

**DOCUMENTO 6**  
**INMOVILIZADO NO FINANCIERO**

## **1. INTRODUCCIÓN**

La Comisión de Principios y Normas Contables Públicas, constituida en Abril de 1.991, viene realizando trabajos al objeto de desarrollar el documento "Principios Contables Públicos"; el presente documento se encuadra dentro de estos trabajos, constituyendo el número 6 de la serie iniciada con el citado de "Principios Contables Públicos".

Este documento tiene por objeto el tratamiento contable de los bienes que integran el inmovilizado de las Administraciones Públicas y, al igual que el resto de los documentos, tiene por finalidad establecer una serie de criterios y normas contables conforme a las cuales debe efectuarse dicho tratamiento.

Un primer paso, imprescindible para centrar el objeto de análisis, es intentar delimitar, dentro de las grandes categorías económicas que se recogen en los estados financieros, el concepto de activo y las condiciones fundamentales que definen su tratamiento.

Los activos son elementos relacionados directamente con la medida de la situación financiera, y se definen como recursos controlados por la entidad, como consecuencia de sucesos pasados, de los cuales se espera obtener en el futuro una utilidad económica. Usualmente, una entidad pública empleará sus activos para producir bienes y servicios dirigidos a satisfacer las necesidades de los ciudadanos.

La anterior definición identifica las características pero no especifica las condiciones a cumplir para que tales elementos se reconozcan en el balance de situación.

Reconocimiento es el proceso de incorporación a la contabilidad de un elemento que cumpla la definición de activo, siempre que:

- pueda obtenerse de él una utilidad económica.
- el elemento tenga un coste o valor que pueda ser medido con fiabilidad.

Al evaluar una partida con estos criterios, y ver si está cualificada para ser reconocida en los estados financieros, será necesario tener en cuenta las

condiciones de materialidad. La importancia relativa (materialidad), tiene por objeto concretar el punto de partida para que una información sea útil.

En este sentido, una información tiene importancia relativa, o es material, cuando su omisión o presentación errónea pueden influir en las decisiones económicas de los usuarios. La materialidad depende de la cuantía de la partida omitida, o del error de evaluación, desde el punto de vista de las circunstancias particulares de la omisión o error.

Por otra parte, la medida del valor es el proceso de determinación de las cantidades monetarias por las que se reconocen y llevan contablemente los elementos del activo.

Existen diferentes bases de medida para valorar los activos, entre las que se pueden citar las siguientes:

- Coste histórico. Utilizando este sistema, los activos se registran por la cantidad de tesorería y otras partidas líquidas pagadas, o por el valor razonable de la contrapartida entregada a cambio en el momento de la adquisición.
- Coste de reposición. Indica que los activos se valoran por la cantidad de tesorería y otras partidas líquidas que deberían entregarse si el mismo activo u otro equivalente fuese adquirido hoy.
- Valor de realización. Los activos quedan valorados por la cantidad de tesorería y otras partidas líquidas que se obtendrían en la actualidad por la enajenación de dicho activo.
- Valor venal. Es el precio que estaría dispuesto a pagar un adquirente eventual, teniendo en cuenta el estado y el lugar en que se encuentre dicho bien, considerando, además, la situación del sujeto y suponiendo la continuidad de la explotación del bien.
- Valor de tasación. Es la valoración dada al bien, realizada por peritos independientes.

La elección de la base de medida a utilizar, estará mediatizada por el tipo de activo que se trate de valorar, ya que en función de éste será aconsejable tomar en consideración uno u otro, si bien se propugna, con carácter general, la utilización de costes históricos.

Los activos pueden ser clasificados según distintos criterios, de forma que la información que se presenta al usuario sea la más adecuada para la toma de decisiones económicas.

Los activos gubernamentales pueden clasificarse atendiendo a criterios como:

- \* la naturaleza del activo, distinguiéndose entre:
  - activos financieros,
  - activos físicos, tangibles,
  - activos inmateriales, intangibles;
- \* la permanencia del activo, y entonces se clasifican como:
  - activos circulantes,
  - activos fijos;
- \* la convertibilidad del activo en recursos monetarios, distinguiéndose entre:
  - activos realizables, vendibles,
  - activos no realizables.
- \* la duración esperada de la utilidad económica del activo, y entonces se clasifican como:
  - activos no consumibles, que son aquellos que no se agotan, ni se ven afectados por el paso del tiempo (los terrenos, colecciones artísticas, etc.),
  - activos cuasi-no consumibles, aquellos que conservan su capacidad de servicio normal durante un período de tiempo indefinido, si son permanentemente renovados ( las carreteras, etc),

- activos consumibles, que con el paso del tiempo disminuyen su capacidad de servicio, aunque se realicen en ellos operaciones de mantenimiento (construcciones, maquinaria, etc.).

Desde el punto de vista del uso y destino que se les atribuya, los activos de la Administración se clasifican en:

- \* activos necesarios para que la Administración produzca bienes y preste servicios, cuyas características responden a las de los activos empresariales privados, y
- \* activos utilizados directamente por el público y que benefician a la comunidad en general. Estos activos pueden subdividirse en:
  - activos de infraestructura,
  - activos históricos y culturales,
  - activos de equipamiento e infraestructura militar.

Los activos de infraestructura pueden caracterizarse como si tuviesen periodos de vida indeterminados, mientras que el uso de los activos patrimoniales, es único, no reemplazable e implica un periodo de servicio determinado.

El análisis que se efectúa en el documento, partiendo del concepto de activo antes enunciado y teniendo en cuenta los distintos tipos de activos que pueden darse en una Administración, se inicia concretando un concepto de inmovilizado, para, a continuación, identificar los principales grupos de inmovilizados y destacar en su caso, las peculiaridades que les son propias.

Tres son los tipos de bienes de las administraciones públicas que deben ser objeto de un tratamiento especial y diferenciado que conforme un conjunto de normas y criterios contables distinto del aplicable en el ámbito empresarial.

En primer lugar, y como fruto de la actividad inversora de las Administraciones Públicas, figuran un conjunto de bienes cuyo uso y disfrute, una vez finalizados, se transfiere a la generalidad de los ciudadanos y por lo tanto escapan al dominio privativo de la administración, si bien ésta debe soportar las cargas de mantenimiento y custodia de los bienes.

En segundo lugar, y derivado de las relaciones de cooperación entre administraciones, existe un conjunto de bienes que surgen en el ámbito de una administración pero con la vocación de ser puestos a disposición de otra administración distinta.

Finalmente, las inversiones militares son objeto de un tratamiento diferenciado, acorde con los pronunciamientos internacionales.

Los criterios y normas contables que se exponen en los apartados octavo y noveno del documento son, en la mayoría de los casos, los generalmente aceptados por la práctica contable empresarial y solamente se recogen criterios distintos en aquellos casos y para aquellas operaciones que o bien son peculiares de las administraciones públicas o bien las características propias de estos sujetos, la ausencia de ánimo de lucro y la falta de propietarios que esperen obtener un rendimiento económico, hacen que los criterios adoptados reflejen en mayor medida la imagen fiel de su patrimonio.

## **2. CONCEPTO DE INMOVILIZADO**

### **2.1. CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS**

Se entiende por inmovilizado, en sentido genérico, el conjunto de elementos patrimoniales reflejados en el activo con carácter permanente y que no están destinados a la venta.

Las notas que caracterizan al inmovilizado, vienen dadas por:

- ser elementos de activo,
- tener carácter de permanencia en el tiempo,
- no estar destinados a la venta.

Estas características deben ser consideradas en su conjunto y son aplicables a todos los bienes y derechos que constituyen el inmovilizado de un ente.

No son inmovilizado, por tanto, las existencias que aún siendo elementos del activo, carecen de la nota de permanencia, y su destino es, precisamente, la venta.

### **2.2. CLASIFICACIÓN**

Desde el punto de vista de su tratamiento contable, el inmovilizado puede clasificarse, atendiendo a diversos criterios, si bien la clasificación más elemental es la que lo diferencia en función de la materialidad en que se concreta. Así tenemos:

- \* Inmovilizado material: el conjunto de elementos patrimoniales tangibles, muebles e inmuebles, que se utilizan de manera continuada en la actividad productiva del sujeto contable.
- \* Inmovilizado inmaterial: elementos de activo que se concretan en un conjunto de bienes intangibles y derechos, que cumplen, además, las características de permanencia en el tiempo y utilización necesaria en el ciclo productivo de bienes y servicios.
- \* Inmovilizado financiero: Aquél que cumpliendo los requisitos mencionados supone la materialización a largo plazo de los fondos disponibles con la finalidad de

conseguir bien una fuente de recursos bien un instrumento de control total o parcial sobre sociedades mercantiles.

Desde la perspectiva de las Administraciones Públicas, esta clasificación puede ser desarrollada en orden al diferente tratamiento que reciben los bienes que se integran en éstas rúbricas. Así:

- por su calificación jurídica, los bienes se clasifican en:
  - \* Bienes patrimoniales.
  - \* Bienes de dominio público:
    - . afectos al servicio público,
    - . afectos al uso público.
  - \* Bienes comunales.
  - \* Bienes del dominio público natural.
- por su tratamiento contable:
  - \* Inmovilizado material,
  - \* Inmovilizado inmaterial,
  - \* Inversiones destinadas al uso general (incluyendo las comunales),
  - \* Inversiones militares,
  - \* Bienes del Patrimonio histórico artístico y cultural,
  - \* Inmovilizado financiero, y
  - \* Gastos amortizables.

El presente documento no tiene como objetivo el tratamiento contable del inmovilizado financiero ni de los gastos amortizables.

### **3. INMOVILIZADO MATERIAL**

#### **3.1. CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS**

El inmovilizado material está constituido por el conjunto de elementos patrimoniales tangibles, muebles e inmuebles, utilizados de manera continuada por el sujeto contable en la producción de bienes y servicios públicos, y no destinados a la venta.

En la determinación del inmovilizado material de las Administraciones Públicas, las características que deben reunir los elementos patrimoniales, muebles e inmuebles, son las siguientes:

- Estar incluidos en el dominio público o ser patrimoniales o, en otro caso, haber sido recibidos de otro ente público en cesión o adscripción.
- Ser utilizados de manera continuada en su actividad, por lo que no estarán destinados a la venta o a su entrega al uso general.
- Tener una vida útil que trascienda la duración de un ejercicio económico. Por vida útil se entenderá el período durante el que el activo es susceptible de generar los servicios en que consista su contribución a la actividad del ente.

Con carácter general, podrán excluirse del inmovilizado material aquellos bienes muebles cuyo precio unitario e importancia relativa, dentro de la masa patrimonial, así lo aconsejen.

#### **3.2. CLASIFICACIÓN**

Los bienes que se integran bajo la rúbrica genérica de inmovilizado material, se detallan y señalan a continuación por grupos determinados de ellos:

\* Terrenos y bienes naturales.

Solares de naturaleza urbana, fincas rústicas, otros terrenos no urbanos, como por ejemplo montes del Estado, reservas y cotos de caza, minas y canteras.

\* Construcciones.

Edificaciones en general, cualquiera que sea su destino. Se incluyen en este grupo edificios administrativos, comerciales -como mercados o lonjas-, educativos, deportivos, residencias, centros sanitarios, refugios y casas forestales, viveros, cuadras y establos, tanatorios y cementerios, etc.

\* Instalaciones técnicas.

Unidades complejas de uso especializado en el proceso productivo, que comprenden: edificaciones, maquinaria, material, piezas o elementos, incluidos los sistemas informáticos que, aún 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. Se incluyen en este grupo centros agrarios y ganaderos experimentales, piscifactorías, granjas y parques cinegéticos, silos, instalaciones y redes hidráulicas, centros de depuración y de tratamiento de residuos.

\* Maquinaria.

Conjunto de máquinas mediante las cuales se realiza la extracción, elaboración o tratamiento de los productos o se utilizan para la prestación de los servicios que constituyen la actividad del ente. Esta rúbrica abarca un amplio abanico de elementos, como por ejemplo instrumentos de laboratorio, maquinaria agropecuaria y de obras públicas, aparatos médico-asistenciales, equipos de radar, fotocontrol y material fotográfico, etc.

Se incluirán 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.

\* Utillaje.

Conjunto de utensilios o herramientas que se pueden utilizar autónomamente o conjuntamente con la maquinaria, incluidos los moldes y las plantillas.

Deberá realizarse sobre ellos recuento físico anual, con objeto de determinar las pérdidas producidas en el ejercicio.

\* Mobiliario.

Mobiliario, material y equipos de oficina, con excepción del que deba figurar en el apartado siguiente.

\* Equipos para procesos de información.

Ordenadores y demás conjuntos electrónicos.

\* Elementos de transporte.

Vehículos de todas clases utilizables para el transporte terrestre, marítimo o aéreo de personas, animales, materiales o mercaderías excepto los referidos anteriormente.

\* Otro inmovilizado material.

Agrupación de carácter residual, destinada a recoger cualquier otra inmovilización material no incluida en las anteriores, como los fondos bibliográficos y documentales o el ganado afecto a actividades de investigación.

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.

### **3.3. TRATAMIENTO**

Los criterios de valoración que deben tenerse en cuenta en el tratamiento de estos bienes, y de las operaciones específicas que les afectan se tratarán en los apartados 8 y 9 de este documento.

Con carácter general debe considerarse que la gestión del sujeto contable tiene prácticamente una duración ilimitada y por ello los criterios que se adopten a efectos de valoración patrimonial tendrán un sentido diferente a los que se adoptarían de cara a una enajenación, global o parcial, de los elementos patrimoniales.

Por otro lado, y en función del principio de uniformidad, los criterios que se hayan adoptado se mantendrán en el tiempo, en tanto no se alteren los supuestos que motivaron su elección.

En cualquier caso, habrá de tenerse presente el principio de prudencia, en cuanto al registro inmediato de las pérdidas cuando se intuya que pueden producirse, y el principio de la imagen fiel.

### **3.4. ESPECIAL REFERENCIA A LOS BIENES DEL PATRIMONIO HISTÓRICO-ARTÍSTICO Y CULTURAL**

#### **3.4.1. CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS**

Integran el Patrimonio Histórico Español los inmuebles y objetos muebles de interés artístico, histórico, paleontológico, arqueológico, etnográfico, científico o técnico, conforme a lo establecido en la Ley 16/1985, de 25 de Junio. También se incluirán en esta clasificación, el patrimonio bibliográfico y documental, los yacimientos arqueológicos, así como los sitios naturales, jardines y parques que tengan valor artístico, histórico o antropológico.

Es característica propia de estos bienes la necesaria declaración de bien de interés cultural, que de forma individualizada deberá hacerse para cada bien.

Todos ellos deberán ser adecuadamente inventariados.

#### **3.4.2. CLASIFICACIÓN**

Los bienes del Patrimonio histórico, artístico y cultural, responden a la misma clasificación que con carácter general pueda hacerse sobre los bienes si bien hay especificaciones propias de este tipo de Patrimonio.

Para los inmuebles, las especialidades del Patrimonio Histórico Español, se clasifican de la siguiente forma:

- Monumento,
- Jardín,
- Conjunto histórico,
- Sitio histórico, y
- Zona arqueológica

Para los bienes muebles:

- Archivos,
- Bibliotecas, y
- Museos.

### **3.4.3. TRATAMIENTO**

Los bienes inmuebles que se integran en el Patrimonio histórico, presentan unas características especiales en orden a su tratamiento contable, ya que en general se deben considerar de la misma forma que las infraestructuras y bienes destinados al uso general.

Excepcionalmente, y para los bienes que se destinen primordialmente a la prestación de servicios públicos o administrativos, podrán ser considerados, a efectos contables, inmovilizado material.

Las operaciones que sobre ellos pueden realizarse, se encuentran sometidas a limitaciones, tanto de orden material (no puede procederse a su demolición o enajenación libremente), como de orden formal (ya que en cualquier caso, la actuación sobre estos bienes llevará aneja una autorización específica de los órganos administrativos competentes).

Son formas especiales de adquisición de bienes del Patrimonio histórico las siguientes:

- . Adquisición como consecuencia del pago en especie de deudas tributarias.
- . Adquisición como consecuencia de sanciones impuestas por su exportación ilegal.

## **4. INMOVILIZADO INMATERIAL**

### **4.1. CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS**

Se entiende por Inmovilizado Inmaterial, aquél que se concreta en el conjunto de bienes intangibles y derechos, susceptibles de valoración económica, que cumplen, además, las características de permanencia en el tiempo y utilización en la producción de bienes y servicios o constituyen una fuente de recursos del sujeto.

Las características que deben presentar los bienes que se incluyan en esta rúbrica son las mismas que se han señalado anteriormente para el inmovilizado material, salvando la diferencia existente en orden a la tangibilidad o no de los bienes.

### **4.2. CLASIFICACIÓN**

Los bienes que se integran bajo la rúbrica genérica de Inmovilizado Inmaterial, se detallan a continuación por grupos determinados de ellos:

\* Gastos de investigación y desarrollo.

Por investigación ha de entenderse el estudio original y planificado realizado con el fin de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.

Por desarrollo, debe entenderse la aplicación concreta de los logros obtenidos en la investigación.

No se incluirán bajo esta rúbrica genérica, las actividades de investigación y desarrollo llevadas a cabo, en virtud de contrato celebrado con terceros ajenos al sujeto contable a los cuales les corresponderá la titularidad del proyecto.

\* Propiedad intelectual e industrial.

Es el importe satisfecho por la propiedad o por el derecho al uso o a la concesión del uso de las distintas manifestaciones de la propiedad intelectual e industrial.

\* Aplicaciones informáticas.

Bajo esta denominación se recogerá el importe satisfecho por la propiedad o el derecho de uso de programas informáticos, o bien, el coste de producción de los

elaborados por el propio sujeto contable, cuando esté prevista su utilización en varios ejercicios.

\* Derechos en régimen de arrendamiento financiero.

Puede definirse el arrendamiento financiero como aquél contrato, mezcla de arrendamiento y compraventa, mediante el cual el arrendador cede al arrendatario el uso de un bien con la posibilidad de adquirirlo en el futuro a cambio de una contraprestación, que se concreta en el pago de una serie de cuotas periódicas y un precio al ejercitar la opción de compra.

La finalidad del mismo es facilitar al arrendatario el uso de una serie de bienes, necesarios para el ejercicio de su actividad, sin tener que prescindir de los fondos que serían necesarios para la adquisición de los bienes.

\* Otros activos inmateriales.

Otros activos inmateriales, tales como las concesiones administrativas, el fondo de comercio o los derechos de traspaso, son poco usuales en las administraciones públicas. En el supuesto excepcional de que una administración pública fuera titular de alguno de estos activos inmateriales, se le dará un tratamiento acorde a lo establecido con carácter general para el inmovilizado inmaterial.

### **4.3. TRATAMIENTO**

Los bienes que se agrupan bajo el epígrafe general de Inmovilizado Inmaterial, deben someterse también a las consideraciones establecidas anteriormente para el Inmovilizado Material, si bien presentan peculiaridades significativas para su adecuado tratamiento contable.

\* Gastos de investigación y desarrollo.

Para que pueda producirse la activación de éstos gastos, será necesario que se cumplan las siguientes condiciones:

1. Deberán ser proyectos perfectamente individualizados, cuyo coste esté claramente establecido, con objeto de poderlo distribuir adecuadamente en el tiempo.

2. Tener motivos fundados del éxito técnico y de la rentabilidad económico-comercial del proyecto.

Una vez se haya considerado la razonabilidad de su capitalización, los costes del proyecto se distribuirán sistemáticamente entre los ejercicios futuros, con la mayor brevedad posible y no sobrepasando en ningún caso los cinco años.

Si por el contrario, en su momento, se considera que aquellos deben imputarse al ejercicio, no podrán, a posteriori, ser capitalizados, aunque cambien las circunstancias por las que se adoptó la primera decisión.

\* Propiedad intelectual e industrial.

Se contabilizarán en este concepto, los gastos de investigación y desarrollo capitalizados, cuando se obtenga la correspondiente patente o similar.

\* Derechos en régimen de arrendamiento financiero.

Cuando de los términos del expediente administrativo de contratación o de las condiciones del contrato de arrendamiento financiero se deduzca la voluntad de ejercer la opción de compra, los derechos derivados de dichos contratos se contabilizarán como activos inmateriales por el valor al contado del bien, debiendo reflejar igualmente la deuda total por las cuotas más el importe de la opción de compra. La diferencia entre ambos importes, constituida por los gastos financieros, se contabilizará, separadamente, como gastos a distribuir en varios ejercicios.

Se actuará conforme a lo establecido en el párrafo anterior siempre que se dé alguna de las tres circunstancias siguientes :

- Que el precio de la opción de compra estipulado en el contrato sea poco significativo respecto al valor del bien o coincidente con su valor residual.
- Que el plazo del contrato sea equivalente a la vida económica estimada del bien.
- Que el valor actualizado de las cuotas, utilizando un tipo de interés de mercado, sea similar al precio de adquisición al contado del inmovilizado.

En ambos supuestos las obligaciones de pago por cuotas de arrendamiento se imputarán al capítulo de Inversiones del Presupuesto de Gastos en vigor, por su

principal, y al capítulo de Gastos Financieros de dicho presupuesto, por los intereses.

En caso contrario las obligaciones de pago por cuotas de arrendamiento financiero se aplicarán en su integridad al capítulo de Gastos Corrientes del Presupuesto de Gastos.

## **5. INVERSIONES DESTINADAS AL USO GENERAL**

### **5.1. CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS**

Tendrán la consideración de inversiones destinadas al uso general aquellos bienes o inversiones efectuadas sobre éstos que cumplan las siguientes características:

- Estar incluidos en el dominio público.
- En el supuesto de los bienes destinados al uso general, depender jurídicamente de la tutela del sujeto contable.
- En el supuesto de las infraestructuras, haber sido realizadas con cargo a los respectivos presupuestos o, en su caso, haber sido formalmente recibidas de otro sujeto público o privado.
- Tener una vida útil que trascienda la duración de un ejercicio económico.
- Ser utilizables directamente por la generalidad de los ciudadanos sin más restricciones que las derivadas de la policía administrativa.

A diferencia de los bienes que integran el inmovilizado material o inmaterial, que constituyen elementos utilizados por el sujeto contable para la prestación de bienes o servicios públicos, los bienes integrados en esta agrupación contable son precisamente uno de los productos de dicha actividad pública y se ponen a disposición de los ciudadanos, constituyendo una transferencia a la sociedad.

### **5.2. CLASIFICACIÓN**

Bajo la rúbrica genérica de inversiones destinadas al uso general se incluyen los siguientes tipos de bienes:

- \* Terrenos y bienes naturales.

Solares de naturaleza urbana, fincas rústicas y otros terrenos no urbanos, minas y canteras destinadas al uso general, vías pecuarias, montes de utilidad pública, parques nacionales.

- \* Infraestructuras y bienes destinados al uso general.

Inversiones en la construcción de bienes destinados al uso general o destinadas a crear, mejorar, ampliar o renovar infraestructuras de cualquier clase tales como carreteras, caminos, calles, plazas, diques, accesos marítimos, obras de abrigo y dársenas, señales marítimas y balizamientos, puentes y escolleras, canalizaciones, mobiliario urbano y demás obras públicas de aprovechamiento o utilización general.

### **5.3. TRATAMIENTO**

Las operaciones que se pueden presentar respecto de este tipo de bienes son las siguientes:

- Operaciones de incorporación:
  - \* Adquisición de los bienes.
  - \* Realización de las inversiones, sea cual sea su forma de materializarse (mejoras, ampliaciones, renovaciones, etc).
- Operaciones de entrega al uso general, de los bienes o de las inversiones realizadas.

Las operaciones de incorporación pueden presentarse bajo formas diferentes:

#### 1. Adquisiciones onerosas.

- Adquisición por compraventa.

Adquisición que se materializa en la incorporación de un bien determinado, completo y terminado, suministrado por un tercero, a cambio de una contraprestación económica.

- Adquisición por expropiación.

En esta forma de adquirir un bien determinado habrá que tener en cuenta las condiciones impuestas por la normativa vigente en materia de expropiación, registrándose contablemente la adquisición, en diferente momento, según el tipo de bien al que se aplique este especial procedimiento:

- \* Si se trata de bienes inscribibles en registro público, cuando el bien se encuentre en condiciones de proceder a su inscripción.
  - \* Si se trata de bienes no inscribibles, una vez que se haya extendido el acta de ocupación y se haya realizado el pago del justiprecio, o se haya realizado el oportuno depósito.
- Ejecución de obras mediante contrato celebrado con terceros.

Bajo este epígrafe general se incluyen tanto la construcción completa de un bien como las incorporaciones parciales que puedan hacerse en virtud de ampliaciones, mejoras o renovaciones en los bienes ya existentes.

Para la explicación del procedimiento a seguir, nos remitimos al apartado 9.1.1.(C) del presente documento.

- Ejecución de obras por la propia administración.

En esta modalidad de construcción se considera la posibilidad de que el sujeto contable realice por sí las obras correspondientes al inmovilizado material.

Admite tanto la posibilidad de la construcción íntegra o bien la colaboración de la entidad con terceros ajenos.

Para la explicación del procedimiento a seguir, nos remitimos al apartado 9.1.1.(D) del presente documento.

## 2. Adquisiciones lucrativas.

Las adquisiciones lucrativas se caracterizan por la inexistencia de contraprestación económica frente a la recepción del bien.

- Operaciones de entrega al uso general.

La entrega al uso general de los bienes o de las inversiones provocará su baja como activo inmovilizado, aunque deberá mantenerse el control y seguimiento físico y jurídico de dichos bienes en los correspondientes registros especializados.

## **5.4. BIENES COMUNALES**

### **5.4.1. CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS**

Son bienes comunales aquellos que siendo de dominio público su aprovechamiento corresponde exclusivamente al común de los vecinos de un Municipio o Entidad local menor determinados.

Este tipo de bienes sólo podrá pertenecer a Municipios o Entidades locales menores (Art. 2 RD 1372/86 de 13 de junio, Reglamento de bienes de las Entidades Locales).

Dentro del concepto de bienes comunales se incluirán:

- Terrenos y bienes naturales de aprovechamiento comunal.
- Inversiones e infraestructuras realizadas sobre terrenos comunales.

### **5.4.2. TRATAMIENTO**

El tratamiento de los bienes comunales es el mismo que el indicado en el apartado 5.3 anterior relativo a las inversiones destinadas al uso general.

Las operaciones que se pueden presentar respecto de ese tipo de bienes se concretan en la adquisición, onerosa o lucrativa, de terrenos y bienes naturales, en la realización de inversiones que incrementen la utilidad o el aprovechamiento de los bienes comunales y, en ambos casos, en su puesta a disposición del común de los vecinos.

## **5.5. ESPECIAL REFERENCIA A LOS BIENES DEL PATRIMONIO HISTÓRICO-ARTÍSTICO Y CULTURAL**

Conforme a lo indicado en el apartado 3.4 de este documento los bienes inmuebles que se integran en el Patrimonio histórico, en general se deben considerar de la misma forma que las infraestructuras y bienes destinados al uso general.

Excepcionalmente, los bienes que se destinen primordialmente a la prestación de servicios públicos o administrativos, podrán ser considerados, a efectos contables, inmovilizado material.

Las operaciones que sobre ellos pueden realizarse, se encuentran sometidas a limitaciones, tanto de orden material (no puede procederse a su demolición o enajenación libremente), como de orden formal (ya que en cualquier caso, la actuación sobre estos bienes llevará aneja una autorización específica de los órganos administrativos competentes).

Son formas especiales de adquisición de bienes del Patrimonio histórico las siguientes:

- . Adquisición como consecuencia del pago en especie de deudas tributarias.
- . Adquisición como consecuencia de sanciones impuestas por su exportación ilegal.

## **6. INVERSIONES GESTIONADAS PARA OTROS ENTES PÚBLICOS**

### **6.1. CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS**

Tendrán la consideración de inversiones gestionadas para otros Entes Públicos aquellos bienes que siendo adquiridos o construidos con cargo al Presupuesto de Gastos de una Administración Pública deben ser necesariamente transferidos a otra Administración una vez finalizado el procedimiento de adquisición o finalizada la obra y con independencia de que la Administración destinataria participe o no en su financiación.

Las notas que, de forma general, deben caracterizar esta figura serán:

- La gestión y contratación, tanto en los supuestos de adquisición como de construcción, corresponde al sujeto contable y las obligaciones derivadas de las mismas, normalmente, se aplican a su presupuesto de gastos.
- La condiciones de la transferencia deben estar predefinidas, bien en cuanto al sujeto destinatario, bien en cuanto al momento de la entrega; en el caso de no estar predefinidas, el bien recibirá el tratamiento que le corresponda de acuerdo con su naturaleza.
- La transferencia de titularidad debe ser plena; de encontrarse sometida a plazo, condición o limitación en uso o destino que pueda implicar la reversión del bien se le dará el tratamiento correspondiente a los bienes cedidos o adscritos.

### **6.2. TRATAMIENTO**

Mientras se ejecuta la obra o se transfiere la titularidad de los bienes el agente inversor los registrará, con independencia de la naturaleza de dichos bienes, en rúbricas específicas, distintas de las recogidas en los apartados 3, 4 y 5 de este documento.

La entrega de los bienes o de las obras ejecutadas recibirá el tratamiento correspondiente a las subvenciones de capital entregadas, conforme a lo recogido en el documento número 4 "Principios contables públicos. Transferencias y subvenciones".

La recepción por el agente beneficiario de los bienes o de las obras ejecutadas recibirá el tratamiento correspondiente a las subvenciones de capital recibidas, conforme a lo recogido en el documento número 4 "Principios contables públicos. Transferencias y subvenciones".

De acuerdo con la naturaleza de los bienes u obras recibidas, el agente beneficiario las registrará y tratará conforme a lo establecido en los apartados 3, 4 y 5 de este documento.

## **7. INVERSIONES MILITARES**

### **7.1. CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS**

Tendrán la consideración de inversiones militares las efectuadas como consecuencia de:

- Adquisición o construcción de inmuebles para uso militar, excepto viviendas para hogares de militares.
- Obras militares de ingeniería civil.
- Adquisición de bienes de equipo militar.

### **7.2. CLASIFICACIÓN**

Las inversiones militares se clasifican en los siguientes tipos de bienes:

- \* Inversiones militares en infraestructuras y otros bienes.

Incluye las inversiones destinadas a crear, mejorar o reponer infraestructuras militares de cualquier clase susceptibles de uso general.

- \* Inversiones militares asociadas al funcionamiento de los servicios.

Recoge las inversiones destinadas a mejorar cuantitativa o cualitativamente el funcionamiento interno y la operatividad de las fuerzas armadas; incluirá las inversiones en edificios y maquinaria, instalaciones y utillaje, elementos de transporte, mobiliario y enseres y equipos informáticos de uso militar y, en especial, la adquisición o construcción de bienes de equipo militar -como aviones, buques, carros acorazados, armamento pesado y ligero, existencias de materiales estratégicos, etc.

- \* Inversiones militares de carácter inmaterial.

Incluye las inversiones destinadas a la adquisición o creación de activos inmovilizados intangibles de uso militar.

### **7.3. TRATAMIENTO**

Las inversiones militares, atendiendo a su singular naturaleza, serán objeto de un registro independiente y diferenciado del resto de las adquisiciones e inversiones, presentándose la información de sus flujos exclusivamente a nivel de grandes agregados.

## **8. CRITERIOS DE VALORACIÓN Y CORRECCIONES VALORATIVAS**

Al establecer los criterios que han de considerarse para la valoración adecuada de los bienes del inmovilizado habrá de tenerse en cuenta el tipo de activo de que se trate y la forma de adquisición del mismo.

Los criterios de valoración adaptados solo podrán ser alterados cuando concurren situaciones concretas que provoquen la no aplicabilidad de los mismos.

Con carácter general se seguirá como criterio de valoración en cuentas del activo inmovilizado el precio de adquisición o coste de producción, teniendo en cuenta las correcciones valorativas que deben efectuarse.

### **8.1. INMOVILIZADO MATERIAL**

1. En los supuestos de adquisición onerosa, la valoración del inmovilizado vendrá dada, con carácter general, por el precio de adquisición.

El precio de adquisición incluye los siguientes componentes:

- El importe facturado por el vendedor.
- Los gastos adicionales que puedan producirse hasta el momento en que el bien de que se trate se encuentre en condiciones de funcionamiento, y que varían según el tipo de bien a que se haga referencia.

Son gastos adicionales en los terrenos y bienes naturales, los de explanación de un solar, los que se produzcan como consecuencia del derribo necesario de una edificación anterior, los de movimientos de tierras, las obras de saneamiento y drenaje, los gastos de inspección y levantamiento de planos, si se realizan con carácter previo a la adquisición.

En edificios y otras construcciones, formarán parte de su precio de adquisición, además de todas aquellas instalaciones y elementos que tengan carácter de permanencia, las tasas inherentes a la construcción, y los honorarios facultativos del proyecto y dirección de obra. Deberá figurar por separado el valor del terreno y el de los edificios y otras construcciones.

En las instalaciones técnicas, maquinaria y utillaje, todos los gastos adicionales que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento, y en su caso, el transporte, los seguros, derechos arancelarios, y otros similares.

Los gastos financieros y demás gastos derivados de las operaciones se tratarán conforme a lo indicado en el epígrafe 8.3.2. "gastos financieros".

Los impuestos indirectos que gravan los elementos del inmovilizado material, podrán incluirse en el precio de adquisición, únicamente cuando no tengan el carácter de recuperables directamente de la Hacienda Pública.

2. Si se trata de un elemento fabricado o producido por el propio sujeto contable, habrá de valorarse por su coste de producción. Los costes a considerar serán:
  - los gastos de personal: sueldos, salarios y otros gastos de personal directamente relacionados con ellos;
  - los costes de los materiales y servicios consumidos;
  - la amortización correspondiente al inmovilizado directamente utilizado;
  - la proporción que razonablemente corresponda de costes indirectos, y otros costes, como puede ser la amortización de patentes o licencias que hayan sido utilizadas.

Respecto a los gastos financieros, para este caso, es válido lo establecido en el apartado anterior.

3. Si el elemento patrimonial considerado proviene de una adquisición lucrativa, habrá de valorarse por el valor venal del mismo en el momento de su adquisición.

Se entiende por valor venal de un bien el precio que estaría dispuesto a pagar un adquirente eventual, teniendo en cuenta el estado y el lugar en que se encuentre dicho bien, considerando, además la situación del sujeto y suponiendo la continuidad de la explotación del bien.

El valor venal de un bien se podrá determinar mediante tasación de peritos especializados, valores medios de mercados organizados, listas de precios de proveedores habituales u otros procedimientos generalmente aceptados.

## **8.2. INMOVILIZADO INMATERIAL**

Si se trata de inmovilizado inmaterial el criterio será el mismo que el que se ha establecido para el inmovilizado material en cuanto al precio de adquisición o coste de producción, si bien en este último variarán las proporciones entre los distintos elementos componentes del coste.

No obstante, también habrán de tenerse en cuenta los criterios o normas particulares aplicables a este tipo de inmovilizado.

En aplicación del principio de prudencia, los gastos de investigación y desarrollo han de considerarse gastos del ejercicio.

No obstante, podrán ser activados cuando se cumplan todas las condiciones siguientes:

- que exista un proyecto específico perfectamente individualizado y concreto,
- que se de una asignación, imputación y distribución temporal de los costes, claramente establecida,
- que, además, existan motivos fundados del éxito del proyecto,
- que la rentabilidad económico-comercial del mismo esté razonablemente asegurada, y
- que se encuentre asegurada la financiación del proyecto.

Los proyectos de investigación y desarrollo, se valorarán por el precio de adquisición, o por el coste de producción, si se realizan con medios propios, por el sujeto contable. En este caso, los costes a considerar serán:

- los gastos de personal: sueldos, salarios y otros gastos de personal directamente relacionados con ellos;
- los costes de los materiales y servicios consumidos;
- la amortización correspondiente al inmovilizado directamente utilizado;
- la proporción que razonablemente corresponda de costes indirectos, y otros costes, como puede ser la amortización de patentes o licencias que hayan sido utilizadas.

A los efectos de su valor en cuentas, deberá consignarse la totalidad de los gastos y su amortización.

Las concesiones administrativas, deben figurar en el activo valoradas por el importe total de los gastos incurridos para su obtención.

En la valoración que debe darse a la propiedad industrial, se seguirá el criterio general del precio de adquisición o coste de producción. En el caso de las patentes, estos gastos vendrán incrementados por los correspondientes al registro y formalización de las mismas, mientras en el caso de los modelos de utilidad, se incorporarán, además, los costes imputables a la producción de las muestras.

Los criterios a aplicar en la valoración de las aplicaciones informáticas, serán los mismos que se han expuesto anteriormente para los gastos de investigación y desarrollo.

El valor por el que deben registrarse en cuentas los derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero, variará en función de las cláusulas del contrato, donde se precise cómo y cuándo se ejercerá la opción de compra.

Si por las condiciones económicas del arrendamiento financiero no existe duda sobre el ejercicio de la opción de compra, el arrendatario registrará los derechos derivados del contrato, como "activo inmaterial", por el valor al contado del bien y los gastos financieros derivados de la operación, como gasto a distribuir en varios ejercicios.

Estos derechos, registrados como "activo inmaterial", serán amortizados, en función de la vida útil del bien objeto del contrato.

Al ejercitar la opción de compra, se dará de alta el bien adquirido, por el valor de los derechos y su correspondiente amortización acumulada que serán dados de baja, como activo inmaterial.

### **8.3. CONSIDERACIONES ESPECIALES**

#### **8.3.1. PUESTA EN FUNCIONAMIENTO**

Se considerará que un bien está en condiciones de funcionamiento cuando se haya expedido el certificado o acta de recepción provisional. No obstante, en aquellos casos en los que respecto de determinados activos, a pesar de haberse concluido no existe posibilidad real de uso hasta que no se completen otros, no se entenderá que están en condiciones de funcionamiento mientras no sean recibidos los bienes necesarios para su funcionalidad.

Los gastos por depreciación del Inmovilizado se devengarán a partir del momento en el que los correspondientes bienes estén en condiciones de funcionamiento.

#### **8.3.2. GASTOS FINANCIEROS**

Los gastos financieros podrán incrementar el valor del bien inmovilizado siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- que exista una relación directa y objetiva entre la operación de endeudamiento que origina los gastos financieros y el bien al que deben incorporarse dichos gastos.
- que los gastos financieros se hayan devengado con anterioridad a la puesta en condiciones de funcionamiento del bien.

En los casos en que el contratista tenga derecho al abono de los intereses correspondientes cuando la unidad administrativa se retrase en el pago de certificaciones de obras, de la liquidación provisional o de la liquidación definitiva, se considerarán, salvo los producidos por ineficacia en la tramitación de los oportunos expedientes, como un coste de financiación ajena del bien que se contrata. Dicho coste financiero, en consecuencia, se registrará como un mayor precio de adquisición por las cuantías devengadas hasta la puesta en condiciones de funcionamiento. Los intereses de demora a cargo de la entidad devengados a partir del momento citado se contabilizarán como gastos financieros del ejercicio.

### **8.3.3. GASTOS NO CAPITALIZABLES**

Se considerarán gastos del ejercicio los siguientes:

- Los devengados antes de la puesta en condiciones de funcionamiento del bien debidos a razones de ineficiencia. Entre ellos cabe señalar los derivados de litigios, de exceso de capacidad no utilizada o de la interrupción de la actividad de desarrollo o construcción.
- Los devengados con posterioridad a la puesta en condiciones de funcionamiento del bien que no impliquen un aumento del valor sustancial del mismo.

En todo caso se considerarán como gasto del ejercicio las indemnizaciones a cargo de la entidad por:

- Demora en la formalización del contrato.
- Causas de fuerza mayor.
- Daños a terceros.
- Suspensión temporal de las obras.

El registro en cuentas se verificará cuando se dicte la resolución pertinente del órgano o entidad que haya celebrado el contrato.

Los gastos de conservación y policía de las obras correrán a cargo del contratista durante el período de garantía que se fije entre la recepción provisional y la definitiva del activo objeto del contrato. En consecuencia, sólo en los supuestos en que los daños o deterioros hubieran sido ocasionados por un mal uso de la entidad dichos gastos correrán a su cargo, debiéndose registrar en cuentas de gestión.

### **8.3.4. TRATAMIENTO DE CERTIFICACIONES DE OBRA Y OBRAS EN CURSO**

Con carácter general, salvo lo indicado en el párrafo siguiente, el registro de las inversiones se regirá por la regla del "servicio hecho". A estos efectos el contratista tendrá derecho al abono de la obra que realmente ejecute con arreglo al precio convenido.

La aplicación de la regla del "servicio hecho" a los contratos de obra no debe entenderse de una manera rigurosa, pues tal interpretación llevaría a aplazar el registro de las inversiones hasta la total ejecución de la obra contratada. En consecuencia la contabilización de los denominados "abonos al contratista", aunque sujetos a las rectificaciones y variaciones que resulten de la medición final, debe realizarse conforme vaya ejecutando parcialmente la prestación contratada.

El momento en el que deben contabilizarse la inversión y obligación subsiguiente coincidirá con el acto de aprobación y liquidación emitido por la entidad con base en las pertinentes certificaciones de obras expedidas por la dirección facultativa de las mismas.

Podrán contabilizarse como inversión aquellos actos de reconocimiento y liquidaciones de obligaciones que no impliquen una ejecución de obras real. Tal es el caso de los abonos a cuenta por operaciones preparatorias realizadas por el contratista, como instalaciones y acopio de materiales o equipos de maquinaria pesada adscritos a la obra.

Las revisiones del precio contempladas en la normativa vigente se considerarán como un mayor importe del contrato aprobado y como tales se registrarán de acuerdo con lo establecido en los párrafos anteriores.

Los sujetos contables deberán suministrar, mediante anexos o notas a sus Estados Anuales, la información correspondiente a su volumen de inmovilizado en curso.

#### **8.4. AMORTIZACIONES**

La amortización es la expresión contable de la depreciación que normalmente sufren los bienes de inmovilizado por el funcionamiento, uso y disfrute de los mismos, debiéndose valorar, en su caso, la obsolescencia que pueda afectarlos. La dotación anual que se realiza, expresa la distribución del precio de adquisición o coste de producción durante la vida útil estimada del inmovilizado.

Son activos amortizables aquellos bienes que cumplan las siguientes características:

- Tener una vida útil limitada.
- Ser utilizados durante más de un ejercicio económico.

- Ser utilizados por el sujeto contable para la prestación de bienes y servicios o para fines administrativos.

No estarán sujetos a amortización los siguientes bienes:

- Los integrantes del dominio público natural.
- Los terrenos y bienes naturales, tanto los de uso público como los comunales, salvo que tuvieran una vida útil limitada para el sujeto (por ejemplo minas, graveras o escombreras).
- Las inversiones destinadas al uso general.
- Los integrados en el Patrimonio Histórico Español, en tanto no se utilicen por el sujeto contable para la prestación de bienes y servicios o para fines administrativos.

El resto de los bienes del inmovilizado deberán ser objeto de amortización, registrándose ésta tanto a nivel individualizado en el inventario de bienes como a nivel agregado en las rúbricas de gastos.

Para el cálculo de la cuantía anual de la amortización se debe proceder a determinar los siguientes conceptos:

- a) Valor inicial: Será el valor por el que estén contabilizados los activos inmovilizados depreciables. En las adquisiciones o construcción de edificios, locales y demás inmuebles ha de separarse el valor del suelo y del vuelo con el fin de que la amortización se efectúe exclusivamente sobre el valor de la edificación o vuelo.
- b) Valor residual: El valor residual es aquel que se espera recuperar por la venta del inmovilizado una vez esté fuera de servicio, descontando en todo caso los costes necesarios para realizar su venta.

Si dicho valor no es significativo en términos cuantitativos de acuerdo al principio de importancia relativa no debe considerarse a efectos de determinar la base de cálculo sobre la que se efectúa la amortización.

En caso de que el valor residual fuera negativo, se deberá proceder a dotar una provisión, con objeto de constituir un fondo que compense dicho valor en el momento en que el inmovilizado esté fuera de servicio.

- c) Valor amortizable: Vendrá dado por la diferencia entre el valor inicial de los bienes amortizables y su valor residual.
- d) Vida útil estimada: Se entiende por vida útil estimada el período durante el cual se espera razonablemente que el bien inmovilizado va a poder ser utilizado normalmente por el sujeto contable.

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

- Uso y desgaste físico esperado, en función de las condiciones de su utilización.
- Obsolescencia.
- Límites legales u otros que afecten a la utilización del activo.

Si se produjeran alteraciones no previstas en el momento en que se realizó la estimación de la vida útil de un activo, se procederá a modificar dicho período en función de las nuevas circunstancias parecidas, ajustando las cuotas de amortización del ejercicio y de los siguientes, pero nunca se hará un ajuste retroactivo por este concepto.

En su caso, se imputará al resultado del ejercicio el efecto significativo del cambio producido por error en la estimación de la amortización de los ejercicios anteriores. En ningún caso se realizará este ajuste cuando la modificación proceda de una alteración de las condiciones iniciales.

- e) Métodos de amortización: Podrán utilizarse aquellos métodos de amortización que de acuerdo con un criterio técnico-económico distribuyan los costes de la amortización a lo largo de su vida útil. Se recomienda, por su sencillez, la adopción del método lineal o constante. En cualquier caso, una vez seleccionado el método de amortización a utilizar, éste ha de aplicarse de modo uniforme a fin de que puedan facilitarse comparaciones entre distintos ejercicios.

- f) Momento de inicio del proceso de amortización: El inicio de la amortización comenzará a partir del momento en que el activo está en condiciones de funcionamiento. En caso de inmovilizados compuestos por partes utilizables independientemente, comenzarán a amortizarse cada una de ellas en el momento en que estén en condiciones de funcionamiento.

#### **8.5. OTRAS CORRECCIONES DE VALOR DE INMOVILIZADO**

1. Pérdidas de carácter reversible en el inmovilizado.- Cuando el valor de mercado de un inmovilizado sea inferior al valor neto contable y esta diferencia no se considere definitiva se procederá a dotar una provisión.

Si las causas que motivan la dotación desaparecen, se deberá anular el importe provisionado.

2. Pérdidas de carácter irreversible en el inmovilizado.- Si se produce una disminución de valor de carácter irreversible en un inmovilizado se procederá a corregir la valoración de ese bien, contabilizando la correspondiente pérdida como gasto del ejercicio y provocando una corrección del valor amortizable del bien.
3. Revalorizaciones.- Con carácter general no será admisible la revalorización contable de los bienes que conforman el inmovilizado; excepcionalmente podrán revalorizarse dichos bienes cuando una norma con rango suficiente así lo autorice y en los términos establecidos en dicha norma.
4. Plusvalías.- Las plusvalías sólo podrán ser reconocidas cuando se pongan de manifiesto como consecuencia de transacciones que den lugar a modificaciones cualitativas en la composición del patrimonio del sujeto contable.

## **9. OPERACIONES EN RELACIÓN CON EL INMOVILIZADO**

### **9.1. OPERACIONES DE ALTA DE BIENES O INCREMENTO DEL INMOVILIZADO**

#### **9.1.1. ADQUISICIÓN ONEROSA**

Se incluyen en este epígrafe aquellas operaciones que impliquen alta de bienes o incrementos del inmovilizado en los que existe un pago como contraprestación a la entrega del bien o ejecución de la obra.

Constituyen adquisiciones onerosas las siguientes operaciones:

- . Adquisiciones por compraventa.
- . Adquisiciones por expropiación.
- . Ejecución de obras mediante contrato con terceros.
- . Ejecución de obras por la Administración.

#### **A. Adquisición por compraventa**

Se incluyen en este grupo las adquisiciones de bienes determinados, completos y terminados suministrados por terceros.

El precio de adquisición del inmovilizado suministrado por terceros incluye, además del importe facturado por el vendedor, todos los gastos adicionales que tengan relación con su puesta en funcionamiento y que se produzcan hasta la misma, tales como impuestos que graven la adquisición, gastos de explanación y derribo, transporte, aduanas, seguros, instalación, montaje y otros similares.

El mencionado precio de adquisición podrá incluir también los intereses devengados hasta la puesta en funcionamiento de los respectivos inmovilizados, de acuerdo con lo expuesto en el epígrafe "Gastos financieros".

Para el caso de activos o componentes importados donde la moneda de pago fuera distinta a la peseta, deberán considerarse como contravalor de dicha moneda extranjera las pesetas resultantes de aplicar el tipo de cambio vigente en la fecha en que los bienes se hubieren incorporado al patrimonio. Este importe será

incrementado con los gastos adicionales que se hayan producido hasta la puesta en funcionamiento del inmovilizado, entre los cuales pueden estar las diferencias registradas en el cambio de la moneda hasta la mencionada puesta en funcionamiento.

El alta en inventario y el correlativo registro en contabilidad se efectuará:

- si los bienes deben inscribirse en algún Registro público, en el momento en que se reúnan todos los requisitos necesarios para proceder a su inscripción.
- el resto de los bienes, en el momento en que, de acuerdo con la normativa interna, se reciben de conformidad.

## **B. Adquisición por expropiación**

En los supuestos de adquisición por expropiación forzosa se tendrá en cuenta:

- El precio de adquisición coincidirá con el justiprecio fijado según el procedimiento legalmente establecido.
- En el procedimiento general de expropiación el alta en contabilidad de los bienes se producirá:
  - . si son inscribibles en Registro público, en el momento en que se reúnan todos los requisitos necesarios para proceder a su inscripción.
  - . si no son inscribibles, una vez extendida el acta de ocupación, previo pago o depósito de su importe.
- En los supuestos de vigente ocupación, el acta de ocupación sólo dará lugar a una anotación preventiva en el inventario y sin valoración alguna; el alta en cuentas sólo se producirá una vez determinado el justiprecio y efectuado el pago o depósito del mismo.

### **C. Construcción mediante contrato con terceros**

Se incluyen en este epígrafe exclusivamente la construcción de obras nuevas mediante contrata con terceros externos al sujeto contable.

En la contabilización de las construcciones se tendrán en cuenta los siguientes criterios:

- El importe de las sucesivas certificaciones de obra se incorporarán al valor de la construcción.
- El valor final del bien vendrá determinado por la suma de los importes de las certificaciones de obra y de las liquidaciones provisional y definitiva descontando, en su caso, los importes que conforme a lo establecido en el epígrafe 8.3.3. "Gastos no capitalizables" deben considerarse como gasto del ejercicio.

### **D. Construcción por la propia Administración**

Se comprenden dentro del concepto de construcción por la propia Administración del inmovilizado material:

- La construcción, fabricación, desarrollo o montaje de inmovilizados materiales íntegramente.
- Los gastos anexos a una adquisición de inmovilizado, cuando los equipos internos participan en los trabajos llevados a cabo por los contratistas o proveedores externos.

Los elementos del inmovilizado material fabricados o contruidos por la propia administración se valorarán a su coste efectivo de producción, que será el que resulte de las normas usualmente aplicadas por el sujeto para la determinación de costes. Este coste no superará en ningún caso el valor del mercado.

Las normas para la determinación de costes mencionadas en el punto anterior deberán estar incluidas dentro del catálogo de las usualmente aceptadas en España, y prever la afectación de los costes directos e indirectos de fabricación efectivamente devengados y objetivamente imputables al proyecto.

Al inmovilizado de propia construcción le son aplicables las disposiciones del epígrafe "Gastos financieros".

No es admisible la inclusión de conceptos tales como cargas de estructura u otros asimilables no imputables objetivamente, cuya base de aplicación sea la de distribuir los gastos de infraestructura general administrativa financiera por centros de coste o proyectos.

Se entenderá como momento apropiado para la suspensión de la capitalización de gastos propios por montaje, puesta a punto, supervisión, etc., el de la respectiva entrada en funcionamiento del inmovilizado material de que se trate.

En fin de ejercicio los gastos en que se hubiera incurrido para la construcción de inmovilizado serán incluidos en el activo, imputándose un ingreso por idéntica cuantía.

#### **E. Ampliación, modernización y mejoras**

La ampliación consiste en un proceso mediante el que se incorporan nuevos elementos a un inmovilizado, obteniéndose como consecuencia una mayor superficie o volumen útil.

Una modernización está representada por la acción de dar forma o aspecto moderno a elementos antiguos.

Se entiende por mejora el conjunto de actividades mediante las que se produce una alteración en un elemento del inmovilizado aumentando su anterior eficiencia.

Los criterios de valoración aplicables a los procesos descritos en los párrafos anteriores serán los siguientes:

- Para que puedan imputarse como mayor valor del inmovilizado los costes de una ampliación o mejora deberán producir:
  - . Aumento de capacidad de producción.
  - . Mejora sustancial en su productividad o,
  - . Alargamiento de la vida útil estimada del activo.

- El incremento de valor del activo se establecerá de acuerdo con el precio de adquisición o coste de producción de la ampliación o mejora.
- Si en estas operaciones se produjeran sustituciones de elementos, se aplicará lo establecido para la renovación.
- Si en el proceso de ampliación o mejora hubiera que incurrir en costes de destrucción o eliminación de los elementos sustituidos dicho coste se considerará como mayor valor, minorado, en su caso, por el importe recuperado en la venta de los mismos.
- En todo caso, el importe a capitalizar tendrá como límite máximo el valor de mercado de los respectivos elementos del inmovilizado material.

Atendiendo al principio de importancia relativa es aconsejable que el coste de las ampliaciones, modernizaciones o mejoras de poca importancia, sea considerado como gasto del ejercicio.

## **F. Renovación**

Una renovación representa la acción y el efecto de hacer como nuevo un bien, o volverlo a su estado primitivo. Por tanto, una renovación siempre lleva consigo una sustitución.

La valoración que debe darse al inmovilizado material que sufre un proceso de renovación, seguirá los siguientes criterios:

- Se capitalizará, integrándose como mayor valor del inmovilizado material, el importe de las renovaciones efectuadas de acuerdo con el precio de adquisición o en su caso coste de producción de la operación.
- Simultáneamente a la operación anterior, se dará de baja, en su caso, el elemento sustituido y las correcciones de valor que le correspondan, registrándose el correspondiente resultado producido en esta operación por la diferencia entre el valor neto contable resultante y el valor recuperado.

- En caso de entrega de un elemento sustituido dentro del proceso de renovación a cambio de un nuevo elemento, se aplicará lo relativo a las adquisiciones de inmovilizado entregando como pago parcial otro inmovilizado.
- Si la renovación afecta a una parte de un inmovilizado en el que la amortización no se realiza separadamente o no pueden identificarse claramente las correcciones de valor efectuadas a cada elemento el tratamiento contable que se debe dar a la renovación será el establecido para las reparaciones de inmovilizado material.

## **G. Reparaciones y Conservación**

La conservación tiene por objeto conservar el activo en buenas condiciones de funcionamiento.

Entre los desembolsos más comunes originados por la labor de conservación podemos citar los siguientes:

- a) Pintura.
- b) Lubricación.
- c) Limpieza de máquinas y aparatos.
- d) Ajustes.
- e) Revisiones, etc.

El propósito de las reparaciones es volver a poner el activo en buenas condiciones de funcionamiento.

Los gastos de reparaciones más comunes comprenden la sustitución o reposición de piezas desgastadas o deterioradas.

Podemos distinguir dos tipos de reparaciones: Ordinarias y Extraordinarias.

Las reparaciones ordinarias tienen lugar con frecuencia y sus costes son relativamente pequeños, mientras que las reparaciones extraordinarias se distancian más en el tiempo y sus costes son, generalmente, bastante elevados. Ejemplos de este último caso son las reparaciones obligatorias de buques y aeronaves.

La valoración de las reparaciones y conservación se ajustará a los siguientes criterios:

- Los gastos derivados de estos procesos se imputarán a la cuenta de resultados del ejercicio en que se producen.
- No obstante lo anterior, para aquellos activos inmovilizados que como consecuencia de su utilización durante varios ejercicios son objeto de reparación extraordinaria al finalizar el ciclo de utilización, y siendo este período superior a un año, se deberá dotar una provisión por la parte proporcional que corresponde a cada ejercicio del importe estimado de la reparación a efectuar. Para ello, en cada ejercicio se imputará el gasto a la cuenta de resultados, en función del importe que resulte de la estimación efectuada, para el ejercicio, de los costes de dicha reparación.

A estos efectos se constituirá un fondo de provisión para grandes reparaciones, para hacer frente a la reparación en el ejercicio en que se deba efectuar.

- Si en la reparación se produjera alguna sustitución, se estará a lo dispuesto para la renovación.

#### **H. Piezas de recambio**

Piezas de recambio son las destinadas a ser montadas en instalaciones equipos o máquinas en sustitución de otras semejantes; para su valoración se estará a las normas generales del inmovilizado material.

Con carácter general, estas piezas se cargarán a gastos en el momento de su adquisición. Excepcionalmente las piezas de bajo coste unitario y elevado valor total y las de elevado coste unitario y de uso muy recurrente se contabilizarán como existencias de materiales para consumo y reposición.

### **9.1.2. ADQUISICIÓN LUCRATIVA**

Las operaciones de adquisición lucrativa, son aquellas en las que el sujeto contable que incorpora el bien a su inmovilizado no debe entregar ningún tipo de contraprestación. Es decir, la adquisición del Inmovilizado se produce de forma gratuita.

Las formas en que pueden presentarse son: la prescripción, la ocupación, la atribución por ley, la herencia o el legado y la donación. En todos los casos se da la incorporación del bien sin contraprestación, registrándose por su valor venal.

Las herencias, legados o donaciones en especie, previa su aceptación, se tratarán como subvenciones de capital recibidas; su funcionamiento contable queda recogido en el documento nº 4 "Principios Contables: Transferencias y Subvenciones", al que nos remitimos.

En el resto de los casos, se dará de alta el Inmovilizado por su valor venal, teniendo como contrapartida una cuenta de Resultados.

## **9.2. OPERACIONES DE BAJA DE BIENES O DECREMENTO DE INMOVILIZADO**

### **9.2.1. VENTA**

Se configura la venta como la operación de entrega de un bien, a cambio de una contraprestación en dinero.

La venta del inmovilizado provocará su baja en contabilidad, y en el inventario, por su valor neto contable. La diferencia entre el valor neto contable del bien enajenado y el precio recibido o por recibir, excluidos los intereses por aplazamiento, constituirá el resultado positivo o negativo de la venta.

### **9.2.2. OTRAS OPERACIONES DE BAJA**

Las entregas gratuitas de bienes se tratarán como subvenciones de capital, cuyo funcionamiento contable queda recogido en el documento nº 4 de Principios Contables Públicos, "Transferencias y Subvenciones", al que nos remitimos.

Los bienes de inmovilizado podrán también causar baja como consecuencia de:

- . Prescripción extintiva.
- . Pérdida o destrucción.

En estos dos casos, se procederá a dar de baja al Inmovilizado por alguna de estas causas, por su valor neto contable, teniendo como contrapartida, una cuenta de Resultados.

### **9.3. OPERACIONES MIXTAS**

Son operaciones en las que simultáneamente se produce un alta y una baja de bienes en el patrimonio del sujeto contable.

#### **9.3.1. PERMUTA**

Se trata de una de las formas posibles de traslación de dominio del inmovilizado, caracterizada por el intercambio entre las partes, conmutativo, oneroso y generalmente no dinerario, de bienes o derechos de la misma o de diferente naturaleza.

En las operaciones de permuta de activos del inmovilizado material, se aplicarán los siguientes criterios de valoración:

- El inmovilizado recibido se valorará de acuerdo con el valor de tasación con el límite del valor de mercado.
- Los gastos que ocasione el inmovilizado recibido hasta su puesta en funcionamiento incrementarán el valor del mismo siempre que no se supere el valor de mercado del referido bien.
- El inmovilizado entregado se dará de baja por su valor neto contable. Al dar de baja el inmovilizado por el valor neto contable, se reconocerá en su caso, el exceso de la provisión existente por la diferencia entre el valor del bien recibido, y el valor neto contable del inmovilizado entregado a cambio.

En los casos en los que no exista una equivalencia entre los valores de tasación de los bienes permutados y las diferencias de valoración se ajusten en metálico, la

operación sólo se tratará como permuta si el importe a pagar por el sujeto contable no supera el valor de tasación del bien entregado en el porcentaje legalmente establecido; en caso contrario, la operación se tratará como adquisición entregando como pago parcial otro inmovilizado material.

Para la contabilización de las operaciones anteriores se estará a lo siguiente:

- Las diferencias entre el valor de tasación del bien entregado y su valor neto contable se registrarán como un resultado positivo o negativo, según su signo.
- El inmovilizado recibido se contabilizará por el valor de tasación. Las diferencias entre dicho valor y el valor de tasación del bien entregado, en la parte en que no se compensen con cobros o pagos en metálico se conceptuarán como una subvención, entregada o recibida, según su signo.

### **9.3.2. AQUISICIÓN ENTREGANDO COMO PAGO PARCIAL OTRO INMOVILIZADO MATERIAL**

Se trata de una figura especial de adquisición que consiste en una transacción, en la cual se recibe un inmovilizado material, a cambio de dos tipos de contraprestaciones:

- Una de ellas, es no dineraria, y consiste en la entrega de un inmovilizado en concepto de pago parcial;
- La otra, es dineraria, por la parte a cubrir mediante pagos o el empleo de crédito.

La Entidad que recibe el bien a cambio de otro, más un diferencial monetario, valorará, en general, el bien recibido, por el valor neto contable del bien que transmite, más el importe monetario pagado.

Como límite máximo se considerará el valor de mercado del activo recibido.

### **9.3.3. APORTACIONES NO DINERARIAS A SOCIEDADES**

Son operaciones que si bien pueden calificarse como enajenaciones, al materializarse en entregas realizadas del propio Inmovilizado, participan del carácter

de "especiales" al constituir la contraprestación entrega de títulos valores de una Sociedad Mercantil.

La valoración de los bienes será realizada por expertos independientes que aplicarán los criterios que indica el T.R.L.S.A., pudiéndose aplicar en su contabilización los criterios expuestos en el apartado 9.3.1. PERMUTA.

#### **9.4. OPERACIONES ESPECIALES**

##### **9.4.1. ADJUDICACIÓN EN PAGO DE DEUDAS**

La adjudicación en pago de deudas es una operación con la que se finaliza un proceso de recaudación ejecutiva sobre los bienes de un deudor.

El propio Reglamento General de Recaudación establece los criterios que han de seguirse en orden a la valoración de los bienes que corresponda adjudicar, puntualizando al respecto que el valor será igual al débito perseguido. La contabilización de la operación deberá observar dos aspectos:

- Cancelación de la deuda contraída por el deudor, y
- Adjudicación de los bienes, incorporándolos al Inmovilizado.

##### **9.4.2. CESIONES GRATUITAS DE BIENES INMUEBLES**

La cesión gratuita de bienes inmuebles efectuada a favor de Entidades o Instituciones públicas o privadas provocará, como consecuencia del acto administrativo en que se acuerde la cesión, los siguientes efectos:

- En la contabilidad del sujeto cedente se producirá la baja en cuentas del bien cedido por su valor neto contable utilizando como contrapartida cuentas compensatorias de patrimonio. Sin perjuicio de la baja en cuentas, el bien deberá mantenerse en inventario, haciendo constar la circunstancia de encontrarse cedido, con indicación del cesionario y de las condiciones de la cesión.
- En la contabilidad del sujeto cesionario se producirá el alta en cuentas del bien cedido, por el valor venal del mismo, utilizando como contrapartida cuentas diferenciadas de patrimonio. Asimismo, se procederá a dar de alta el bien en el

inventario, haciendo constar la circunstancia de encontrarse cedido, con indicación del cedente y de las condiciones de la cesión.

Los bienes cedidos deberán de ser amortizados por el cesionario, que también reflejará en su contabilidad las correcciones valorativas y las ampliaciones, mejoras o renovaciones que se efectúen sobre dichos bienes, sin que tales operaciones tengan reflejo ni en las cuentas ni en el inventario del cedente.

En los casos en que, por incumplimiento del destino o por el transcurso de los plazos señalados en el acuerdo, reviertan los bienes al cedente, se producirán los siguientes efectos:

- En el sujeto cesionario se producirá la baja en cuentas del bien revertido, por su valor neto contable, teniendo como contrapartida la cuenta de patrimonio antes enunciada; las posibles diferencias entre el valor de cesión y el valor de reversión se tratarán como resultado del ejercicio en que se produzca dicha operación. Así mismo, se procederá a dar de baja el bien en el inventario.
- En el sujeto cedente se producirá el alta en cuentas del bien, por el valor con que figure en inventario, teniendo como contrapartida la cuenta compensatoria de patrimonio, y se reflejará en el inventario el hecho de la reversión. Sin perjuicio de lo anterior, deberán reflejarse, tanto en cuentas como en el inventario, las posibles correcciones valorativas derivadas de detrimentos o deterioros experimentados por los bienes.

En los supuestos en que por el cumplimiento de las condiciones o de los plazos establecidos en el acuerdo de cesión, los bienes pasen definitivamente a la plena propiedad del cesionario se producirán los siguientes efectos:

- En la contabilidad del sujeto cedente se producirá la baja en inventario del bien y se cancelarán las cuentas compensatorias de patrimonio, tratándose la operación como una subvención de capital en especie.
- En la contabilidad del sujeto cesionario se consolidará la propiedad del bien, reflejándose este hecho en el inventario y se cancelarán las cuentas especiales de patrimonio, tratándose la operación como una subvención de capital en especie.

### **9.4.3. ADSCRIPCIÓN DE BIENES INMUEBLES**

La adscripción de bienes inmuebles propiedad de cualquier Administración Pública a entidades de ella dependientes que no adopten la forma de Sociedad Mercantil provocará, como consecuencia de la adopción del acto administrativo que la acuerde, los siguientes efectos:

- En la contabilidad del sujeto adscribiente se producirá la baja en cuentas del bien adscrito por su valor neto contable, utilizando como contrapartida cuentas compensatorias de patrimonio. Sin perjuicio de la baja en cuentas, el bien deberá mantenerse en inventario, haciendo constar la circunstancia de encontrarse adscrito, con indicación de la Entidad beneficiaria y de las condiciones de la adscripción.
- En la contabilidad de la Entidad beneficiaria se producirá el alta en cuentas del bien adscrito, por el valor neto contable del mismo, utilizando como contrapartida cuentas diferenciadas de patrimonio. Asimismo, se procederá a dar de alta el bien en el inventario, haciendo constar la circunstancia de encontrarse adscrito y de las condiciones de la adscripción.

Los bienes adscritos deberán ser amortizados por la Entidad beneficiaria, que también reflejará en su contabilidad las correcciones valorativas y las ampliaciones, mejoras o renovaciones que se efectúen sobre dichos bienes, sin que tales operaciones tengan reflejo ni en las cuentas ni en el inventario del adscribiente.

En los casos en que reviertan los bienes al adscribiente, se producirán los siguientes efectos:

- En la contabilidad de la Entidad beneficiaria se producirá la baja en cuentas del bien revertido, por su valor neto contable, teniendo como contrapartida la cuenta de patrimonio antes enunciada; las posibles diferencias entre el valor de adscripción y el valor de reversión se tratarán como resultado del ejercicio en que

se produzca dicha operación. Asimismo, se procederá a dar de baja el bien en el inventario.

- En la contabilidad del sujeto adscribiente se producirá el alta en cuentas del bien, por el valor neto contable con que figurara en la Entidad beneficiaria, teniendo como contrapartida la cuenta compensatoria de patrimonio, y se reflejará en el inventario el hecho de la reversión. Las posibles diferencias entre el valor de adscripción y el valor de reversión se tratarán como resultado del ejercicio en que se produzca dicha operación.

#### **9.4.4. ALTERACIÓN DE LA CALIFICACIÓN JURÍDICA DE LOS BIENES**

La alteración de la calificación jurídica de los bienes podrá tener un doble significado:

- Modificación en la situación y protección jurídica del bien.
- Modificación del uso del bien.

Dentro del primer grupo se incluirán las siguientes operaciones:

- Afectación de un bien patrimonial a un servicio público.
- Desafectación de un bien afectado al servicio público.

Estas operaciones no producirán anotación contable alguna, si bien deberá recogerse en el inventario dicha alteración en la calificación jurídica.

Dentro del segundo grupo se incluyen las siguientes operaciones y sus inversas:

- Afectación al uso público de un bien patrimonial.
- Afectación al uso público de un bien destinado al servicio público.

Además de recogerse en el inventario, estas operaciones producirán los siguientes efectos en la contabilidad:

- La afectación al uso público provocará la baja en cuentas del bien por su valor neto contable, pudiendo utilizarse como contrapartida cuentas compensatorias de patrimonio, conforme a lo indicado en el apartado 5.3. "Inversiones destinadas al uso general" de este documento.

- La incorporación de los bienes de uso público desafectados provocará el alta en cuentas del bien, por el valor que figure en inventario, teniendo como contrapartida cuentas de patrimonio. En el supuesto de que el bien no figurara en el inventario o careciera de valoración se podrá incorporar por su valor venal.

## **10. INVENTARIO**

### **10.1. CONCEPTO Y CARACTERÍSTICAS**

Se entiende por inventario la relación detallada e individualizada de un conjunto de elementos que se agrupan en función de su relación con una determinada rúbrica contable. El inventario tiene por objeto facilitar la información adecuada para el cumplimiento de los múltiples fines a que se ordena.

La información que debe recoger el inventario se concretará en datos y características físicas, técnicas, económicas y jurídicas que, a través de su permanente actualización, permitan satisfacer las necesidades de sus potenciales usuarios.

La información que sobre la situación física y técnica del bien nos facilite el inventario, será fundamental a los efectos de calcular la depreciación y obsolescencia que pudieran afectarle.

Desde un punto de vista económico, la identificación del bien debe recoger su valoración, conforme a los criterios de contabilidad, ya que debe ser el soporte de ésta. Valores distintos de los contables que puedan figurar en el inventario, así como la utilidad de cada uno de ellos, deberán determinarse en función de las necesidades de información que tengan los distintos usuarios.

El inventario debe recoger cada modificación que se produzca con respecto a la situación jurídica de los bienes, ya que incide directamente en la valoración que pueda darse a los mismos. La consideración de una carga constituida sobre un bien inmueble, o el título jurídico por el que se posee, son importantes a la hora de adquirir o enajenar un determinado bien.

También deberán reflejarse en inventario los bienes cedidos o adscritos a otros entes, aunque la valoración de los mismos, no tenga reflejo contable.

En principio deben incluirse todos los bienes y derechos que son considerados por el sujeto contable como constitutivos y representativos de su patrimonio. Figurarán igualmente los bienes que el sujeto contable utiliza aún cuando el título jurídico por el que los posee, sea distinto de la propiedad.

Todos aquellos bienes o inversiones sobre los que, sin formar parte del activo inmovilizado o sin ser objeto de uso privativo por cualquier título jurídico, mantenga el sujeto contable una relación de tutela, mantenimiento o salvaguardia deberán ser objeto del correspondiente control, bien mediante registros especializados independientes del inventario o bien integrados en éste.

## **10.2. FINES**

Los fines principales que debe cumplir el inventario de Inmovilizado no financiero, son los siguientes:

- Identificar los bienes y elementos que integran el Inmovilizado material e inmaterial, sirviendo de soporte a la contabilidad.
- Permitir el control de las situaciones jurídicas que puedan afectar a los elementos que registra, tengan o no repercusión contable.
- Contribuir, con los datos oportunos, al proceso de elaboración de los presupuestos del sujeto contable.
- Aportar información para el análisis de costes.
- Constituir una ayuda válida y eficaz para la gestión.

Todos ellos están relacionados y responden al objetivo de que el inventario sea un soporte fiable de la contabilidad y un instrumento útil para la gestión y control del inmovilizado no financiero.

La identificación de los elementos patrimoniales es necesaria a la hora de formar agrupaciones de bienes, a los que pueden aplicarse idénticos criterios, en orden a su tratamiento contable.

## **10.3. VALORACIÓN Y TRATAMIENTO**

El inventario debe recoger todos los elementos considerados por el sujeto contable como constitutivos y representativos de su patrimonio, así como aquellos que utiliza, sea cual sea el título jurídico por el que los posee, atribuyendo a cada uno su valor y especificando las características y datos necesarios para el cumplimiento de los fines que persigue.

Si bien el inventario debe ser único, su contenido deberá estructurarse de tal forma que puedan obtenerse los valores contables por suma de las diferentes agrupaciones de bienes.

El valor atribuible a cada elemento no será necesariamente único, pues son varias las exigencias que el inventario debe satisfacer y diferentes según el tipo de bien de que se trate.

Con carácter general, y desde el punto de vista contable, pueden considerarse como valores necesarios los siguientes:

\*Para los bienes inmuebles:

- Precio o coste de adquisición: Definido en los puntos 8 y 9 del presente documento.
- Valor del suelo: Se considerará este valor tanto en el caso de solares sin edificar como en el de edificios y otras construcciones. En el primer caso servirá al objeto de dotar las oportunas provisiones; en el segundo su separación responde al principio general de no amortización del suelo.
- Valor del vuelo: Valor que corresponde a la edificación, exclusivamente, y que sirve para determinar la amortización del edificio o de la construcción.
- Amortización acumulada: expresión contable de la depreciación sufrida por el bien por su uso o por obsolescencia.
- Valor neto contable: Valor del inmueble, descontando la amortización y, en su caso, las provisiones.
- Valor residual: Valor que se considera a efectos de la enajenación del inmueble una vez finalizada su vida económica útil.
- Gastos de reparación y conservación, al objeto de facilitar la presupuestación.

\*Para los bienes muebles:

- Precio o coste de adquisición.
- Amortización acumulada.
- Valor neto contable.

- Valor residual.

\*Para los elementos del inmovilizado inmaterial:

- Precio o coste de adquisición.
- Amortización acumulada.
- Valor neto contable.

Junto a los valores de relevancia contable podrán figurar otros valores en función de las necesidades de otros usuarios del inventario, como los siguientes:

\*Valores cuya determinación viene marcada por la legislación específica:

- Valor catastral: utilizado para la determinación de los impuestos que recaigan sobre bienes inmuebles.
- Valor urbanístico: utilizado para la valoración del suelo, conforme a su ley reguladora.
- Valor a efectos de expropiación forzosa.

\*Valores definidos por su uso en la práctica:

- Valor de mercado: Valor de un inmueble por aplicación de las leyes de la oferta y la demanda.
- Valor de explotación: Valor considerado por la renta neta que se obtiene en su explotación económica o en su alquiler.
- Valor de reposición: Determinado por la suma de los costes necesarios para la construcción de un bien de idéntica naturaleza y características. Para el caso de los edificios declarados de interés histórico artístico, este valor será el de reconstrucción.
- Valor de tasación: El que se determina por peritos especializados, si bien su actuación se someterá a lo establecido con carácter general, para el mercado hipotecario, y que, en los casos ya enumerados en este documento, servirá como valor inicial o de adquisición.