

UNIDAD DIDÁCTICA

6

INMOVILIZADO MATERIAL: OPERACIONES ESPECIALES II, CORRECCIONES VALORATIVAS Y CASOS PARTICULARES

VIRGINIA LLORENTE MUÑOZ

INTRODUCCIÓN

En esta unidad didáctica continuaremos con el análisis de las operaciones especiales que comenzamos a estudiar en la unidad anterior y profundizaremos en las correcciones valorativas y en los casos particulares del activo no corriente material, diferenciando los siguientes apartados:

- Operaciones especiales II:
 - Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar.
 - Arrendamiento financiero.
 - Arrendamiento operativo.
 - Venta con arrendamiento posterior.
- Correcciones valorativas:
 - Amortización.
 - Deterioro de valor.
 - Pérdida irreversible de valor.
- Casos particulares del inmovilizado material.

CONTENIDO

Operaciones especiales I

- *Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar*

¿Cómo define el PGCPAL el arrendamiento y qué alternativas contempla en su contabilización?

Esta problemática aparece recogida en la norma de reconocimiento y valoración 6ª del PGCPAL, que especifica que se considerará arrendamiento, a efectos de esta norma, cualquier acuerdo, con independencia de su instrumentación jurídica, por el

que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado.

Para el análisis de su tratamiento contable, se deben diferenciar tres alternativas:

- A) Arrendamiento financiero.
- B) Arrendamiento operativo.
- C) Venta con arrendamiento posterior.

A) Arrendamiento financiero

¿En qué situaciones podríamos catalogar un contrato de arrendamiento como arrendamiento financiero?

En este apartado existen diferencias importantes respecto al Plan de 2004. En concreto, el PGCPAL señala que un arrendamiento se clasificará como financiero cuando, de las condiciones económicas del acuerdo de arrendamiento, se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, lo que ocurrirá en los siguientes casos:

- a) Si existiera opción de compra, cuando no existan dudas razonables de que se va a ejercer la misma (es decir, precio de la opción de compra < valor razonable del activo en el momento de ejercitar la opción de compra).
- b) Si el plazo del contrato coincidiera o cubriera la mayor parte de la vida económica del activo o cuando exista evidencia de que ambos periodos van a coincidir, no siendo su valor residual significativo.
- c) Si al inicio del arrendamiento el valor actual de las cantidades a pagar supusieran un importe sustancial del valor razonable del activo arrendado.
- d) Si los activos arrendados tuvieran una naturaleza tan especial que hiciera que fuera difícil reemplazarlos por otros y su utilidad quedara restringida al arrendatario.

- e) Si el arrendatario pudiera cancelar el contrato y las pérdidas sufridas por el arrendador fueran asumidas por el primero.
- f) Si los resultados derivados de las fluctuaciones en el valor razonable recayeran sobre el arrendatario.
- g) Si el arrendatario pudiera prorrogar el arrendamiento con unos pagos sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.
- h) Finalmente, como excepción si los activos objeto de arrendamiento fueran portadores de potencial de servicio **no** sería considerado arrendamiento financiero siempre y cuando la entidad mantuviera el potencial de servicio que dichos activos tuvieran incorporado.

Respecto a su valoración, la norma señala que se realizará acorde con la naturaleza del elemento objeto de arrendamiento.

¿Cómo deben tratarse los terrenos en el caso del arrendamiento conjunto de un terreno y un edificio?

Por otro lado, dado que los terrenos suelen tener una vida útil indefinida, en el arrendamiento conjunto de un terreno y un edificio ambos componentes se deberán considerar de forma separada si al finalizar el plazo del arrendamiento la propiedad del terreno no va a ser transmitida al arrendatario, contabilizando el terreno como un arrendamiento operativo, para lo que se distribuirán los pagos acordados entre el terreno y el edificio en proporción a los valores razonables que representen los derechos de arrendamiento de ambos componentes, a menos que tal distribución no sea fiable en cuyo caso el arrendamiento se considerará financiero salvo que resulte evidente que sea operativo.

Analizaremos, a continuación, el registro contable de la problemática de arrendamientos financieros, desde una doble perspectiva: la del arrendatario y la del arrendador.

¿Cuál sería el registro contable que debería llevar a cabo el arrendatario si firma un contrato de arrendamiento financiero?

Contabilidad del arrendatario

Tendrá que reconocer el activo objeto de arrendamiento, según su naturaleza, así como un pasivo financiero que valorará por el menor importe entre el valor razonable del activo arrendado y el valor actual de los pagos acordados con el arrendador, incluyendo la opción de compra y excluyendo tanto las cuotas de carácter contingente (aquellas cuyo importe futuro depende de una variable establecida en el contrato) como los costes de los servicios y demás gastos que no se puedan activar de acuerdo a las normas de reconocimiento y valoración 1ª "Inmovilizado material" y 5ª "Inmovilizado intangible".

De esta forma, para poder calcular el valor actual necesitará utilizar un tipo de interés que será aquel que venga reflejado en el contrato o, en su defecto, aquel que el arrendatario pagaría en un arrendamiento similar. Si no se dispusiera de ninguno de ellos se usará el tipo de interés al que podrían obtenerse los fondos necesarios para comprar el activo.

Respecto a los costes directos iniciales inherentes a la operación en los que incurra el arrendatario se considerarán mayor valor del activo.

Por último, la carga financiera correspondiente a las cuotas del arrendamiento se distribuirá a lo largo del plazo del arrendamiento, imputándose a los resultados del ejercicio en que se devenguen, mediante aplicación del método del tipo de interés efectivo para el arrendatario.

Las anotaciones a realizar serán:

- Por el registro, en el momento inicial:

| | | | | |
|--|-----|--|-----|--|
| Menor valor (razonable y actual) | 21X | Inmovilizaciones materiales | | Menor valor (razonable y actual) |
| | | a | | |
| | | Acreeedores por arrendamiento financiero l/p | 174 | |
| | | Acreeedores por arrendamiento financiero c/p | 524 | |

Usaremos la cuenta de inmovilizado material que corresponda en cada caso.

- Por el importe de los intereses devengados y no vencidos:

| | | | | |
|------------------------------------|------|---|-----|------------------------------------|
| Intereses devengados y no vencidos | 6626 | Intereses de otras deudas a Acreedores por arrendamiento financiero c/p | 524 | Intereses devengados y no vencidos |
|------------------------------------|------|---|-----|------------------------------------|

- Por el pago de las cuotas:

| | | | | |
|--|------|---|------|-------------------|
| Valor amortización cuota + int. devengados no vencidos | 524 | Acreedores por arrendamiento financiero c/p | | |
| Intereses devengados y vencidos | 6626 | Intereses de otras deudas a Acreedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente | 400X | Valor de la deuda |

- Por la reclasificación del pasivo financiero:

| | | | | |
|---------------------|-------|---|-----|---------------------|
| Importe a traspasar | a 174 | Acreedores por arrendamiento financiero l/p a Acreedores por arrendamiento financiero c/p | 524 | Importe a traspasar |
|---------------------|-------|---|-----|---------------------|

¿Cuál sería el registro contable que debería llevar a cabo el arrendador si firma un contrato de arrendamiento financiero?

Contabilidad del arrendador

En este caso tendrá que contabilizar un derecho de cobro por el valor razonable del bien más los costes directos iniciales del arrendador, dando de baja el activo por su valor contable y registrando, en su caso, un resultado del ejercicio.

La diferencia entre el crédito contabilizado en el activo del balance y la cantidad a cobrar, correspondiente a intereses no devengados, se imputará a la cuenta de resultado del ejercicio en que se devenguen de acuerdo con el método del tipo de interés efectivo.

Las anotaciones a realizar serán:

- Por el registro, en el momento inicial:

| | | | | |
|-----------------------------------|------|---|-----|-----------------------|
| Amortización dotada | 281X | Amortización acumulada del inmovilizado material | | |
| Importe del deterioro | 291X | Deterioro de valor del inmovilizado material | | |
| Valor razonable + costes directos | 2629 | Otros créditos a largo plazo | | |
| | 5429 | Otros créditos a corto plazo | | |
| Diferencia negativa | 671 | Pérdidas procedentes del inmovilizado material* | | |
| | | a | | |
| | | Inmovilizaciones materiales | 21X | Precio de adquisición |
| | | Beneficios procedentes del inmovilizado material* | 771 | Diferencia positiva |

Usaremos la cuenta de inmovilizado material que corresponda en cada caso.

- Por el importe de los intereses devengados y no vencidos:

| | | | | |
|------------------------------------|-----|-------------------------------------|------|------------------------------------|
| Intereses devengados y no vencidos | 547 | Intereses a corto plazo de créditos | | Intereses devengados y no vencidos |
| | | a | | |
| | | Ingresos de créditos | 7620 | |

- Por el cobro de las cuotas:

| | | | | |
|-------|------|-------------------------------------|------|---------------------|
| Total | 430X | Deudores por derechos reconocidos. | | |
| | | Presupuesto de ingresos corriente | | |
| | | a | | |
| | | Otros créditos a corto plazo | 5429 | Importe del derecho |
| | | Intereses a corto plazo de créditos | 547 | Intereses |

- Por la reclasificación del derecho de cobro:

| | | | | |
|---------------------|------|------------------------------|------|---------------------|
| Importe a traspasar | 5429 | Otros créditos a corto plazo | | Importe a traspasar |
| | | a | | |
| | | Otros créditos a largo plazo | 2629 | |

Ejercicio 1.

El 1 de enero de n la Entidad Local "K" formaliza un contrato de arrendamiento financiero sobre un vehículo cuyo valor razonable asciende a 32.000,00 €.

El pago se hará al final de cada año en cuatro cuotas anuales de 7.000,00 € y una cuota más del mismo importe en el momento de la opción de compra, ascendiendo el valor actual de las mismas según el tipo de interés reflejado en el contrato a 30.580,20 €.

Se sabe además que la vida útil estimada del elemento de transporte asciende a 10 años y que todas las operaciones de tesorería se realizan a través de la cuenta operativa que la entidad tiene abierta en el Banco "W".

SE PIDE contabilizar las anotaciones a realizar durante los ejercicios n, n+1, n+2 y n+3, teniendo en cuenta únicamente la incidencia económico-patrimonial.

Solución propuesta:

CUADRO DE AMORTIZACIÓN

| FECHA | Nº CUOTA | IMPORTE CUOTA | INTERESES | AMORTIZACIÓN | COSTE AMORTIZADO |
|--------------|----------|------------------|-----------------|------------------|------------------|
| 01/01/n | | | | | 30.580,20 |
| 31/12/n | 1 | 7.000,00 | 1.529,15 | 5.470,85 | 25.109,35 |
| 31/12/n+1 | 2 | 7.000,00 | 1.255,58 | 5.744,42 | 19.364,94 |
| 31/12/n+2 | 3 | 7.000,00 | 968,34 | 6.031,66 | 13.333,27 |
| 31/12/n+3 | 4 | 14.000,00 | 666,73 | 13.333,27 | 0,00 |
| TOTAL | | 35.000,00 | 4.419,80 | 30.580,20 | |

TIPO DE INTERÉS EFECTIVO ANUAL = 5%

- Por la firma del contrato de arrendamiento financiero:

| 1 de enero de n | | | | |
|-----------------|-----|--|-----|-----------|
| 30.580,20 | 218 | Elementos de transporte | | |
| | | a | | |
| | | Acreeedores por arrendamiento financiero l/p | 174 | 25.109,35 |
| | | Acreeedores por arrendamiento financiero c/p | 524 | 5.470,85 |

- Por el pago de la primera cuota:

| 31 de diciembre de n | | | | |
|----------------------|------|--|------|----------|
| 5.470,85 | 524 | Acreeedores por arrendamiento financiero c/p | | |
| 1.529,15 | 6626 | Intereses de otras deudas | | |
| | | a | | |
| | | Acreeedores por obligaciones reconocidas. | | |
| | | Presupuesto de gastos corriente. | | |
| | | Otras deudas | 4003 | 7.000,00 |
| 7.000,00 | 4003 | Acreeedores por obligaciones reconocidas. | | |
| | | Presupuesto de gastos corriente. | | |
| | | Otras deudas | | |
| | | a | | |
| | | Banco e instituciones de crédito. Cuentas operativas | 571 | 7.000,00 |

- Por la dotación de la amortización correspondiente al elemento de transporte:

| 31 de diciembre de n | | | | |
|----------------------|------|---|------|----------|
| 3.058,02 | 6818 | Amortización de elementos de transporte | | |
| | | a | | |
| | | Amortización acumulada de elementos de transporte | 2818 | 3.058,02 |

- Por la reclasificación de la deuda:

| 31 de diciembre de n | | | | |
|----------------------|-----|--|-----|----------|
| 5.744,42 | 174 | Acreeedores por arrendamiento financiero l/p | | |
| | | a | | |
| | | Acreeedores por arrendamiento financiero c/p | 524 | 5.744,42 |

- Por el pago de la segunda cuota:

| 31 de diciembre de n+1 | | | | |
|------------------------|------|--|------|----------|
| 5.744,42 | 524 | Acreeedores por arrendamiento financiero c/p | | |
| 1.255,58 | 6626 | Intereses de otras deudas | | |
| | | a | | |
| | | Acreeedores por obligaciones reconocidas. | | |
| | | Presupuesto de gastos corriente. | | |
| | | Otras deudas | 4003 | 7.000,00 |
| 7.000,00 | 4003 | Acreeedores por obligaciones reconocidas. | | |
| | | Presupuesto de gastos corriente. | | |
| | | Otras deudas | | |
| | | a | | |
| | | Banco e instituciones de crédito. Cuentas operativas | 571 | 7.000,00 |

- Por la dotación de la amortización correspondiente al elemento de transporte:

| 31 de diciembre de n+1 | | | | |
|------------------------|------|---|------|----------|
| 3.058,02 | 6818 | Amortización de elementos de transporte | | |
| | | a | | |
| | | Amortización acumulada de elementos de transporte | 2818 | 3.058,02 |

- Por la reclasificación de la deuda:

| 31 de diciembre de n+1 | | | | |
|------------------------|-----|--|-----|----------|
| 6.031,66 | 174 | Acreeedores por arrendamiento financiero l/p | | |
| | | a | | |
| | | Acreeedores por arrendamiento financiero c/p | 524 | 6.031,66 |

- Por el pago de la tercera cuota:

| 31 de diciembre de n+2 | | | | |
|------------------------|------|--|------|----------|
| 6.031,66 | 524 | Acreeedores por arrendamiento financiero c/p | | |
| 968,34 | 6626 | Intereses de otras deudas | | |
| | | a | | |
| | | Acreeedores por obligaciones reconocidas. | | |
| | | Presupuesto de gastos corriente. | | |
| | | Otras deudas | 4003 | 7.000,00 |
| 7.000,00 | 4003 | Acreeedores por obligaciones reconocidas. | | |
| | | Presupuesto de gastos corriente. | | |
| | | Otras deudas | | |
| | | a | | |
| | | Banco e instituciones de crédito. Cuentas operativas | 571 | 7.000,00 |

- Por la dotación de la amortización correspondiente al elemento de transporte:

| 31 de diciembre de n+2 | | | | |
|------------------------|------|---|------|----------|
| 3.058,02 | 6818 | Amortización de elementos de transporte | | |
| | | a | | |
| | | Amortización acumulada de elementos de transporte | 2818 | 3.058,02 |

- Por la reclasificación de la deuda:

| 31 de diciembre de n+2 | | | | |
|------------------------|-----|--|-----|-----------|
| 13.333,27 | 174 | Acreeedores por arrendamiento financiero l/p | | |
| | | a | | |
| | | Acreeedores por arrendamiento financiero c/p | 524 | 13.333,27 |

- Por el pago de la cuarta cuota y ejercicio de la opción de compra:

| 31 de diciembre de n+3 | | | | |
|------------------------|------|--|------|-----------|
| 13.333,27 | 524 | Acreeedores por arrendamiento financiero c/p | | |
| 666,73 | 6626 | Intereses de otras deudas | | |
| | | a | | |
| | | Acreeedores por obligaciones reconocidas. | | |
| | | Presupuesto de gastos corriente. | | |
| | | Otras deudas | 4003 | 14.000,00 |
| 14.000,00 | 4003 | Acreeedores por obligaciones reconocidas. | | |
| | | Presupuesto de gastos corriente. | | |
| | | Otras deudas | | |
| | | a | | |
| | | Banco e instituciones de crédito. Cuentas operativas | 571 | 14.000,00 |

- Por la dotación de la amortización correspondiente al elemento de transporte:

| 31 de diciembre de n+3 | | | | |
|------------------------|------|---|------|----------|
| 3.058,02 | 6818 | Amortización de elementos de transporte | | |
| | | a | | |
| | | Amortización acumulada de elementos de transporte | 2818 | 3.058,02 |

B) Arrendamiento operativo

¿En qué se diferencia el arrendamiento operativo del financiero?

Al contrario que en el caso anterior, en esta operación no se transfieren los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del bien arrendado, por lo que el arrendatario reconocerá las cuotas como gasto del ejercicio en que se devenguen, utilizando para ello la cuenta 621. "Arrendamientos y cánones", mientras que el arrendador las registrará como ingresos, utilizando la cuenta 776. "Ingresos por arrendamientos".

C) Venta con arrendamiento posterior

¿Cómo debería registrarse contablemente, tanto desde el punto de vista del arrendatario como del arrendador, una venta conectada al posterior arrendamiento o cesión de uso de los activos enajenados?

Cuando se lleva a cabo una enajenación conectada al posterior arrendamiento o cesión de uso de los activos enajenados y de sus condiciones económicas se deriva que se trata de un método de financiación, el arrendatario no variará la calificación del activo ni reconocerá resultados derivados de dicha transacción, registrando el importe recibido con abono a una partida de pasivo financiero y contabilizando los intereses asociados a la operación como gastos a lo largo de la vida del contrato por el método del tipo de interés efectivo.

Respecto al arrendador, éste contabilizará la operación de acuerdo a la norma de reconocimiento y valoración 8ª "Activos financieros", que será objeto de análisis más adelante (capítulo 9).

Correcciones valorativas

- ***Amortización***

La amortización es la expresión contable de la distribución sistemática de la depreciación de un activo a lo largo de su vida útil.

La cuota de amortización se calculará en base al método de amortización utilizado. Para ello se distribuirá la base amortizable, entendida como el valor contable del bien en cada momento deducido el valor residual que pudiera tener, entre la vida útil que reste.

En la estimación de la vida útil se tendrán en cuenta factores tales como el uso que la entidad espera realizar del activo, el deterioro natural esperado, la obsolescencia técnica y los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo.

¿Cuáles son los métodos de amortización que permite utilizar el PGCPAL?

En cuanto a los métodos de amortización que figuran en el PGCPAL son el de amortización lineal, el de la tasa constante sobre el valor contable y el de suma de unidades producidas. Su elección dependerá de los patrones esperados de obtención de rendimientos económicos o potencial de servicio, y se aplicará de forma sistemática de un periodo a otro, a menos que se produzca un cambio en los patrones esperados de obtención de rendimientos económicos o potencial de servicio de ese activo. De cualquier forma, si no pudieran determinarse de forma fiable dichos patrones, se adoptará el método lineal de amortización.

A pesar de lo comentado anteriormente, tanto la vida útil del bien como el método de amortización deberán revisarse periódicamente, y, en casos justificados, se podrán modificar.

¿Cómo se registran contablemente las amortizaciones?

La anotación contable de dotación de la amortización, se realizará por regla general al final de cada ejercicio, durante la vida útil del bien, de la siguiente manera:

| | | | | |
|-----------------------|------|---|------|-----------------------|
| Cuota de amortización | 681X | Amortización del inmovilizado material a Amortización acumulada del inmovilizado material | 281X | Cuota de amortización |
|-----------------------|------|---|------|-----------------------|

La cuenta 281 funciona a través de sus divisionarias y minorará la partida de activo no corriente del balance en la que figure el correspondiente elemento patrimonial.

Como hemos visto anteriormente, en caso de que se produzca la baja de un bien perteneciente al inmovilizado material, deberemos dotar la amortización correspondiente al tiempo transcurrido desde el principio del ejercicio hasta la fecha de dicha baja.

¿Sabe si todos los elementos del inmovilizado material son objeto de amortización o existe alguna excepción?

Como regla general, todos los elementos del activo no corriente económico material son amortizables, puesto que experimentan una depreciación de carácter irreversible a lo largo de su vida útil, con excepción de los terrenos ya que tienen una vida

ilimitada. No obstante, como novedad de este Plan se recoge que si el coste del terreno incluyera los costes de desmantelamiento, traslado y rehabilitación sí sería objeto de amortización a lo largo del periodo en el que se obtengan los rendimientos económicos o potencial de servicio por haber incurrido en esos gastos. Además, si el terreno tuviera una vida útil limitada también se amortizaría de forma que reflejara los rendimientos económicos o potencial de servicio que se van a derivar del mismo.

- Deterioro de valor

¿En qué consiste el deterioro de valor de un elemento del inmovilizado material?

El deterioro de valor de un activo perteneciente al inmovilizado material es la expresión contable de una pérdida de valor reversible que pueden experimentar los mismos cuando su valor contable excede a su importe recuperable, siempre que la diferencia sea significativa.

Dicho importe recuperable será el mayor entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso.

¿Cómo se registra contablemente el deterioro de valor?

La anotación contable correspondiente al deterioro se realizará, a final del ejercicio contable, de la siguiente forma:

| | | | | |
|-----------------------|------|--|------|-----------------------|
| Importe del deterioro | 691X | Pérdidas por deterioro del inmovilizado material | | Importe del deterioro |
| | | a | | |
| | | Deterioro de valor del inmovilizado material | 291X | |

La cuenta 291 funciona a través de sus divisionarias y minorará la partida de activo no corriente del balance en la que figure el correspondiente elemento patrimonial.

En el momento en que se reconozca un deterioro de valor, la amortización del activo deberá ajustarse en los ejercicios futuros, al objeto de distribuir el valor contable revisado del activo menos su valor residual, de forma sistemática, a lo largo de su vida útil restante.

En el caso de que, en un ejercicio posterior, el elemento de inmovilizado recuperara su valor, siendo su importe recuperable superior a su valor contable, deberemos revertir el deterioro realizando la siguiente anotación:

| | | | | |
|------------------------------------|------|--|------|------------------------------------|
| Importe de reversión del deterioro | 291X | Deterioro de valor del inmovilizado material a Reversión del deterioro del inmovilizado material | 791X | Importe de reversión del deterioro |
|------------------------------------|------|--|------|------------------------------------|

Después de reconocer una reversión de un deterioro de valor, volveremos a ajustar la amortización del activo para los ejercicios futuros.

Por otro lado, si se produjera la baja de un bien del inmovilizado material que hubiese sido objeto de deterioro, deberemos cargar la cuenta del subgrupo 29 "Deterioro de valor de activos no corrientes", por el importe del deterioro existente en ese momento, con abono a la cuenta del subgrupo 21 "Inmovilizaciones materiales" correspondiente.

Ejercicio 2.

La Entidad Pública "L" posee un edificio que adquiere el 1 de enero de n por un importe de 300.000,00 €, de los cuales un 20% corresponden al terreno sobre el que está situado, estimándose una vida útil de 50 años y un valor residual de 10.000,00 €.

Dicho edificio no experimenta ningún deterioro hasta el 31 de diciembre de n+9, fecha en la que alcanza un importe recuperable de 220.000,00 €. Dicha pérdida es recuperada tres años después, a 31 de diciembre de n+12.

SE PIDE contabilizar las operaciones relativas a la amortización y deterioro de la construcción durante los primeros 15 años de vida.

Solución propuesta:

Durante los 10 primeros años de vida útil de este edificio la única pérdida de valor que experimenta es la de carácter irreversible que se reflejará a través de la amortización.

La cuota anual lineal se calculará de la siguiente forma:

$$(\text{Precio de adquisición} - \text{Valor residual}) / \text{N}^\circ \text{ de años de vida útil} = (80\% \ 300.000,00 - 10.000,00) / 50 = 4.600,00 \text{ €}$$

Por tanto, el 31 de diciembre de los 10 primeros años, realizaremos la siguiente anotación:

| 31 de diciembre de n+X | | | | |
|------------------------|------|--|------|----------|
| 4.600,00 | 6811 | Amortización de construcciones | | |
| | | a | | |
| | | Amortización acumulada de construcciones | 2811 | 4.600,00 |

El 31 de diciembre de n+9, además de dotar la correspondiente amortización, habría que contabilizar una pérdida de valor reversible producida como consecuencia de que el importe recuperable de la construcción es significativamente menor que su valor contable:

Importe recuperable edificio= 80% 220.000,00 € =176.000,00 €

Valor contable edificio= Precio adquisición-Amortización acumulada= 80% 300.000,00-(4.600,00*10 años)= 194.000,00 €

Deterioro= Importe recuperable-Valor contable= -18.000,00 €

| 31 de diciembre de n+9 | | | | |
|------------------------|------|--|------|-----------|
| 18.000,00 | 6911 | Pérdidas por deterioro de construcciones | | |
| | | a | | |
| | | Deterioro de valor de construcciones | 2911 | 18.000,00 |

Importe recuperable terreno= 20% 220.000,00 € =44.000,00 €

Valor contable terreno= Precio adquisición-Amortización acumulada= 20% 300.000,00-0= 60.000,00 €

Deterioro= Importe recuperable-Valor contable= -36.000,00 €

| 31 de diciembre de n+9 | | | | |
|------------------------|------|---|------|-----------|
| 36.000,00 | 6910 | Pérdidas por deterioro de terrenos y bienes naturales | | |
| | | a | | |
| | | Deterioro de valor de terrenos y bienes naturales | 2910 | 36.000,00 |

Esto implica que deberemos recalcular la cuota de amortización de la construcción para los ejercicios futuros, en función del valor contable revisado:

Valor contable revisado (1)= Precio de adquisición-Amortización acumulada-Deterioro de valor= 80% 300.000,00-(4.600,00*10)-18.000,00= 176.000,00 €

Nueva cuota de amortización (1)= (Valor contable revisado-Valor residual)/Nº de años de vida útil restante= (176.000,00-10.000,00)/40= 4.150,00 €

Por tanto el 31 de diciembre de los ejercicios n+10, n+11 y n+12 realizaremos la siguiente anotación:

| 31 de diciembre de n+XX | | | | |
|-------------------------|------|--|------|----------|
| 4.150,00 | 6811 | Amortización de construcciones | | |
| | | a | | |
| | | Amortización acumulada de construcciones | 2811 | 4.150,00 |

El 31 de diciembre de n+12 se recupera el valor del edificio y del terreno, ya que su importe recuperable vuelve a ser mayor que su valor contable, por lo que realizaremos la siguiente anotación:

| 31 de diciembre de n+12 | | | | |
|-------------------------|------|---|------|-----------|
| 18.000,00 | 2911 | Deterioro de valor de construcciones | | |
| | | a | | |
| | | Reversión del deterioro de construcciones | 7911 | 18.000,00 |

| 31 de diciembre de n+12 | | | | |
|-------------------------|------|--|------|-----------|
| 36.000,00 | 2910 | Deterioro de valor de terrenos y bienes naturales | | |
| | | a | | |
| | | Reversión del deterioro de terrenos y bienes naturales | 7910 | 36.000,00 |

Esto implica que, nuevamente deberemos recalcular la cuota de amortización de la construcción para los ejercicios futuros, en función del valor contable revisado:

Valor contable revisado (2) = Precio de adquisición - Amortización acumulada = 80%
 $300.000,00 - (4.600,00 \times 10 + 4.150,00 \times 3) = 181.550,00 \text{ €}$

Nueva cuota de amortización (2) = (Valor contable revisado - Valor residual) / N° de años de vida útil restante = $(181.550,00 - 10.000,00) / 37 = 4.636,49 \text{ €}$

Por tanto el 31 de diciembre de los ejercicios n+13, n+14 y n+15 realizaremos la siguiente anotación:

| 31 de diciembre de n+XX | | | | |
|-------------------------|------|--|------|----------|
| 4.639,49 | 6811 | Amortización de construcciones | | |
| | | a | | |
| | | Amortización acumulada de construcciones | 2811 | 4.636,49 |

- Pérdidas irreversibles de valor

En ocasiones puede producirse una disminución definitiva en el valor de un elemento del inmovilizado material por una causa distinta a la que provoca la amortización, por ejemplo, porque se produzca una inundación, un incendio, robo, etc. La anotación contable que deberemos realizar en estos casos será la siguiente:

| | | | | |
|--------------------------|-----|--|-----|--------------------------|
| Importe pérdida de valor | 671 | Pérdidas procedentes del inmovilizado material | | |
| | | a | | |
| | | Inmovilizaciones materiales | 21X | Importe pérdida de valor |

Usaremos la cuenta de inmovilizado material que corresponda en cada caso.

Casos particulares del inmovilizado material

¿Cuáles son los casos particulares del inmovilizado material que contempla el PGCPAL y qué peculiaridades presentan?

La norma de reconocimiento y valoración 2ª del PGCPAL de 2013 recoge los casos particulares relativos al inmovilizado material. En concreto se refiere a las infraestructuras, bienes comunales y patrimonio histórico.

Respecto a las infraestructuras señala que son activos no corrientes, materializados en obras de ingeniería civil o en inmuebles, utilizables por la generalidad de los ciudadanos o destinados a la prestación de servicios públicos, y que cumplen alguno de estos requisitos:

- a) Ser parte de un sistema o red.
- b) Tener una finalidad específica que no suele admitir otros usos alternativos.

El PGCPAL recoge este tipo de elementos en una cuenta específica del inmovilizado material: 212. "Infraestructuras".

En cuanto a los bienes comunales son aquellos que, aún siendo de dominio público, su aprovechamiento corresponde exclusivamente al común de los vecinos.

Por último, el patrimonio histórico está compuesto por elementos patrimoniales muebles o inmuebles de interés artístico, histórico, paleontológico, arqueológico, etnográfico, científico o técnico, así como el patrimonio documental y bibliográfico, los yacimientos, zonas arqueológicas, sitios naturales, jardines y parques que tengan valor artístico, histórico o antropológico. Además, estos bienes poseen, en general, determinadas características cuales son:

- Es poco probable que su valor, en términos culturales, medioambientales, educacionales e histórico-artísticos, quede perfectamente reflejado en un valor financiero basado puramente en un precio de mercado.
- Las obligaciones legales o estatutarias pueden imponer prohibiciones o severas restricciones a su disposición por venta.

- Suelen ser irremplazables y su valor puede incrementarse con el tiempo, incluso si sus condiciones físicas se deterioran.
- Puede ser difícil estimar su vida útil, la cual en algunos casos puede llegar a ser de cientos de años.

Al igual que en el caso de las infraestructuras, el PGCPAL recoge este tipo de elementos en una cuenta específica del inmovilizado material: 213. "Bienes del patrimonio histórico".

Pues bien, como importante novedad de este Plan respecto al anterior la norma señala que todos estos elementos a los que hemos hecho referencia se registrarán en la contabilidad de la entidad cuando cumplan los criterios de reconocimiento de un activo que se recogen en el marco conceptual y se valorarán según las normas establecidas para los elementos del inmovilizado material. En caso de que no sea posible valorar inicialmente de forma fiable los bienes del patrimonio histórico no se reconocerán en el balance de la entidad, aunque sí se informará de los mismos en la memoria.

RESUMEN

En esta unidad didáctica se han analizado las principales problemáticas que afectan a los elementos del inmovilizado material relativas a los arrendamientos, correcciones valorativas y casos particulares.

En concreto, y respecto a los arrendamientos se ha diferenciado entre tres alternativas:

- 1) Arrendamiento financiero: siempre que de las condiciones económicas del acuerdo de arrendamiento se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, el arrendatario tendrá que reconocer un activo, según su naturaleza, así como un pasivo financiero, mientras que al arrendador tendrá que contabilizar un derecho de cobro, dando de baja el activo.

- 2) Arrendamiento operativo: en caso de que no se transfieran los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del bien arrendado, el arrendatario reconocerá las cuotas como gasto del ejercicio en que se devenguen y el arrendador las registrará como ingresos.
- 3) Venta con arrendamiento posterior: en caso de que se llevase a cabo una enajenación conectada al posterior arrendamiento o cesión de uso de los activos enajenados y de sus condiciones económicas se derivase que se trata de un método de financiación, el arrendatario registrará el importe recibido con abona a un pasivo financiero mientras que el arrendador contabilizará un activo financiero.

Por lo que respecta a las correcciones valorativas, se han analizado las siguientes:

- Amortización: es la expresión contable de la distribución sistemática de la depreciación de un activo a lo largo de su vida útil. El PGCPAL contempla como métodos de amortización el de amortización lineal, el de la tasa constante sobre el valor contable y el de suma de unidades producidas.
- Deterioro: es la expresión contable de una pérdida de valor reversible que pueden experimentar los elementos del activo no corriente económico cuando su valor contable excede a su importe recuperable, siempre que la diferencia sea significativa.
- Pérdida irreversible de valor: disminución de valor de carácter definitivo que puede experimentar un elemento del inmovilizado material por una causa distinta a la que provoca la amortización, por ejemplo, la que produce una inundación, robo, incendio, etc.

Finalmente, se han estudiado algunos casos particulares relativos al inmovilizado material que contempla la norma de reconocimiento y valoración 2ª del PGCPAL. Concretamente hace referencia a las infraestructuras, bienes comunales y patrimonio histórico.