkatu balioa errespetatuz.

16. I.A.S.C.: “Tratamiento contable ...”. Ap. Ln. 17. paragrafoa.

b) Baldin eta jasotako elementuaren merkatu-balioa emandakoaren balio neto kontablea baino txikiagoa bada, kasu horretan merkatu-balioa hartuko da jasotako ibilgetuaren balioztat, inongo gastuen aktiboraketarik onartuko ez delarik.

Modu ezberdinetan ulertzen den bigarren galdera bat, ICACen Ebazpenaren 2.2 puntuan biltzen diren kontabilitate-irizpideen inguruan aurkitzen da. Zehazki bi dira eztabaidagai diren kontzeptuak:

1. Zer ulertzen da «emandako ibilgetuaren balioaz»?
2. Zer ulertzen da «emandako ibilgetuaren balio neto kontableaz»?

Nire iritziz, bi kontzeptuek bateragarriak behar dute izan, eta osagai positiboa, eskurapen prezioaren, eta osagai negatiboez, amortizazio metatua eta horniduraren, arteko aldearen ondorioz lortutako balioa adierazten dute.

Arazoa sortzen da Ebazpen horrek ezartzen duenean, lehendabizi, «Ibilgetu materialaren galerak» 671 kontua izango dela, jasotako ibilgetuaren merkatu balioaren eta emandako ibilgetuaren balioaren arteko aldearen emaitza negatiboa biltzeko. Jakinik kontu honek biltzen dituela elementu baten besterenganatze edo baja-emate prozesuan zuzkitutako hornidura gaingiduz izaera ez-errebortigarria duten balio galerak, baieztatu daiteke Ebazpenak aipatzen duen «balioa» kontzeptuak aurretik zuzkitutako balizko hornidura aintzat hartu behar duela. Osagaien artean hornidura biltzen duen kontabilitate terminoa, balio neto kontablea besterik ez da, aurreko paragrafoan ezarritako adierazpenaz.

Halaber, aipatu Ebazpenak diocenean jasotako ondasunari erantsitako balioaren eta emandakoaren balio neto kontablearen arteko diferentzia 792 kontuan «Ibilgetu materialaren hornidura-soberakina» ordezkaturik egongo dela, eta jakinik kontu honek bere garaian zuzkitutako horniduraren zenbateko osoaren edo zati baten aplikazioa jasotzen duela, ondorioztatu daiteke nahita nahiez, hornidurarik badago bederen, balio neto kontableak hornidura barneratu behar duela.

Permuten arloko kasu gehienak hartzen dituen kontabilitate idazpen ereduak diseinatuz gero, «Ibilgetu materialaren balio galeratik hornidura» 292, «Ibilgetu materialaren galerak» 671 eta «Ibilgetu materialaren hornidura-soberakina» 792 kontuen partehartzearen arabera idazpen ezberdinek adierazten dituzten egoeren analisi labur bat burutuko bada ere, aldarrikatu behar dut zentzuzkoa izango zela idazpen berean 671 eta 792 kontuak ez sartzea, baldin eta elementu berataz jarduten badira.

b) Idazpen-eredua:

Enpresaren ondarean ondasuna sartzeagatik:

(22..) Ibilgetu materialak:

(Honako hauen gutxienezko balioa:

1. Emandako ibilget. eskurapen prezioa-A. Metatua+Permutak eragindako gastuak

+Jasotako ibilgetua funtzionamenduan jartzeko gastuak.

2. Jasotako ibilgetuaren merkatu balioa)

Funtzionamenduan jartzeko gastuak eta permutak sortarazitako gastuen aktiborake-tagatik:

(739) Permuta eta funtzionamendu-gastu aktiboratuak

Eskuraketan jasandako B.E.Z. balego, eta hau kengarria balitz:

(472) Hazienda Publikoa, jasandako B.E.Z.

Permutatua izan den ondasuna inbentarioan baja ematean;

(282) Ibilgetu materialaren amortizazio metatua

(292) Ibilgetu materialaren baliogaleragatik hornidura

(22.) Ibilgetu materiala

Erantsitako B.E.Z.gatik:

(477) Hazienda Publikoa, erantsitako B.E.Z.

- Jasotako ibilgetu materialaren merkatu balioa emandakoaren Hornitutako Balio Neto Kontablea¹⁷ baino txikiagoa bada:

(671) Ibilgetu materialaren galerak

(Hornitutako Balio Neto Kontablea- Merkatu balioa)

- Jasotako ibilgetu materialaren merkatu balioa emandakoaren Hornitutako Balio Neto Kontablea baino handiagoa bada, honako bi aukera hauek azaltzen dira:

1. Baldin H.B.N.K. < M.B. < B.N.K. baino:

(792) Ibilgetu materialaren hornidura-soberakina

(Merkatu Balioa - H.B.N.K.)

17. Hornitutako Balio Neto Kontablea ez hornituetatik bereiztearren, H.B.N.K. notazioa erabili dugu hornidura sartu dela isladatzeko, eta B.N.K. notazioa bertako bi osagai bakarrak eskurapen prezioa eta bere kasuan burututako amortizazio metatua direla isladatzeko.

2. Jasotako elementuaren merkatu balioa emandakoaren Balio Neto Kontablea baino handiagoa edo berdina bada:

(792) Ibilgetu materialaren hornidura-soberakina
(Zuzkitutako horniduraren zenbateko guztia-
gatik)

Ikusten denez, garatutako ereduari ibilgetu materialeko bi elementuen artean burutzen da permuta. Ibilgetu materialeko elementu bat eskuratzeagatik emandako elementuaren izaera bestelakorik izatekotan, nahikoa litzateke elementu horri jarritako balioen kontu ordezkariak egokitzea, alegia, eskurapen prezioa, amortizazio metatua eta horniduraren hiru kontu ordezkariak aldatzea, izatekotan.

Diseinatutako ereduak konplexu samarra dirudien arren, osatutako zati bakoitza analizatuz gero, irakurleak ez luke zailtasun handirik izan behar osorik ulertzeko. Halaz ere, eredu honek azaldu ahal dituen zenbait egoera argitzearren, jarraian analizatuko dira izan daitezkeen konbinazioak eta hauen esanahia auzitan dauden kontuen artean, hau da, 292a «Ibilgetu materialaren balio galeragatik Hornidura», 671a «Ibilgetu Materialaren Galerak» eta 792a «Ibilgetu materialaren hornidura-soberakina»:

1. 671ak soilik partehartzen badu ondorioztatzen da, permuta prozesuan jasotako elementuari jarritako merkatu balioa txikiagoa dela trukean emandako elementuaren balio neto kontablea baino, eta galera hau estaltzeko inongo konturik ez izatean, aipatu kontuan osorik bildu zen.
2. 671ak eta 292ak biak batera partehartzen badute ondorioztatzen da, permuta prozesuan jasotako elementuari jarritako merkatu balioa txikiagoa dela trukean emandako elementuaren hornitutako balio neto kontablea baino, beraz, aldez aurretik hartutako hornidurak osorik ez estaltzean eragiketara honek sortutako galera, beste kontuaren partehartzea beharrezkoa da galera osoaren eta hornituaren arteko aldea biltzearen.
3. 292ak soilik partehartzen badu ondorioztatzen da, permuta prozesuan jasotako elementuari jarritako merkatu balioa eta trukean emandako elementuaren hornitutako balio neto kontablea berdinak direla, beraz, bere garaian hornitu zen galera itzulgarri osoa, permuta prozesu honen ondorioz osorik ez-itzulgarri bihurtzen da.
4. 292ak eta 792ak biak batera partehartzen badute ondorioztatzen da, permuta prozesuan jasotako elementuari jarritako merkatu balioa, trukean emandako elementuaren balio neto kontablearen eta hornitutako balio neto kontablearen artean

kokatzen dela, beraz, bere garaiari hornitutako galera itzulgarriaren zati bat permuta prozesuan berreskuratu da, 792 kontuan berreskurapen osoa biltzen delarik.

5. Elementu eta idazpen berarako 671 eta 792 kontuek 292arekin batera partehartzea ez da gomendagarria, izan ere, egoera horretatik ondorioztatzen da, permuta prozesuan jasotako elementuari aldi berean bi merkatu balio jartzen ari zaizkiola, beraz, 671 kontuak partehartzetik ondorioztatuko litzateke galera itzulezinak hornituak baino handiagoak direla, bere garaiari hornitutako galera itzulgarriaren zati baten berreskurapenean 792 kontuak bere izateko arrazoia bilatuko lukeen bitartean.

6. Ibilgetu materialaren eskurapena beste ibilgetu materiala zatitzko ordainketa bezala emanez

Eskurapen modu hau, ibilgetu materialaren elementuen permuta eta kostuzko eskurapenaren bide erdian aurkitzen da. Eragiketa honetan ondasun baten truke enpresak bi osagai biltzen dituen kontraprestazioa burutzen du:

- a) Ibilgetu material bat ematea dirurik gabe (permuta).
- b) Diru zenbateko bat, aldeaz, eskura ordainduta edo kredituaren bidez (kostuzko eskurapena).

a) Balorazio irizpideak:

Kontabilitate ondorioetarako, aktiboan sartzean ibilgetu materialaren balioa ondoko hauen arteko txikiena izango da:

- Prestazioaren balioa:
 - Permutan emandako elementuaren balio neto kontablea.
 - Emandako diru zenbatekoa.
 - Permutak eragindako gastuak.
 - Funtzionamenduan jartzeko gastu gehigarriak.
- Kontraprestazioaren balioa:
 - Jasotako ondasunaren merkatu balioa.

• Kontu Ikuskaritza eta Kontabilitate Institutua¹⁸:

“3. Ibilgetu materialaren eskurapena beste ibilgetu materiala zatizko ordainketa bezala emanez.

3.1. Eragiketa mota hau baloratzearen, permuta eta eskurapenatarako orokorrean Ebazpen honetan aurrikusitakoa aplikatuko da.

Zehaztuz, ondoko irizpideak kontuan hartuko dira:

Ibilgetuaren truke beste bat gehi dirua jasotzen duen enpresak, eskualdatzen duen ondasunaren balio neto kontablea gehi ordaindutako moneta zenbatekoan baloratuko du jasotako ondasuna, jasotako aktiboaren merkatu balioa gehienezko muga izanik.

3.2 Aurreko eragiketaren kontabilitatea egokituko zaio Kontabilitate Plan Orokorrean eskurapenatarako aurrikusitakoari eta lehen arau honetako 1 eta 2 ataletan xedatutakoari”

• Enpresen Administrazio eta Kontabilitateko Espainiako Elkartea¹⁹

“1. “Permutak” eta “Eskurapenak” puntuetan aurrikusitako arauak aplikatuko dira.

2. Ondorioz, emandako ibilgetuaren liburu-tako balio neto eta monetaz egindako aldea batzetik ateratzen den zenbatekoan baloratuko da jasotako ibilgetu materiala, merkatu balioa txikiagoa ez bada, orduan azken hau erabiliko da”.

• International Accounting Standards Committee²⁰:

“39. Beste aktibo baten zatizko trukean edo osoan ibilgetu materialeko elementu bat eskuratzen denean, eskuratutako ondasunaren kostua bere arrazoizko balioan erregistratuko da edo trukean emandako aktiboaren balio neto kontablean, konpentsazio kontzeptuan emandako edo hartutako edozein zenbatekoagatik, kaxaz edo espeziez, bere kasuan egokituta. Asmo hauentzat, arrazoizko balioa jasotako edo emandako aktiboaren arabera zehaztu daiteke, zehazteko errazena aukeratuta. ...”.

• Iruzkina:

Ibilgetu materialaren eskurapen mota hau, aurretik analizatu diren bietako konbinazioa da: kostuzko eskurapena eta permuta. Beraz, aurreko bietan aipatuta-

18. I.C.A.C.: “1991ko uztailaren 30eko Ebazpena ...” Ap. Ln. 2.3. araua

19. A.E.C.A.: “Principios Contables ...”. Ap. Ln. 35 or.

20. I.A.S.C.: “Tratamiento contable ...”. Ap. Ln. 39. paragrafoa.

ko balorazio irizpideak aplikatuko dira, halaber, bietan burututako iruzkinen edukinak.

Hala ere, badago oharpen bat merezi duen aspektua: eragiketa mota horiek moneta aldea estaltzearren erabilitako kredituak eragindako finantza gastuak, hartutako ibilgetu materialaren balio gehigarri bezala sartzeko aukera, beti ere, aktibazio-prozesu horren ondorioz aipatu elementuaren merkatu baliora ez bada iristen.

Arrazoizkoa dirudi suposatzeak, gisa horretako finantza gastuak sartuko direla I.C.A.C.en Ebazpenak deitzen duen “funtzionamenduan jarri arte hartutako ibilgetuak eragiten dituen gastuak” horretan. Gastu hauek, kostuzko eskurapenetan adierazitakoa ez bezala, ez dute kontutan hartuko soilik permutaren formalizazioa eta jasotako ibilgetu materiala funtzionamendu-baldintza egokietan jarri arteko denboraldia, hau aipatu elementua funtzionamenduan jarri arte luzatuko litzateke.

b) Idazpen-eredua:

Enpresaren ondarean ondasuna sartzegatik:

(22..) Ibilgetu materialak:

(Honako hauen gutxienezko balioa:

1. Emandako ibilget. eskurapen prezioa-A. Metatua+Permutak eragindako gastuak+Jasotako ibilgetua funtzionamenduan jartzeko gastuak+Finantza gastu aktiboragarriak+Moneta diferentzia.
2. Jasotako ibilgetuaren merkatu balioa)

Funtzionamenduan jartzeko gastuak eta permutak sortarazitako gastuen aktiborake-tagatik:

- (738) Finantza gastuen aktiboraketa
(Kanpoko iturrien erabilerak sortutako finantza-gastuen aktiboraketa)
- (739) Permuta eta funtzionamendu-gastuen aktiboraketa

Estali beharreko moneta-diferentziagatik:

- (57.) Altxortegia
(523/524/514/515/173/174/164/165) Ibilgetu-hornitzaileak
(Zorreen utzitako zenbatekoagatik)
- (239) Ibilgetu materialaren aurrerakinak

Eskuraketan jasandako B.E.Z. balego, eta hau kengarria balitz:

(472) Hazienda Publikoa, jasandako B.E.Z.

Permutatua izan den ondasuna inbentarioan baja ematean;

(282) Ibilgetu materialaren amortizazio metatua

(292) Ibilgetu materialaren baliogaleragatiko hornidura
(22.) Ibilgetu materiala

Erantsitako B.E.Z.gatik:

(477) Hazienda Publikoa, erantsitako B.E.Z.

• Jasotako Ibilgetuaren Merkatu-balioa emandakoaren Eskaintza-Prezioa²¹ baino txikiagoa bada:

a) Baldin (emandakoaren Hornitutako Balio Neto Kontablea+Moneta-Diferentzia) \leq jasotako ondasunaren Merkatu-Balioa baino:

(792) Ibilgetu materialaren hornidura-soberakina
{Merkatu - balioa -
(H.B.N.K.+Mon.Diferentzia)}

b) Baldin (emandakoaren Hornitutako Balio Neto Kontablea+Moneta-Diferentzia) $>$ jasotako ondasunaren Merkatu-Balioa baino:

(671) Ibilgetu materialaren galerak
{(H.B.N.K.+Moneta-Diferentzia)-Merkatu-Balioa}

• Jasotako Ibilgetuaren Merkatu-balioa emandakoaren Eskaintza-Prezioa baino \geq bada:

(792) Ibilgetu materialaren hornidura-soberakina
(Zuzkitutako horniduraren zenbateko guztiagatik)

21. Emandako ibilgetuaren Eskaintza-Preziotzat ulertuko dugu bere Balio Neto Kontablea gehi Moneta-Diferentzia.

Ibilgetu materialareko elementu bat eskuratzeko alternatiba hau eragiketa mixtoa bezala aurkezten denez gero, zeinean bai permutak bai kostuzko eskurape-nak partehartzen duten, bi aukeretako idazpen eredueta burututako iruzkinek idaz-pen honetarako ere balio dute. Gaineratu, lehen aipatu konbinazioa dela eta, kasu honetan alderatzen diren terminoak jasotako ondasunaren merkatu balioan eta emandakoaren eskaintza-prezioan ezartzen direla, hau da, bere balio neto kontablea gehi moneta-diferentzian. Hiru aldagai hauen arteko erlaziotik egoera asko ondo-rioztatu daitezke. Labur bilduz ondorengo kasuak bereiz daitezke:

a) Jasotako ondasunaren merkatu balioa handiagoa edo berdina denean trukean emandako ondasunaren eskaintza-prezioa baino, inplizituki ondorengoan onartzen da:

a.1. I.C.A.C.en 1991ko uztailaren 30eko Ebazpena aplikatuz, erregistratuko ez den Mozkin bat jasotako ondasuna besterenganatu arte. Momentu honetan mozkina agertuko litzateke baldin eta merkatuko baldintzak mantenduko balira, eta ele-mentu horrekin beste permutarik gauzatuko ez balitz.

a.2. Hornidura baten bidez bere garaian estali zen galera itzulgarri osoa berreskura-tzea. Kasu honetan hornidura hori, «Ibilgetu materialaren hornidura-soberaki-na» (792) kontuaren bidez zenbateko osoaz gehiegizkotzat hartuko zen.

b) Jasotako ondasunaren merkatu balioa txikiagoa denean deitu dudan trukean emandako ondasunaren eskaintza-prezioa baino, inplizituki galera bat onartzen da:

b.1. Baldin eta bere zenbatekoa txikiagoa bada bere garaian egindako hornidurarena baino, bien arteko alde «Ibilgetu materialaren hornidura-soberakina» (792) kontuaren bidez gehiegizko horniduratzat hartuko zen.

b.2. Bere zenbatekoa handiagoa bada bere garaian egindako hornidura baino, estali gabeko galera itzulezintzat hartuko da «Ibilgetu materialaren galerak» (671) kontuaren bidez.

7. Bibliografia

Abenduaren 20ko 1.643/1990 Errege Dekretua, Kontabilitate Plan Orokorra onartzen duena (1990eko abenduaren 27ko BOE, akatsen zuzenketa:1991ko martxoaren 14ko BOE).

ASOCIACION ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACION DE EMPRESAS (A.E.C.A.): "Principios contables: Diferencias de cambio en moneda extranje-ra". Kontabilitate Printzipioak 4. zkia. Madril, 1983 (1991ean berrikusia).

- ASOCIACION ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACION DE EMPRESAS (A.E.C.A.): "Principios contables: Inmovilizado Material". Kontabilitate-printzipioak saila, 2. zkia., Madril, 1981 (1991ean berrikusia).
- AUSIN GUADILLA, M.: "Práctica contable y de auditoría". Deusto Argitaletxea. Bilbo, 1991.
- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (F.A.S.B.): "Capitalization of Interest Cost". Statement of Financial Accounting Standards No. 34. October, 1979.
- GALLEGO DIEZ, E, eta RUIZ DE PALACIOS VILLAVERDE, M.: "Activación-Capitalización". Actualidad Financiera. Zkia. 39 / 1992ko urriaren 26tik-azaroaren 1era.
- GONZALEZ GONZALEZ, J.M.: "La valoración del inmovilizado material". Partida Doble. 20 Zkia., 1992ko otsaila.
- INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA DE CUENTAS (I.C.A.C.). "Resolución de 30 de Julio de 1991, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material". BOICAC 6. zkia., 1991ko ekaina, seigarren araua.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (I.A.S.C.): "Capitalización de los costes financieros". NIC 23. 1985.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (I.A.S.C.): "Tratamiento contable del Inmovilizado Material". NIC 16. 1981.
- MARTINEZ CHURIAQUE, J.I.: "Tratamiento del Inmovilizado Material e Inmaterial en el Plan General de Contabilidad". Cuadernos Aragoneses de Economía. 1991. 1. Bolumena. 2. Zk.
- OMEÑACA GARCIA, J.: "Las Resoluciones del ICAC sobre Contabilidad". Deusto Argitaletxea. Bilbo. 1994.
- VELA PASTOR, M., MONTESINOS JULVE, V. y SERRA SALVADOR, V.: "Manual de Contabilidad". Ariel Argitaletxea. Bartzelona. 1992.