

UNIDAD 5 INMOVILIZADO MATERIAL (I)

Tema 1A.- Valoración inicial.

Tema 1B.- Valoración inicial (Resolución ICAC).

Tema 2.- Valoración posterior: Amortizaciones y deterioros.

Tema 3.- Formas especiales de adquisición del inmovilizado material: adquisición a título gratuito y permutas.

Tema 4.- Baja en cuentas: Regla general y casos especiales.

Tema 5.- Subvenciones y donaciones de IM.

Tema 6.- Normas especiales: solares, costes de reparación, renovaciones, mejoras y ampliaciones, útiles y herramientas e inversiones en inmuebles arrendados.

Tema 7.- Inversiones inmobiliarias.

Tema 8.- Valoración inicial y posterior del IM en moneda extranjera.

Tema 1A.- Valoración inicial

El **inmovilizado material** comprende los elementos del activo tangible representados por bienes, muebles o inmuebles, excepto los que deban ser clasificados en otros subgrupos, en particular en el **subgrupo 22 "Inversiones inmobiliarias"**.

Las cuentas de este subgrupo figurarán en el **activo no corriente** del balance.

Se encuentra representado por las siguientes cuentas:

21. INMOVILIZACIONES MATERIALES

- 210. Terrenos y bienes naturales
- 211. Construcciones
- 212. Instalaciones técnicas
- 213. Maquinaria
- 214. Utillaje
- 215. Otras instalaciones

- 216. Mobiliario
- 217. Equipos para procesos de información
- 218. Elementos de transporte
- 219. Otro inmovilizado material

210. “Terrenos y bienes naturales”:

Se incluyen los solares de naturaleza urbana, fincas rústicas, otros terrenos no urbanos, minas y canteras.

211. “Construcciones”:

Está representada por las edificaciones en general cualquiera que sea su destino dentro de la **actividad productiva de la empresa**.

212. “Instalaciones técnicas”:

Esta cuenta recoge a las 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”:

Lucen en ella el conjunto de máquinas o bienes de equipo mediante las cuales se realiza la extracción o elaboración de los productos, así como 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. “Uillaje”:

En ella se incluye el conjunto de utensilios o herramientas que se puedan utilizar autónomamente o conjuntamente con la maquinaria, incluidos los moldes y plantillas.

215. “Otras instalaciones”:

Recoge al conjunto de elementos ligados de forma definitiva, para su funcionamiento y sometidos al mismo ritmo de amortización, distintos de los señalados en la cuenta **212**; Incluirá asimismo, los repuestos o recambios cuya validez es exclusiva para este tipo de instalaciones.

216. “Mobiliario”:

En ella se incluyen el mobiliario, material y equipos de oficina, con excepción de los que deban figurar en la cuenta **217 “Equipos para procesos de información”**:

217. “Equipos para procesos de información”:

Lucirán en ella los ordenadores y demás conjuntos electrónicos.

218. “Elementos de transporte”:

Forman parte de esta cuenta los vehículos de todas clases utilizables para el transporte terrestre, marítimo o aéreo de personas, animales o mercaderías, excepto los que se deban registrar en la cuenta **213**

219. “Otro inmovilizado material”:

En ella se incluyen cualesquiera otras inmovilizaciones materiales no incluidas en las demás cuentas del subgrupo **21**. Se incluirán los envases y embalajes que por sus características deban considerarse como inmovilizado y los repuestos para inmovilizado cuyo ciclo de almacenamiento sea superior a un año.

El movimiento contable de todas estas cuentas es el siguiente:

Se cargarán:

a₁) Por el precio de adquisición con abono, generalmente, a cuentas de los subgrupos **57** “**Tesorería**” si la operación es al contado, a las cuentas **173** o **175** si la operación es con pago aplazado a más de un año y a las cuentas **523** o **525** si la operación es con pago aplazado hasta un año.

a₂) Por el coste de producción, con abono, generalmente, a cuentas de los subgrupos **57**, a la cuenta **731** “**Trabajos realizados para el inmovilizado material**” o, en su caso, a cuentas del subgrupo **23** “**Inmovilizaciones materiales en curso**”.

a₃) Por su cambio de uso, con abono a cuentas del subgrupo **22** “**Inversiones inmobiliarias**”.

Se abonarán:

b₁) Por las enajenaciones o por su baja del activo con cargo, generalmente, a cuentas de los subgrupos **57** si la operación es al contado, a la cuenta **253** si la operación es con pago aplazado a más de un año y a la cuenta **543** si la operación es con pago aplazado hasta un año y, en caso de pérdidas a la cuenta **671** “**Pérdidas procedentes del inmovilizado material**”.

b₂) Por su cambio de uso con cargo a cuentas del subgrupo **22**.

En el caso particular de la cuenta **214** “**Utilillaje**”, su regularización anual *por recuento físico*, se abonará esta cuenta con cargo a la cuenta **659** “**otras pérdidas en gestión corriente**”.

23. INMOVILIZACIONES MATERIALES EN CURSO

230. Adaptación de terrenos y bienes naturales

231. Construcciones en curso

232. Instalaciones técnicas en montaje

233. Maquinaria en montaje

237. Equipos para procesos de información en montaje

239. Anticipos para inmovilizaciones materiales

28. AMORTIZACIÓN ACUMULADA DEL INMOVILIZADO

281. Amortización acumulada del inmovilizado material

- 2811. Amortización acumulada de construcciones
- 2812. Amortización acumulada de instalaciones técnicas
- 2813. Amortización acumulada de maquinaria
- 2814. Amortización acumulada de utillaje
- 2815. Amortización acumulada de otras instalaciones
- 2816. Amortización acumulada de mobiliario para procesos información
- 2818. Amortización acumulada de elementos de transporte
- 2819. Amortización acumulada de otro inmovilizado material

29. DETERIORO DE VALOR DE ACTIVOS NO CORRIENTES

291. Deterioro de valor del inmovilizado material

- 2910. Deterioro de valor de terrenos y bienes naturales
- 2911. Deterioro de valor de construcciones
- 2912. Deterioro de valor de instalaciones técnicas
- 2913. Deterioro de valor de maquinaria
- 2914. Deterioro de valor de utillaje
- 2915. Deterioro de valor de otras instalaciones
- 2916. Deterioro de valor de mobiliario
- 2917. Deterioro de valor de equipos para procesos de información
- 2918. Deterioro de valor de elementos transporte
- 2919. Deterioro de valor de otro inmovilizado material

68. DOTACIONES PARA AMORTIZACIONES

- 681. Amortización del inmovilizado material
- 682. Amortización de las inversiones inmobiliarias

69. PÉRDIDAS POR DETERIORO Y OTRAS DOTACIONES

- 691. Pérdidas por deterioro del inmovilizado material
- 692. Pérdidas por deterioro de las inversiones inmobiliarias

73. TRABAJOS REALIZADOS PARA LA EMPRESA

- 731. Trabajos realizados para el inmovilizado material
- 732. Trabajos realizados en inversiones inmobiliarias
- 733. Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso

79. EXCESOS Y APLICACIONES DE PROVISIONES Y DE PÉRDIDAS POR DETERIORO

- 791. Reversión del deterioro del inmovilizado material
- 792. Reversión del deterioro de las inversiones inmobiliarias

NORMAS DE REGISTRO Y VALORACIÓN QUE LE SON DE APLICACIÓN:

Le es de aplicación lo contenido, con carácter general, en la **Norma 2ª “Inmovilizado material”**.

Con carácter especial, la contabilización del inmovilizado material se encuentra regulada en la **Norma 3ª**, de la segunda parte **Normas de Registro y Valoración**, del P.G.C.

NORMA 2ª “INMOVILIZADO MATERIAL”

1.- Valoración inicial:

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

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

También formarán parte del valor del inmovilizado material, los siguientes conceptos.

- La estimación inicial del valor actual de las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro del activo.
- Otras obligaciones asociadas al activo siempre que dichas obligaciones den lugar al registro de provisiones de las que se recogen en el subgrupo **14 “Provisiones”**.

(Se cita como ejemplo los costes de rehabilitación del lugar sobre el que se asienta el inmovilizado)

- Los gastos financieros, siempre que reúnan los siguientes requisitos:
 - Que el inmovilizado necesite un período de tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso.
 - Que hayan sido devengados antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del activo que han financiado.
 - 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.

VALORACIÓN INICIAL =

- + Precio de adquisición o coste de producción
- + Impuestos indirectos no recuperables
- + La estimación inicial del valor actual de las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento o retiro y otras asociadas al citado activo, tales como los costes de rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, siempre que estas obligaciones den lugar al registro de provisiones de acuerdo con lo dispuesto en la norma aplicable a éstas.
- + La mejor estimación del valor actual de determinados pagos contingentes.
- + En los inmovilizados que necesiten un periodo de tiempo superior a un año para estar en condiciones de uso, se incluirán en el precio de adquisición o coste de producción los gastos financieros que se hayan devengado antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del inmovilizado material y que hayan sido girados por el proveedor o correspondan a préstamos u otro tipo de financiación ajena, específica o genérica, directamente atribuible a la adquisición, fabricación o construcción.

GASTOS DE PRUEBAS

Los gastos en los que se incurra con ocasión de las pruebas o ensayos necesarios que se realicen para conseguir que el activo se encuentre en condiciones de funcionamiento y pueda participar de forma plena en el proceso productivo.

Estos gastos se minorarán en los ingresos generados por el activo durante ese periodo.

Quando los **ingresos superen los gastos, el exceso minorará el coste de producción del activo.**

EJEMPLO

Una sociedad adquiere una máquina por un importe de 100.000 euros el día 1 de octubre de 20X1. El transporte asciende a 5.000 euros. Los gastos con ocasión de las pruebas necesarios para poner en condiciones operativas las mismas, todos ellos abonados por transferencia bancaria alcanzan un importe de 2.000 €, habiéndose obtenido durante el periodo de prueba unos ingresos por venta de productos igualmente cobrados por transferencia bancaria de:

- a) 1.500 €
- b) 2.500 €

Se pide: Contabilizar la adquisición de la máquina.

a)

105.000	(213)	Maquinaria	a	(572)	Bancos c/c	105.000
2.000	(629)	Otros servicios	a	(572)	Bancos c/c	2.000

1.500	(572)	Bancos c/c	a	(701)	Venta de productos terminados	1.500
-------	-------	------------	---	-------	-------------------------------	-------

500	(213)	Maquinaria	a	(731)	Trabajos realizados para el IM	500
-----	-------	------------	---	-------	--------------------------------	-----

b)

105.000	(213)	Maquinaria	a	(572)	Bancos c/c	105.000
---------	-------	------------	---	-------	------------	---------

2.000	(629)	Otros servicios	a	(572)	Bancos c/c	2.000
-------	-------	-----------------	---	-------	------------	-------

2.500	(572)	Bancos c/c	a	(701)	Venta de productos terminados	2.500
-------	-------	------------	---	-------	-------------------------------	-------

500	(731)	Trabajos realizados para el IM	a	(213)	Maquinaria	500
-----	-------	--------------------------------	---	-------	------------	-----

GASTOS E INGRESOS RELACIONADOS CON LAS ACTIVIDADES ACCESORIAS

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

EJEMPLO

Una sociedad adquiere por 300.000 euros un edificio que necesita rehabilitación. Los gastos de notaría, registro e impuestos de adquisición ascienden a 25.000 €. Las obras de rehabilitación se contratan con la Constructora Acciona, que ha presentado un presupuesto de 100.000 euros.

Para tapar los andamios colocados en la fachada, se ha contratado con una sociedad de telefonía la colocación de un tapiz publicitario durante el periodo que duren las obras que se ha estimado en tres meses.

La sociedad percibirá por ello un precio mensual de 2.000 euros, siendo a su cargo el coste de colocación y retirada del tapiz que asciende a 1.000 euros.

Se pide: Contabilizar las operaciones anteriores

325.000	(211)	Construcciones	a	(572)	Bancos c/c	325.000
---------	-------	----------------	---	-------	------------	---------

Mensualmente:

2.000	(572)	Bancos c/c	a	(759)	Ingresos por servicios diversos	2.000
-------	-------	------------	---	-------	---------------------------------	-------

Gastos de colocación y retirada:

1.000	(629)	Otros servicios	a	(572)	Bancos c/c	1.000
-------	-------	-----------------	---	-------	------------	-------

1.1.- Precio de adquisición: es el importe efectivo y otras partidas equivalentes pagadas o pendientes de pago mas, en su caso y cuando proceda, el valor razonable de las demás contraprestaciones comprometidas derivadas de la adquisición, debiendo estar todas ellas directamente relacionadas con ésta y ser necesarias para la puesta en activo en condiciones operativas.

Incluye, además del importe facturado por el vendedor después de deducir cualquier descuento o rebaja en el precio, todos los gastos adicionales y directamente relacionados que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento, incluida la ubicación en el lugar y cualquier otra condición necesaria para que pueda operar de la forma prevista, como ejemplo, se citan:

- Gastos de explanación y derribo.
- Transporte.
- Derechos arancelarios.
- Seguros.
- Instalación.
- Montaje.
- Otros similares.

Las deudas por compra del inmovilizado se valorarán de acuerdo con lo dispuesto en la Norma 9ª “**Instrumentos financieros**”.

+ IMPORTE FACTURADO (después de deducir cualquier descuento o rebaja en el precio)
 + 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

EJEMPLO

El 01/08/X20, una sociedad adquiere un solar por 50.000 € debiendo abonar al vendedor el 2% de dicho importe (IVA aplicado 21%).

Sobre dicho solar pone una instalación de tratamiento de productos de reciclaje, por lo que ha sido preciso, previamente a dicha instalación, su allanamiento pagando por ello 10.000 € (IVA 21%).

La instalación completa le ha supuesto un coste de 125.000 € (IVA 21%) y se le estima un valor residual del 10% de su coste.

Por escritura y registro del solar ha abonado 2.000 € (IVA 21%).

Al final de su período de explotación, que se estima en 10 años, el coste de desmantelamiento de la instalación ascenderá a 28.505,66 €, y la rehabilitación del solar a 6.515,58 €.

El tipo de interés actual de mercado para deudas a 10 años es del 5% TAE.

El 01/10/X20 la instalación comienza a funcionar a plena satisfacción.

Para la financiación del coste de la instalación le ha sido concedido, el 1/08/X20, un préstamo por importe de 100.000 € a devolver en cuatro cuotas de amortización constantes al 4% de interés anual.

Se pide: Contabilizar las operaciones que corresponden al ejercicio 20X8:

Solución:

- Compra del solar

51.000	(210)	Terrenos y bienes natural (50.000 x 1,02)			
			a (572)	Bancos, c/c, euros	61.710
10.710	(472)	H.P., IVA soportado (51.000 x 0,21)			

- Allanamiento del solar, gastos de escritura y registro y gastos de rehabilitación al final del período de explotación

16.000	(210)	Terrenos y bienes natural (10.000 + 2.000 + 6.515,€ 1,05 ⁻¹⁰)			
2.520	(472)	H.P., IVA soportado ((10.000 + 2.000) x 0,21)	a (572)	Bancos, c/c, euros (10.000 + 2.000 + 2.520)	14.520
			a (143)	Provisión por D. R o rehabilitac del inmovilizado	4.000

- Adquisición de las instalaciones.

Valor actual de la provisión por desmantelamiento = $28.505,66 \times 1,05^{-10} = 17.500 \text{ €}$.

142.500	(212)	Instalaciones técnicas (125.000 + 17.500)			
26.250	(472)	(H.P., IVA soportado (125.000 x 0,21)	a (572)	Bancos, c/c, euros (125.000 + 26.250)	151.250
			a (143)	Provisión por D. R o rehabilitación del inmovilizado	17.500

- Formalización del préstamo.

100.000	(572)	Bancos, c/c, euros	a (521)	Deudas a corto plazo	25.000
			a (171)	Deudas a largo plazo	75.000

- Operaciones de cierre de ejercicio.

Amortización del coste de rehabilitación del terreno = $4.000/10 \times 3/12 = 100 \text{ €}$.

Valor residual de la instalación = $125.000 \times 0,10 = 12.500 \text{ €}$.

Amortización de la instalación = $(142.500 - 12.500)/10 \times 3/12 = 3.250 \text{ €}$.

3.350	(681)	Amortización del inmovilizado material (100 + 3.250)	a (281)	A.A. del inmovilizado material	3.350
-------	-------	--	---------	-----------------------------------	-------

- Actualización de las provisiones.

263,85	(660)	Gastos financieros por actualización de provisiones	a	(143)	Provisión por D. R o rehabilitación inmovilizado	263,85
		$((4.000 + 17.500) \times (1,05^{3/12} - 1))$				

- Periodificación de los intereses devengados.

1.647,62	(662)	Intereses de deudas	a	(528)	Intereses a corto plazo de deudas	1.647,62
		$(100.000 \times (1,04^{5/12} - 1))$				

Los **costes asociados con las actividades de planificación**, aunque son necesarios para la correcta gestión de la organización, no son necesarios para la adquisición del activo.

Así, por ejemplo, los costes relacionados con la selección de diseños, la identificación de localizaciones y sus requerimientos asociados, las actividades de geomarketing o los costes de actividades publicitarias y de promoción no son necesarios para la construcción del activo, y **no deben se capitalizados**.

1.1.- Coste de producción: El coste de producción de los elementos del inmovilizado material fabricados o contruidos por la propia empresa se obtendrá añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles, los demás costes directamente imputables a los bienes de que se trate en la medida en que tales costes correspondan al período de fabricación o construcción y sean necesarios para la puesta del activo en condiciones operativas, esto es, para que puedan cumplir con la función que le resulta propia o acorde a su clasificación contable.

En cualquier caso, serán aplicables los criterios generales establecidos para determinar el coste de las existencias que queda expuesto en la Norma de Registro y Valoración **10ª**, del P.G.C.

Cuando los factores de producción se adquieran a título gratuito, mediante permuta, total o parcial, o como una aportación de capital no dineraria, se aplicarán los criterios regulados en la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.

En todo caso, formarán parte del **coste de producción** del inmovilizado:

Los costes por desmantelamiento o retiro y los costes de rehabilitación en los términos previstos en la Resolución de 1 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias.

+ precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles.

+ costes directamente imputables a dichos bienes.

+ costes indirectos correspondientes al periodo de fabricación o construcción necesarios para la puesta del activo en condiciones operativas, se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción.

Además, con objeto de aclarar posibles dudas, parece conveniente referirse a ciertas cuestiones que presentan particularidades en cuanto a la asignación de los costes, por ejemplo:

- a) Cuando en la asignación de costes existan gastos por correcciones valorativas por **deterioro de elementos patrimoniales** utilizados en la fabricación del producto, no se tomarán en consideración a efectos de determinar el coste de producción.
- b) También hay que considerar los **elementos patrimoniales utilizados en la fabricación del producto que se hayan financiado mediante una subvención**; en este caso, los costes asignados derivados de dicho elemento no se minorarán en el importe imputable a dicha subvención, salvaguardando así el hecho de que, con carácter general, la forma de financiar un bien no afecte a su precio de adquisición o coste de producción sin perjuicio del criterio sobre activación de gastos financieros.
- c) Por último, en relación con estos aspectos, el **coste de desmantelamiento, retiro o rehabilitación de los elementos del inmovilizado empleado en el proceso productivo deberá ser tenido en cuenta para la determinación del coste de producción**, en la medida que se pondrá de manifiesto a lo largo de su vida útil.

NORMAS PARTICULARES SOBRE EL IM

La **Norma de Registro y Valoración 3ª** recoge las normas que le son de aplicación, con carácter particular, a cada elemento del inmovilizado material, siendo las siguientes:

1.- Solares sin edificar: Se incluyen en su precio de adquisición los gastos de acondicionamiento, como pueden ser:

- Cierres y vallados.
- Movimientos de tierras.
- Obras de saneamiento y drenaje.
- Derribo de construcciones cuando sean necesario para efectuar obras de nueva planta.
- Gastos de inspección y levantamiento de planos cuando se efectúen con carácter previo a su adquisición.
- En su caso, la estimación inicial del valor actual de las obligaciones presentes derivadas de los costes de rehabilitación del solar.

Los terrenos, normalmente, tiene una vida ilimitada y, por tanto, **no se amortizan**. No obstante, si en el valor inicial se incluyesen costes de rehabilitación, esa porción del terreno se amortizará a lo largo del período en que se obtengan los beneficios o rendimientos económicos por haber incurrido en esos costes.

2.- Construcciones: Su precio de adquisición o costes de producción estará formado por los siguientes conceptos:

- Instalaciones y elementos que tengan carácter de permanencia.
- Tasas inherentes a la construcción.
- Honorarios facultativos de proyecto y dirección de obra.

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

3.- Instalaciones técnicas, maquinaria y utillaje: Su valoración comprenderá todos los gastos de adquisición o de fabricación y construcción hasta su puesta en condiciones de funcionamiento.

4.- Utensilios y herramientas: Los utensilios y herramientas incorporados a elementos mecánicos se someterán a las normas valorativas y de amortización aplicables a dichos elementos.

Con carácter general, los utensilios y herramientas que no formen parte de una máquina, y cuyo período de utilización se estime inferior a un año, deberán cargarse como gasto del ejercicio. Si el período de su utilización fuese superior a un año, se recomienda, por razones de facilidad operativa, el procedimiento de regularización anual, mediante recuento físico; las adquisiciones se adeudarán a la cuenta de inmovilizado, regularizando al final del ejercicio, en función del inventario practicado, con baja razonable por demérito para lo que se cargará la cuenta **659 “Otras pérdidas en gestión corriente”**.

EJEMPLO

Una determinada empresa ha adquirido el 1 de marzo de 20X20 diverso utillaje por importe de 3.000 €, pagando el 50% al contado y el resto a los tres meses, cargándole por ello 150 € de intereses.

Al cierre del ejercicio, hecho un recuento físico, el utillaje en poder de la empresa representa el 80% del adquirido.

Se pide: Contabilizar las operaciones del ejercicio 20X20.

Solución:

- Compra del utillaje el 01/03/X20.

3.000	(214)	Utillaje	a (572)	Bancos, c/c, euros	1.500
			a (523)	Proveedores de inmovilizado a corto plazo	1.500

- Pago de la deuda el 01/06/X20.

1.500	(523)	Proveedores de inmovilizado corto plazo			
	(662)	Intereses de deudas	a (572)	Bancos, c/c, euros	1.650

- Corrección valorativa la cierre del ejercicio.

600	(659)	Otras pérdidas de gestión corriente (3.000 x 0,20)	a (214)	Utillaje	600
-----	-------	---	---------	----------	-----

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

Los moldes por encargo, utilizados para fabricaciones aisladas, no deberán considerarse como inventariables, salvo que tengan valor neto realizable.

5.- Inmovilizado fabricado por la propia empresa: Los gastos realizados durante el ejercicio con motivo de las obras y trabajos que la empresa lleva a cabo para si misma, se cargarán en las cuentas de gastos que correspondan. Las cuentas de inmovilizaciones materiales en curso,

se cargarán por el importe de dichos gastos, con abono a la partida de ingresos que recoge los trabajos realizados por la empresa para si misma, es decir;

- Por los gastos realizados.

6-- Gastos por naturaleza	a	57- Tesorería
---------------------------	---	---------------

- Por el cargo a la cuenta de inmovilizado en curso.

23- Inmovilizado material en cu	a	733 Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso
---------------------------------	---	--

EJEMPLO

Una sociedad ha decidido diseñar y montar una máquina con la que fabricará un producto especial difícil de encontrar en el mercado.

Los gastos en los que ha incurrido han sido los siguientes:

- Materiales 15.000 €.
- M.O.D. 30.000 €.
- Los costes indirectos totales en los que incurre la empresa ascienden a 120.000 € y estima que un 10% de los mismos corresponden a la fabricación de la máquina.
- Legalización y registro del prototipo de la máquina: 3.000 €.

Se pide: Contabilizar las operaciones que correspondan:

Solución:

60.000	(213)	Maquinaria	a	(731)	Trabajos realizados para el IM (15.000 + 30.000 + 120.000 x 0,10)	57.000
			a	(572)	Bancos, c/c, Euros	
						3.000

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

EJEMPLO

Una sociedad comercializadora de acero adquiere, el 1 de junio de 20X3, una instalación integral de selección, clasificación, y pesado del acero y cuyo coste total ascendió a 360.000 €, estimándole una vida útil de 15 años, un valor residual nulo y una depreciación lineal.

Debido a la precisión con la que tiene que funcionar el sistema de pesado, es necesario sustituir el mismo cada 5 años. El valor actual de dicho sistema de pesado es de 90.000 €.

El 1 de enero de 20X8 es preciso sustituir el sistema de amortiguación que absorbe parte de las vibraciones del sistema de cribado, ascendiendo a un coste de 26.000 € que se abonan por banco.

El 1 de junio de 20X8 se lleva a cabo la sustitución del sistema de pesado, abonando por banco 84.000 €.

Se pide: Contabilizar las operaciones que correspondan a los ejercicios 20X3 y 20X8.

Solución:

Ejercicio 20X3:

- Adquisición de la instalación el 01/06/X3.

360.000	(212)	Instalaciones técnicas	a	(572)	Bancos, c/c, euros	360.000
---------	-------	------------------------	---	-------	--------------------	---------

- Amortización del ejercicio 20X3.

21.000	(681)	Amortización del IM ((270.000/15 + 90.000/5) x 7/12)	a	(2812)	A.A. de instalaciones técnicas	21.000
--------	-------	--	---	--------	-----------------------------------	--------

Ejercicio 20X8:

- Sustitución del sistema de amortiguación el 01/01/X8.

26.000	(622)	Reparaciones y conservación	a	(572)	Bancos, c/c, euros	26.000
--------	-------	--------------------------------	---	-------	--------------------	--------

- Amortización del período 01/01 a 01/06/X8.

15.000	(681)	Amortización del IM ((270.000/15 + 90.000/5) x 5/12)	a	(2812)	A.A. de instalaciones técnicas	15.000
--------	-------	--	---	--------	-----------------------------------	--------

- Sustitución del sistema de pasado viejo por el nuevo el 01/06/X8.

- Baja del viejo.

90.000	(2812)	A.A. de instalaciones técnicas	a	(212)	Instalaciones técnicas	90.000
--------	--------	-----------------------------------	---	-------	------------------------	--------

- Alta del nuevo.

84.000	(212)	Instalaciones técnicas	a	(572)	Bancos, c/c, euros	84.000
--------	-------	------------------------	---	-------	--------------------	--------

- Amortización del período 01/06 a 31/12/X8.

20.300	(681)	Amortización del IM ((270.000/15 + 84.000/5) x 7/12)	a	(2812)	A.A. de instalaciones técnicas	20.300
--------	-------	--	---	--------	-----------------------------------	--------

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

Cuando se realice la gran reparación, su coste se reconocerá en el valor contable del inmovilizado como una **sustitución**, 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

La sociedad "X" adquirió, el 1 de enero de 20X3, un local de oficinas en la que establece su sede social y por el que paga 360.000 €, asignado al valor del suelo 60.000 €. Debido a que la fachada está recubierta de piedra artificial, es preciso, cada cinco años, montar un andamio para repasar el estado de la fachada y sustituir o reponer las que se encuentren defectuosas o se hayan desprendido. Al edificio se le considera una vida útil de 25 años y un valor residual nulo al estimar que, al final de su vida útil, el importe que se obtenga de los materiales de desecho cubre los gastos de desescombro.

En el momento de adquirir el local se estima que si la revisión de la fachada se hiciera en ese momento costaría 30.000 €.

La primera revisión se lleva a cabo entre los últimos días de diciembre del X7 y los primeros de enero del X8, ascendiendo el importe pagado por la misma a 36.000 €.

Se pide: Contabilizar las operaciones del ejercicio 20X8.

Solución:

- Baja de la parte amortizada de la construcción que corresponde a la revisión primera..

30.000	(2811)	A.A. de construcciones	a	(211)	Construcciones	30.000
--------	--------	------------------------	---	-------	----------------	--------

- Abono de la gran reparación.

36.000	(211)	Construcciones	a	(572)	Bancos, c/c, euros	36.000
--------	-------	----------------	---	-------	--------------------	--------

- Amortización correspondiente al ejercicio 20X8

18.000	(681)	Amortización inmovilizado material (270.000/25 + 36.000/5)	a	(2811)	A.A. de construcciones	18.000
--------	-------	--	---	--------	------------------------	--------

8.- Operaciones de arrendamiento: En los acuerdos que, de conformidad con la Norma de Registro y Valoración 8ª “Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar”, deban calificarse como arrendamientos operativos, las inversiones realizadas por el arrendatario que no sean separables del activo arrendado o cedido en uso se contabilizarán como inmovilizados materiales cuando cumplan la definición de activo. La amortización de estas inversiones se realizará en función de su vida útil que será la duración del contrato de arrendamiento o cesión incluido el período 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

La sociedad “B” dispone en propiedad de una tienda en la localidad de Madrid.

Dicha tienda presenta un problema de espacio para el volumen de ventas que alcanza y que tiene todas las expectativas de crecer considerablemente.

A fin de solventar la falta de espacio, la sociedad decide incorporar el almacén actual a la tienda y alquilar un local contiguo a dicha tienda para destinarlo a almacén, cuyo contrato presenta las siguientes características:

- Fecha de efectos del contrato: 1 de febrero de 20X8.
- Duración del contrato: 12 años prorrogable por períodos iguales de tiempo.
- Alquiler trimestral por anticipado de 5.400 €.
- Las obras de acondicionamiento del local, autorizadas por el arrendador y por cuenta del arrendatario que paga al contado, son las siguientes:
 - Solado y alicatado: 5.700 €.
 - Instalación de saneamientos, acometida de agua y desagües: 6.000 €.
 - Instalación eléctrica: 2.874 €.
 - Instalación de cámaras frigoríficas: 12.000 €.
 - Puertas de acceso y seguridad: 2.300 €.
 - Pintura: 1.400 €.

La vida útil de la tienda se estima en 40 años y lleva abierta 4 años. Se estima que antes de la finalización del período de arrendamiento se habrá encontrado otra solución a la falta de espacio y que el contrato no será prorrogado.

Las obras se finalizaron el 1 de marzo de 20X8. La vida útil estimada a las cámaras frigoríficas es de 8 años, sin valor residual y se amortizan linealmente.

SE PIDE: Registro contable de las operaciones realizadas por “B” a lo largo de 20X8.

- Pago del arrendamiento del primer trimestre el 01/02/X8.

5.400	(621)	Arrendamientos y cánones	a	(572)	Bancos, c/c, euros	5.400
-------	-------	--------------------------	---	-------	--------------------	-------

- Abono de las obras realizadas el 01/03/X8.

16.874	(211)	Construcciones				
		(5.700 + 6.000 + 2.874 + 2.300)				
12.000	(212)	Instalaciones técnicas				
1.400	(621)	Reparaciones y conservación	a	(572)	Bancos, c/c, euros	30.274

- Pago del arrendamiento del segundo trimestre el 01/05/X8.

5.400	(621)	Arrendamientos y cánones	a	(572)	Bancos, c/c, euros	5.400
-------	-------	--------------------------	---	-------	--------------------	-------

- Pago del arrendamiento del tercer trimestre el 01/08/X8.

5.400	(621)	Arrendamientos y cánones	a	(572)	Bancos, c/c, euros	5.400
-------	-------	--------------------------	---	-------	--------------------	-------

- Pago del arrendamiento del cuarto trimestre el 01/11/X8.

3.600	(621)	Arrendamientos y cánones (5.400/3 x 2)				
1.800	(480)	Gastos anticipados (5.400/3)	a	(572)	Bancos, c/c, euros	5.400

- Amortización correspondiente al ejercicio 20X8

2.430	(681)	Amortización del inmovilizado material	a	(2811)	A.A. de construcciones (16.874/143 x 10)	1.180
			a	(2812)	A.A. instalaciones técnicas (12.000/8 x 10/12)	1.250