

# CASO PRÁCTICO N° 2

## Operaciones de Inmovilizado Material en curso

Proyecto de Innovación Docente ID2024/173

M<sup>a</sup> Isabel González Bravo  
Jennifer Martínez Ferrero  
Beatriz Cuadrado Ballesteros



UNIVERSIDAD  
DE SALAMANCA

# CASO PRÁCTICO Nº 2

## Operaciones de Inmovilizado Material en Curso

El siguiente caso práctico muestra la contabilización de diversas operaciones relacionadas con el inmovilizado material que se produce o elabora dentro de la empresa. Concretamente, se valora y registra la construcción de un edificio, considerando diferentes gastos asociados a dicho elemento en distintos momentos temporales y su amortización. Los deterioros de valor, su reversión, así como la venta del elemento han sido tratados en el Caso Práctico Nº 1 de manera específica, por lo que no se considerarán en este supuesto, ya que el tratamiento y registro de estas operaciones no se ve alterado.

Para realizar el registro de todas las operaciones, se ha tenido en cuenta la siguiente normativa:

- Plan General Contable (Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad), haciendo especial referencia a su segunda parte, “Normas de Registro y Valoración”.
- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, donde aparecen los coeficientes lineales máximos para amortizar los elementos patrimoniales.
- 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.

## ACRÓNIMOS

PGC: Plan General Contable

NRV: Normas de Registro y Valoración

VNC: Valor Neto Contable

VC: Valor Contable

VRES: Valor Residual

AA: Amortización Acumulada

AIM: Amortización del Inmovilizado Material

AAIM: Amortización Acumulada del Inmovilizado Material

Vu: Vida útil

## CASO PRÁCTICO Nº 2

### Operaciones de Inmovilizado Material en Curso

La empresa ROTA se encuentra realizando un edificio que alojará las oficinas de los servicios centrales cuando se termine. El edificio viene construyéndose desde el 15/05/2010, y a 31/12/2015 tiene un valor contable de 700.000€. Durante los años siguientes, se realizan las siguientes operaciones, para continuar con la construcción del edificio:

- 1) El 24/04/2016, la empresa TUBIMAX le realiza la instalación de las tuberías, facturándole por ello 5.000€ (+IVA), que ROTA paga por transferencia bancaria el 24/10/2016, a través de su cuenta del Banco Rosa.
- 2) El 07/06/2016, la empresa POR LOS SUELOS instala la tarima flotante, facturando por dicho servicio 4.000€ (+IVA), que ROTA paga por transferencia bancaria el 17/06/2016, utilizando el Banco Rosa.
- 3) Meses más tarde se pintan las paredes, servicio realizado por PINTALUX, y facturado el 14/09/2016 por 3.000€ (+IVA), abonados por ROTA en ese mismo momento con una transferencia desde la Caja de Ahorros Plus.
- 4) En enero del año siguiente, se contrata un servicio de limpieza para dejar listas las oficinas. Dicho servicio es contratado a ESCOBA DE ORO, quien factura 600€ (+IVA) el día 10/01/2017. La empresa ROTA paga dicho importe al contado y en efectivo. Los empleados de limpieza dejan listas las oficinas en 5 días, y el edificio por fin puede utilizarse a partir de ese momento.
- 5) El 15/05/2019, la empresa LIFTING instala un nuevo ascensor, por importe de 30.000€ (+IVA), que son abonados por ROTA tras 9 meses con una transferencia desde la cuenta del Banco Gris.
- 6) En noviembre de 2019, aparece una humedad en el techo de una de las oficinas, y la empresa ROTA contrata los servicios de la empresa JJ para su arreglo. El día 01/11/2019, JJ emite la factura por los trabajos realizados, por importe de 120€ (+IVA), que son abonados al contado y en efectivo.

**Se pide:** Contabilizar todas las operaciones anteriores, incluyendo amortizaciones (suponiendo una vida útil de 10 años) y deterioros si los hubiera.

## SOLUCIÓN DEL CASO Nº 2

### Aclaraciones iniciales:

- Las operaciones descritas se contabilizarán según las facturas a las que hace referencia el enunciado.
- Cada cuenta del cuadro de cuentas utilizada lleva un identificativo (.1, .2, .3, etc.) que permitirá distinguir el elemento concreto al que se refiere entre todos los registrados en una misma cuenta.
- Registraremos las operaciones cronológicamente.

### AÑOS 2010 a 2015

El edificio comienza a construirse el 15/05/2010 y a fecha 31/12/2015 aún no ha sido terminado, por lo tanto, su valor contable (VC) vendrá recogido en una cuenta del grupo 23, denominado “Inmovilizaciones materiales en curso”. Concretamente, utilizaremos la cuenta (231), denominada “Construcciones en curso” que, según el PGC, recoge:

*“Trabajos de adaptación, construcción o montaje al cierre del ejercicio realizados con anterioridad a la puesta en condiciones de funcionamiento de los distintos elementos del inmovilizado material, incluidos los realizados en inmuebles.”*

En base a los datos del enunciado, podemos asignar un saldo de 700.000€ a la cuenta (231) en la fecha 31/12/2015. Según las “Normas particulares sobre inmovilizado material” recogidas en el PGC:

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

Esto quiere decir que todas las operaciones descritas en el enunciado deben contabilizarse en una cuenta de gasto en el momento que se facturan y, bien a 31 de diciembre (si el inmovilizado no se ha terminado), o bien en la fecha en que el edificio se termine, dichos gastos se activan, trasladando su importe a la cuenta (231) que es la que recoge el VC del edificio. De esta forma, se irá incrementando el VC del inmovilizado en curso hasta el momento que se termine definitivamente. Es entonces cuando la cuenta (231) se reclasificará en la cuenta (211), denominada “Construcciones”, que recoge:

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

Respecto a la amortización, el edificio no podrá amortizarse hasta que se termine, según se establece 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*, apartado 3.6:

*“La amortización se inicia a partir del momento en que el activo se encuentre en condiciones de funcionamiento, entendiéndose por ello, desde que el inmovilizado puede producir ingresos con regularidad, una vez concluidos los períodos de prueba, es decir cuando está disponible para su utilización.”*

## AÑO 2016

La primera operación descrita en el enunciado hace referencia a la instalación de las tuberías en el edificio que está en proceso de construcción. Siguiendo las explicaciones anteriores, dicha factura se contabiliza como gasto, por lo tanto, se utilizará una cuenta del grupo 6. Concretamente utilizaremos la (629), por ser un gasto que no encaja en ninguna de las otras cuentas del grupo 62, denominado “Servicios Exteriores”.

### FACTURA 1. Instalación de tuberías

24/04/2016		Debe	Haber
(629.1)	Otros servicios <i>SERVICIOS DE FONTANERÍA</i>	5.000	
(472.1)	HP IVA soportado 21%	1.050	
(410.1)	Acredores por prestación de servicios <i>TUBIMAX</i>		6.050

*En este asiento, todas las cuentas llevan el identificativo .1 porque es la primera vez que se utilizan. Por ejemplo, TUBIMAX es el primer acreedor por prestación de servicios (APS), por lo que se da de alta en la cuenta 410 con el identificativo .1; cuando demos de alta otro APS, le asignaremos el .2, y así sucesivamente. Lo mismo ocurre con el resto de cuentas empleadas en todo el caso.*

Llegado el momento, se procede a contabilizar el pago de la factura.

24/05/2016		Debe	Haber
(410.1)	Acredores por prestación de servicios <i>TUBIMAX</i>	6.050	
(572.1)	Bancos e instituciones de crédito c/c vista <i>AZUL</i>		6.050

La segunda operación descrita en el enunciado también se produce durante 2016 y hace referencia a la instalación de la tarima en el edificio que está en proceso de construcción. Siguiendo las explicaciones anteriores, dicha factura se contabiliza como gasto, por lo tanto, se utilizará una cuenta del grupo 6. Concretamente utilizaremos la (629), por ser un gasto que no encaja en ninguna de las otras cuentas del grupo 62, denominado “Servicios Exteriores”.

### FACTURA 2. Instalación de tarima

07/06/2016		Debe	Haber
(629.2)	Otros servicios <i>SERVICIOS DE CARPINTERÍA</i>	4.000	
(472.1)	HP IVA soportado 21%	840	
(410.2)	Acredores por prestación de servicios <i>POR LOS SUELOS</i>		4.840

*En este asiento, algunas cuentas llevan el identificativo .2 porque es la segunda vez que se utilizan para representar otro elemento dentro de la misma categoría. Por ejemplo, POR LOS SUELOS es el segundo APS que aparece en el ejercicio, por lo que se da de alta en la cuenta 410 con el identificativo .2, reservando la cuenta 410.1 para el otro APS utilizado anteriormente, que era TUBIMAX.*

Llegado el momento, se procede a contabilizar el pago de la factura.

07/07/2016		Debe	Haber
(410.2)	Acredores por prestación de servicios <i>POR LOS SUELOS</i>	4.840	
(572.1)	Bancos e instituciones de crédito c/c vista <i>AZUL</i>		4.840

Llegado el 31/12/2016, el edificio sigue sin terminarse, por lo que debemos activar aquellos gastos afectos a dicho edificio, trasladando su importe a la cuenta (231), que según hemos comentado inicialmente, es donde se registra (por el momento) el edificio que se está construyendo. Durante el año 2016 se han producido concretamente dos gastos: Fontanería = 5.000€; Carpintería = 4.000€. Para realizar la activación de dichos gastos (total 9.000€), se incrementa el valor de la cuenta (231), y se cancelan los gastos (registrados ambos en la cuenta 629), utilizando la cuenta (733), denominada “Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso”, que recoge (PGC):

*“Trabajos realizados durante el ejercicio y no terminados al cierre del mismo, incluidos los realizados en inmuebles.”*

31/12/2016		Debe	Haber
(231.1)	Construcciones en curso <i>OFICINAS</i>	9.000	
(733.1)	Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso <i>OFICINAS</i>		9.000

Así, el VC del edificio se ha incrementado en 9.000€, de forma que la cuenta (231) tendrá un saldo de 709.000€ (700.0000 iniciales + 9.000 actuales) a fecha 31/12/2016. Por su parte, el ingreso registrado en la cuenta de pérdidas y ganancias compensa los dos gastos contabilizados en este ejercicio, de forma que su reflejo desaparece de la cuenta de pérdidas y ganancias y quedan registrados únicamente en balance.

## AÑO 2017

La tercera operación hace referencia a la pintura de las paredes del edificio que está en proceso de construcción. Al igual que antes, dicha factura se contabiliza como gasto, concretamente en la cuenta (629).

### FACTURA 3. Pintura de paredes

14/09/2017		Debe	Haber
(629.3)	Otros servicios <i>SERVICIOS DE PINTURA</i>	3.000	
(472.1)	HP IVA soportado 21%	630	
(410.3)	Acredores por prestación de servicios <i>PINTALUX</i>		3.630

Llegado el momento, se procede a contabilizar el pago de la factura.

14/10/2017		Debe	Haber
(410.3)	Acreadores por prestación de servicios <i>PINTALUX</i>	3.630	
(572.1)	Bancos e instituciones de crédito c/c vista <i>AZUL</i>		3.630

Durante 2017 no se producen más gastos relacionados con la construcción en curso. A 31 de diciembre el edificio sigue sin terminarse, por lo que debemos activar los gastos de pintura, que ascienden a 3.000€. Para ello, procedemos de la misma forma que antes, incrementando el valor de la cuenta (231) y cancelando los gastos utilizando la cuenta (733):

31/12/2017		Debe	Haber
(231.1)	Construcciones en curso <i>OFICINAS</i>	3.000	
(733.1)	Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso <i>OFICINAS</i>		3.000

El VC del edificio se ha incrementado en 3.000€, de forma que la cuenta (231) tendrá un saldo de 712.000€ (709.0000 anteriores + 3.000 actuales) a fecha 31/12/2017.

## AÑO 2018

La cuarta operación es la limpieza del edificio y, con ella, se da por finalizado el edificio. La limpieza se considera necesaria para poder terminar las oficinas, por lo tanto, la factura se contabiliza como gasto (al igual que hemos hecho con las operaciones anteriores) y se registra en la cuenta (629).

### FACTURA 4. Limpieza

15/01/2018		Debe	Haber
(629.4)	Otros servicios <i>SERVICIOS DE LIMPIEZA</i>	600	
(472.1)	HP IVA soportado 21%	126	
(410.4)	Acreadores por prestación de servicios <i>ESCOBA DE ORO</i>		726

La factura se paga al contado y en efectivo.

15/01/2018		Debe	Haber
(410.4)	Acreadores por prestación de servicios <i>ESCOBA DE ORO</i>	726	
(570.1)	Caja <i>EFFECTIVO</i>		726

Con este servicio, el edificio se da por concluido, por lo que no hay que esperar a 31 de diciembre para activar los gastos, sino que se realiza en ese mismo momento. Para ello procedemos como lo hemos hecho anteriormente, incrementando el valor de la cuenta (231) y cancelando los gastos utilizando la cuenta (733):

15/01/2018		Debe	Haber
(231.1)	Construcciones en curso <i>OFICINAS</i>	600	
(733.1)	Trabajos realizados para el inmovilizado material en curso <i>OFICINAS</i>		600

Así, el VC del edificio se ha incrementado en 600€, de forma que la cuenta (231) tendrá un saldo de 712.600€ (712.0000 anteriores + 600 actuales) a fecha 15/01/2018. En ese momento, la construcción se ha terminado, por lo tanto, la cuenta (231) deja de tener sentido, puesto que el edificio ya no se encuentra “en curso”. El saldo de dicha cuenta (que como acabamos de indicar es 712.600€) hay que reclasificarlo en una que represente un elemento terminado. En este caso, sería la (211), denominada “Construcciones”. La reclasificación consiste simplemente en dar de baja la cuenta (231.1) y dar de alta la (211.1).

15/01/2018		Debe	Haber
(211.1)	Construcciones <i>OFICINAS</i>	712.600	
(231.1)	Construcciones en curso <i>OFICINAS</i>		712.600

De esta forma, se ha cancelado por completo la cuenta (231.1) y, a partir de este momento, trabajaremos únicamente con la (211.1), teniendo que amortizarlo (al igual que mejorararlo, deteriorarlo, etc. si fuera el caso) a partir del 15/01/2018. Según indica el enunciado, supondremos una vida útil de 10 años y utilizaremos el **método de amortización lineal**.

*En el Caso Práctico Nº 1 se puede encontrar una explicación detallada del cálculo de la amortización y de los conceptos más relevantes relacionados con ella.*

**VIDA ÚTIL = 15/01/2018 - 15/01/2028**

Durante el año 2018 no se produce ninguna operación relacionada con el inmovilizado, así que únicamente tendremos que amortizarlo a 31 de diciembre.

## AMORTIZACIÓN 2018

Al ser la primera vez que amortizamos, debemos calcular la cuota de amortización:

$$\text{Cuota}_1 = \text{Base} * \text{Coeficiente} = 712.600 * 0,1 = 71.260 \text{ (anual)}$$

$$\text{Base} = \text{VNC} - \text{VRES} = 712.726 - 0 \text{ (suponemos un valor residual nulo)} = 712.600$$

$$\text{VNC 31/12/2018} = \text{VC} - \text{AA} - \text{Deterioros} = 712.600 - 0 - 0 = 712.600$$

$$\text{VC 31/12/2018} = \text{importe de la cuenta (211.1)} = 712.600$$

$$\text{Coeficiente} = 1/\text{Vu pendiente} = 1/10 = 0,1$$

Dado que el elemento comienza a utilizarse el 15/01/2018, ese año tenemos que amortizar 11 meses completos (01/02/2018 a 31/12/2018) y medio mes de enero, es decir, 11,5 meses =  $(71.260 / 12) * 11,5 = 68.290,83\text{€}$

31/12/2018		Debe	Haber
(681.1)	AIM <i>OFICINAS</i>	68.290,83	
(281.1)	AAIM <i>OFICINAS</i>		68.290,83

AÑO 2019

Durante el año 2019 no se produce ninguna operación relacionada con el inmovilizado, así que únicamente tendremos que amortizarlo a 31 de diciembre.

**AMORTIZACIÓN 2019**

Tal como se explicó en el *Caso Práctico Nº 1*, como no ha ocurrido ningún acontecimiento que haya afectado el VC del edificio, la cuota de amortización no cambia.

*Cuota<sub>1</sub> = 71.260 (anual)*

31/12/2019		Debe	Haber
(681.1)	AIM <i>OFICINAS</i>	71.260	
(281.1)	AAIM <i>OFICINAS</i>		71.260

AÑO 2020

La quinta operación recogida en el enunciado hace referencia a la instalación de un ascensor en el edificio del que venimos hablando. Esta operación puede considerarse una “mejora” del elemento principal, cuyo registro se explica de manera detallada en el *Caso Práctico Nº 1*. La “mejora” de un inmovilizado supone un mayor valor contable del mismo, por lo que debe registrarse en la misma cuenta del inmovilizado que se esté mejorando.

**FACTURA 5. Instalación del ascensor**

15/05/2020		Debe	Haber
(211.1)	Construcciones <i>OFICINAS</i>	30.000	
(472.1)	HP IVA soportado 21%	6.300	
(410.5)	Acreedores por prestación de servicios <i>LIFTING</i>		36.300

El cambio en el VC del elemento afecta a la cuota de amortización, por lo tanto, en el momento en que se produce una mejora, se registrará también la amortización pendiente hasta ese momento. En este caso, el edificio está amortizado hasta el 31/12/2019; ahora tendríamos que amortizar los meses que transcurren hasta la mejora (15/05/2020), es decir 4 meses y medio. Para ello, utilizamos la misma cuota de antes, porque durante esos meses, el valor del edificio no se ha modificado. Por lo tanto, el importe que le corresponde en este caso sería:  $(71.260 / 12) * 4,5 = 26.722,5\text{€}$

15/05/2020		Debe	Haber
(681.1)	AIM <i>OFICINAS</i>	26.722,5	
(281.1)	AAIM <i>OFICINAS</i>		26.722,5

Llegado el momento del pago de la factura 5, se procede a su registro:

15/06/2020		Debe	Haber
(410.5)	Acreadores por prestación de servicios <i>LIFTING</i>	36.300	
(572.1)	Bancos e instituciones de crédito c/c vista <b>AZUL</b>		36.300

Durante el año 2020 ya no ocurre ninguna operación más que afecte al edificio, por lo tanto, únicamente nos queda amortizar a 31 de diciembre.

## AMORTIZACIÓN 2020

Debemos calcular una nueva cuota para amortizar los meses que quedan pendientes de amortizar en 2020, ya que la “mejora” del edificio modificó su VC, incrementándose en 30.000€.

$$Cuota_2 = Base * Coeficiente = 576.326,67 * 0,13 = 74.922,47 \text{ (anual)}$$

$$Base = VNC - VRES = 576.326,67 - 0 \text{ (suponemos un valor residual nulo)} = 576.326,67$$

$$VNC_{31/12/2020} = VC - AA - Deterioros = 742.600 - 166.273,33 - 0 = 576.326,67$$

$$VC_{31/12/2020} = 712.600 + 30.000 = 742.600$$

$$AA_{31/12/2020} = 68.290,83 + 71.260 + 26.722,5 = 166.273,33$$

$$Coeficiente = 1/Vu pendiente = 1/7,67 = 0,13$$

Vu pendiente de amortizar: el edificio está efectivamente amortizado hasta el 15/05/2020; considerando que la vida útil termina el 15/01/2028, quedan por amortizar 7 años enteros (2021, 2022, 2023, ..., 2027), más 7,5 meses de 2020, y medio mes de 2028. Eso hace un total de 7 años y 8 meses, que transformado todo en “años” sería:  $7 + (8/12) = 7,67$

Dado que el elemento está amortizado ya hasta el 15/05/2020, este año tenemos que amortizar únicamente los 7,5 meses restantes hasta 31/12/2020 =  $(74.922,47 / 12) * 7,5 = 46.826,54\text{€}$

31/12/2020		Debe	Haber
(681.1)	AIM <i>OFICINAS</i>	46.826,54	
(281.1)	AAIM <i>OFICINAS</i>		46.826,54

## AÑO 2021

Durante el año 2021 no ocurre ninguna operación que afecte al edificio, por lo tanto, únicamente debemos realizar su amortización a 31 de diciembre. Para ello, utilizamos la misma cuota que en el año anterior, es decir,  $Cuota_2 = 74.922,47 \text{ (anual)}$

31/12/2021		Debe	Haber
(681.1)	AIM <i>OFICINAS</i>	74.922,47	
(281.1)	AAIM <i>OFICINAS</i>		74.922,47

## AÑOS 2022 A 2027

Durante ese periodo, tampoco ocurre ninguna operación que afecte a la construcción, así que únicamente se amortiza a 31 de diciembre de cada año. El asiento contable sería el mismo que en los dos últimos años, puesto que la cuota no se ve modificada.

31/12/2022		Debe	Haber
(681.1)	AIM <i>OFICINAS</i>	74.922,47	
(281.1)	AAIM <i>OFICINAS</i>		74.922,47

31/12/2023		Debe	Haber
(681.1)	AIM <i>OFICINAS</i>	74.922,47	
(281.1)	AAIM <i>OFICINAS</i>		74.922,47

31/12/2024		Debe	Haber
(681.1)	AIM <i>OFICINAS</i>	74.922,47	
(281.1)	AAIM <i>OFICINAS</i>		74.922,47

31/12/2025		Debe	Haber
(681.1)	AIM <i>OFICINAS</i>	74.922,47	
(281.1)	AAIM <i>OFICINAS</i>		74.922,47

31/12/2026		Debe	Haber
(681.1)	AIM <i>OFICINAS</i>	74.922,47	
(281.1)	AAIM <i>OFICINAS</i>		74.922,47

31/12/2027		Debe	Haber
(681.1)	AIM <i>OFICINAS</i>	74.922,47	
(281.1)	AAIM <i>OFICINAS</i>		74.922,47

## AÑO 2028

La vida útil del inmovilizado termina el 15/01/2028, momento en que debe amortizarse (y no esperar a 31 de diciembre). Para ello, usamos la misma cuota (*Cuota<sub>2</sub> = 74.922,47*), y amortizamos el medio mes pendiente (desde el 31/12/2027, que es la última amortización realizada, hasta el 15/01/2028). Así, el importe amortizado es  $(74.922,47 / 12) * 0,5 = 3.121,8$

31/12/2028		Debe	Haber
(681.1)	AIM <i>OFICINAS</i>	3.121,8	
(281.1)	AAIM <i>OFICINAS</i>		3.121,8