

UNIDAD DIDÁCTICA

2

INMOVILIZADO MATERIAL: VALORACIÓN

VIRGINIA LLORENTE MUÑOZ

INTRODUCCIÓN

En esta unidad didáctica abordaremos el estudio del inmovilizado material, definiendo en primer lugar el contenido de las principales cuentas que representan a los diferentes elementos que integran el mismo. Posteriormente se analizarán los criterios de valoración aplicables a dichos elementos, cuales son el precio de adquisición, el coste de producción y el valor razonable. Finalmente comentaremos los modelos que el PGCPAL 2013 contempla para la valoración posterior de los mismos: modelo del coste y modelo de la revalorización.

CONTENIDO

Como hemos señalado anteriormente, el PGCPAL recoge las cuentas representativas de los elementos del inmovilizado material en los subgrupos 21 y 23. Sin embargo, puesto que el inmovilizado material en curso será objeto de tratamiento en la unidad didáctica 10 de este capítulo, en este momento nos centraremos en el subgrupo 21. “Inmovilizaciones materiales” que, tal y como recoge el propio PGCPAL, está integrado por aquellas cuentas que representan “elementos patrimoniales tangibles, muebles o inmuebles, que se utilicen de manera continuada por el sujeto contable en la producción de bienes y servicios públicos, o para sus propios propósitos administrativos y que no estén destinados a la venta”.

¿Conoce el contenido de las cuentas que figuran en el subgrupo 21. “Inmovilizaciones materiales”?

El contenido de cada una de las cuentas que figuran en el mencionado subgrupo 21 es el siguiente:

CUENTA	DEFINICIÓN
210. Terrenos y bienes naturales	Solares de naturaleza urbana, fincas rústicas y otros terrenos no urbanos, como por ejemplo montes en mano común, reservas y cotos de caza, minas y canteras.

CUENTA	DEFINICIÓN
211. Construcciones	Edificaciones en general, incluidos los edificios administrativos, comerciales, educativos, deportivos, residencias, centros sanitarios, refugios y casas forestales, viveros, cuadras y establos, tanatorios y cementerios, etc.
212. Infraestructuras	Activos no corrientes que se materializan en obras de ingeniería civil o inmuebles utilizables por la generalidad de los ciudadanos o destinados a la prestación de servicios públicos, adquiridos o contruidos por la entidad, a título oneroso o gratuito y que cumplan como requisito ser parte de un sistema o red o bien tener una finalidad específica que no suele admitir otros usos alternativos.
213. Bienes del patrimonio histórico	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.
214. Maquinaria y utillaje	<p>La "maquinaria" se refiere al conjunto de máquinas o bienes de equipo mediante las cuales se realiza la extracción, elaboración o tratamiento de los productos o se utilizan para la prestación de servicios que constituyen la actividad del sujeto contable. Se incluirán 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.</p> <p>El "utillaje" se refiere al conjunto de utensilios o herramientas que pueden utilizarse autónomamente o de forma conjunta con la maquinaria, incluyendo los moldes y las plantillas.</p>
215. Instalaciones técnicas y otras instalaciones	<p>Las "instalaciones técnicas" se refieren a las unidades complejas de uso especializado 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 incluyen asimismo, los repuestos o recambios válidos exclusivamente para este tipo de instalaciones.</p> <p>"Otras instalaciones" comprende el conjunto de elementos ligados de forma definitiva, para su funcionamiento y sometidos al mismo ritmo de</p>

CUENTA	DEFINICIÓN
	amortización, distintos de los señalados anteriormente; incluye asimismo, los repuestos o recambios cuya validez es exclusiva para este tipo de instalaciones.
216. Mobiliario	Mobiliario, material y equipos de oficina, con excepción de los que deban figurar en la cuenta 217. "Equipos para procesos de información".
217. Equipos para procesos de información	Ordenadores y demás conjuntos electrónicos.
218. Elementos de transporte	Vehículos de toda clase utilizables para el transporte terrestre, marítimo o aéreo de personas, animales o materiales, excepto los que se deban registrar en la cuenta 214. "Maquinaria y utillaje".
219. Otro inmovilizado material	Cualesquiera otras inmovilizaciones materiales no incluidas en las demás cuentas de este subgrupo, como los fondos bibliográficos y documentales o el ganado afecto a actividades de investigación. Se incluirán también 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.

¿Qué criterios pueden utilizarse para valorar los diferentes elementos del inmovilizado material?

Para realizar la valoración de un elemento perteneciente al inmovilizado material, tendremos que analizar el segundo apartado de la 1ª norma de reconocimiento y valoración del PGCPAL, según el cual existen tres criterios de valoración aplicables: precio de adquisición, coste de producción y valor razonable.

1) Precio de adquisición: incluye, además del precio de compra una vez deducido cualquier clase de descuento o rebaja que se haya obtenido, los aranceles de importación e impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, así como cualquier coste relacionado directamente con la compra o con la puesta en condiciones de servicio para el uso al que esté destinado el activo en cuestión, como pueden ser los costes de preparación del emplazamiento físico, los correspondientes a la entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior, los relativos a la instalación, los honorarios profesionales así como las comisiones y

remuneraciones pagadas a agentes o intermediarios y el valor actual del coste estimado de desmantelamiento del activo y la restauración de su emplazamiento, en la medida en que se reconozca una provisión.

¿Se pueden incluir dentro del precio de adquisición los gastos que provengan de su propia organización?

Si la entidad devenga gastos que provengan de su propia organización, se incluirán en el precio de adquisición si cumplen los siguientes requisitos:

- Que sean directamente atribuibles a la adquisición o puesta en condiciones de servicio del elemento patrimonial.
- Que puedan ser medidos e imputados con fiabilidad.
- Que sean necesarios para la adquisición o puesta en condiciones de servicio, de tal forma que, de no haber utilizado medios propios, hubiese sido imprescindible incurrir en un gasto externo a la entidad.

¿Se pueden incluir dentro del precio de adquisición los gastos financieros?

En cuanto a los gastos financieros tales como intereses de préstamos recibidos o asumidos, imputación de primas o descuentos relativos a los préstamos, imputación de gastos de formalización de préstamos o diferencias de cambio procedentes de préstamos en moneda extranjera en la medida que se consideren ajustes a los costes por intereses, se podrán incluir en el precio de adquisición en los inmovilizados que necesiten un periodo de tiempo superior al año para estar en condiciones de uso, siempre y cuando cumplan las siguientes condiciones:

- Que provengan de préstamos recibidos o asumidos con la finalidad exclusiva de adquirir, acondicionar o fabricar un activo.
- Que se hayan devengado por efectiva utilización de la financiación recibida o asumida.
- Que se devenguen durante el periodo de tiempo en el que se estén llevando a cabo tareas de acondicionamiento o fabricación, por tanto, antes de la puesta

en condiciones de servicio. En caso de que el acondicionamiento o fabricación se realice por partes, y cada una de ellas pueda estar en condiciones de servicio y uso por separado, la activación de gastos financieros de cada parte finalizará cuando cada una de ellas esté terminada.

¿Cómo se valoraría un elemento del inmovilizado material en el que se haya diferido el pago?

En el caso de que se difiera el pago de un elemento del inmovilizado material, su precio de compra será el precio equivalente al contado, actualizado al tipo de interés contractual. Cuando no exista tal tipo, la actualización se realizará a la tasa de interés a la que la entidad deba liquidar los intereses por aplazamiento o demora en el pago excepto que se considere que el efecto de la no actualización, globalmente considerado, sea poco significativo en las cuentas anuales de la entidad, en cuyo caso se podrá valorar el elemento por su valor nominal. Por otro lado, si el diferimiento del pago no superara un año, el elemento del inmovilizado material se valorará por su valor nominal (ver punto 4.1 de la norma de reconocimiento y valoración 9ª "Pasivos financieros").

¿Existe alguna particularidad en el caso de la valoración de solares sin edificar?

Finalmente, en el caso de los solares sin edificar, se incluirán en su precio de adquisición los gastos de acondicionamiento como cierres, movimiento de tierras, obras de saneamiento y drenaje, derribo de construcciones cuando sea necesario para poder efectuar obras de planta nueva, gastos de inspección y levantamiento de planos cuando se efectúen previamente a su adquisición, así como, en su caso, la estimación inicial del valor actual de las obligaciones presentes derivadas de los costes de rehabilitación del solar.

2) Coste de producción: se obtendrá añadiéndole al precio de adquisición de las materias primas y otros materiales consumidos¹ los demás costes directamente

¹ En cuanto al precio de adquisición de los materiales consumidos el plan señala que deberemos aplicar el criterio de cuantificación directa siempre que sea posible. Si no pudiéramos hacerlo podríamos recurrir a su cuantificación a través del coste medio ponderado o del FIFO.

imputables a la fabricación o elaboración del bien, así como la parte que razonablemente le corresponda de los costes indirectos relacionados con dicha fabricación o elaboración, que se basen en el nivel de utilización de la capacidad normal de trabajo de los medios de producción. En cuanto a los gastos financieros sirva lo comentado respecto al precio de adquisición.

Como novedad respecto al plan anterior, este PGCPAL concreta algo más el proceso de distribución de los costes indirectos, si bien para calcular el coste de producción lo más conveniente sería acudir a la contabilidad analítica de la entidad, desarrollada conforme a la Resolución de la IGAE del 28 de julio de 2011 por la que se regulan los criterios para elaborar la información sobre los costes de actividades e indicadores de gestión a incluir en la memoria de las cuentas anuales del PGCP y en la que se cita expresamente el documento de 2004 de “Principios Generales sobre Contabilidad Analítica de las Administraciones Públicas” que continuará aplicándose siempre y cuando no se opongan a las normas desarrolladas en dicha Resolución.

3) Valor razonable: principal novedad en cuanto a los criterios de valoración del inmovilizado material respecto al plan anterior. Según el marco conceptual del PGCPAL es el importe por el que se puede adquirir el activo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua. Generalmente se calculará con referencia a un valor de mercado fiable, siendo el más aconsejable el precio cotizado en un mercado activo. En caso de no existir, habrá que acudir a la aplicación de modelos y técnicas de valoración.

Pues bien, la utilización de los tres criterios señalados para valorar los elementos de inmovilizado material dependerá del tipo de operación que origine el alta del mismo en el patrimonio de la entidad (ver apartado 4 de la norma de reconocimiento y valoración 1ª).

¿Cuáles son los modelos que contempla el PGCPAL 2013 en cuanto a la valoración posterior de los elementos del inmovilizado material?

Respecto a la valoración posterior, el PGCPAL desarrolla dos modelos diferentes que pueden ser aplicados:

- 1.- Modelo del coste (tratamiento general): una vez realizada la valoración inicial del activo deberá incrementarse, en su caso, por los desembolsos posteriores o mejoras y descontar la amortización acumulada practicada y la corrección valorativa acumulada por deterioro que haya experimentado a lo largo de su vida útil.
- 2.- Modelo de la revalorización (tratamiento especial): constituye otra de las principales novedades de este plan. Este modelo permite valorar el inmovilizado material por su valor razonable, en el momento de la revalorización, menos la amortización acumulada practicada posteriormente y la corrección valorativa acumulada por deterioro que haya sufrido el elemento desde la fecha de revalorización hasta la fecha de las cuentas anuales, cuando las circunstancias del mercado hagan que el valor contable de un elemento de inmovilizado material sea poco significativo respecto a su valor real. Si persistieran los incrementos en el precio de mercado, las revalorizaciones deberá llevarse a cabo con suficiente regularidad, de manera que el valor contable, en todo momento, no difiera significativamente del que podrá determinarse utilizando el valor razonable en la fecha de las cuentas anuales.

No obstante, este modelo sólo será aplicable en caso de que exista un mercado suficientemente significativo y transparente que minimice el sesgo que pudiera producirse en el cálculo de las plusvalías.

Por tanto, en el caso de que se incremente el valor contable como consecuencia de una revalorización, el mismo deberá ser registrado en una partida específica de patrimonio neto. No obstante, el incremento se imputará al resultado del ejercicio en la medida que exprese la reversión de un deterioro de valor del mismo activo, que fue reconocido previamente como un gasto en el resultado del ejercicio.

Por otro lado, cuando se reduce el valor contable de un inmovilizado como consecuencia de un deterioro de valor, tal disminución debe ser imputada como un gasto en el resultado del ejercicio. Sin embargo, la disminución se imputará en la

partida específica de patrimonio neto registrada previamente en relación con el mismo activo, siempre en la medida que tal disminución no exceda el saldo de la citada partida.

Por último, el PGCPAL señala que si se revaloriza un determinado elemento perteneciente al inmovilizado material, también deben ser revalorizados todos los activos que pertenezcan a la misma clase de activos, siempre que el cambio de valor sea significativo.

En resumen, los asientos contables a realizar por el incremento del valor contable como consecuencia de la revalorización sería:

Variación positiva	21X	Inmovilizaciones materiales a Ajustes positivos en la valoración del inmovilizado no financiero por aumento de su valor razonable	920	Variación positiva
--------------------	-----	---	-----	--------------------

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

Al cierre del ejercicio, la cuenta 920 se saldará con abono a la cuenta 136, realizando la siguiente anotación:

Variación positiva	920	Ajustes positivos en la valoración del inmovilizado no financiero por aumento de su valor razonable a Ajustes por valoración del inmovilizado no financiero	136	Variación positiva
--------------------	-----	---	-----	--------------------

Si posteriormente se redujera el valor del bien, los asientos contables a realizar serían:

Variación negativa	820	Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por disminución de su valor razonable a Inmovilizaciones materiales	21X	Variación negativa
--------------------	-----	---	-----	--------------------

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

Al cierre del ejercicio, la cuenta 820 se saldará con cargo a la cuenta 136, realizando la siguiente anotación:

Variación negativa	136	Ajustes por valoración del inmovilizado no financiero		
		a		
		Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por disminución de su valor razonable	820	Variación negativa

Puesto que la aplicación de este modelo no será muy habitual en las Administraciones Locales, debido a la dificultad de encontrar mercados suficientemente significativos y transparentes, se tratará en este capítulo de forma más genérica, realizando un mayor desarrollo del modelo del coste por ser el que se utilizará en la mayoría de los casos. Por otro lado es preciso señalar que el modelo de la revalorización no se contempla en el modelo simplificado del PGCPAL, sino únicamente en el normal.

¿Cuáles son las principales problemáticas contables relativas al inmovilizado material?

En relación con el tratamiento contable cabe destacar, principalmente, las siguientes problemáticas² que se estudiarán en las siguientes unidades didácticas de este capítulo:

Operaciones de alta:

- *Adquisición onerosa a terceros.*
- *Construcción por la propia entidad.*
- *Adquisición lucrativa o gratuita.*
- *Otras operaciones de alta.*

Operaciones posteriores al alta:

- *Ampliación, modernización y mejoras.*
- *Reparaciones y conservación.*

² No tendremos en cuenta la problemática del IVA en el tratamiento contable del inmovilizado, puesto que la misma será objeto de análisis en el capítulo 5 de Operaciones no Presupuestarias del presente módulo.

- *Renovaciones y reemplazos.*
- *Grandes reparaciones.*

Operaciones de baja:

- *Venta.*
- *Otras operaciones de baja.*

Operaciones mixtas:

- *Permuta.*

Operaciones especiales:

- *Adjudicación de bienes en pago de deudas.*
- *Cesión gratuita de bienes.*
- *Adscripción de bienes.*
- *Arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar.*

Correcciones de valor:

- *Amortización.*
- *Deterioro de valor.*
- *Pérdidas irreversibles de valor.*

RESUMEN

En esta unidad didáctica hemos comenzado definiendo cada una de las cuentas que componen el subgrupo 21 del PGCPAL 2013, denominado "Inmovilizaciones materiales".

Seguidamente se han analizado los criterios de valoración que la norma de reconocimiento y valoración 1ª del PGCPAL contempla para el inmovilizado material: precio de adquisición, coste de producción y valor razonable.

A continuación, y respecto a la valoración posterior de estos elementos se han contemplado dos posibles alternativas:

- Aplicar un tratamiento general, que es el que existía hasta ahora, mediante el modelo del coste, que consiste en incrementar la valoración inicial del activo por los desembolsos posteriores o mejoras y descontar la amortización acumulada y la corrección valorativa acumulada por deterioro que haya experimentado a lo largo de su vida útil.
- Aplicar un tratamiento especial, como novedad introducida por el PGCPAL 2013, mediante el modelo de la revalorización, consistente en valorar el inmovilizado material por su valor razonable en el momento de la revalorización, menos la amortización acumulada por deterioro que haya sufrido el elemento desde la fecha de la revalorización hasta la fecha de las cuentas anuales, cuando las circunstancias del mercado hagan que el valor contable del elemento de inmovilizado material en cuestión sea poco significativo respecto a su valor real. La aplicación de este modelo requerirá el cumplimiento de determinados requisitos.

Finalmente se han enumerado las distintas problemáticas contables que pueden afectar a los elementos del inmovilizado material que serán objeto de estudio en las unidades didácticas posteriores.