

## **UNIDAD DIDÁCTICA**

# **3**

## **AJUSTES POR CAMBIOS DE VALOR**

**MARÍA DESEADA LÓPEZ SUBIRES**

## **INTRODUCCIÓN**

En esta unidad didáctica estudiaremos el tercer apartado que compone el Patrimonio Neto del Balance de situación de un ente público. Es decir, estudiaremos el efecto que tiene los cambios de valor de determinadas partidas del balance sobre el patrimonio neto. Según lo establecido en las normas de reconocimiento y valoración estos cambios de valor se reflejarán directamente en el mismo y no en el resultado del ejercicio. Para ello, siguiendo la clasificación establecida en el modelo normal estudiaremos los ajustes por cambios de valor derivados de Activos financieros disponibles para la venta, Operaciones de cobertura e Inmovilizado no financiero.

## **CONTENIDO**

### **1) Ajustes por cambio de valor**

Los criterios de valoración recogidos en el apartado 6º del marco conceptual, son desarrollados posteriormente en las normas de reconocimiento y valoración de la segunda parte del PGCPAL, donde se incorpora el criterio del Valor Razonable, que se utiliza para la valoración de determinados activos y pasivos.

El Valor Razonable se puede definir como: “el importe por el que puede ser adquirido un activo o liquidado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua... ..Con carácter general el Valor Razonable se calculará con referencia a un valor de mercado fiable...”.

#### **1.1) ¿Qué efecto tiene la utilización del criterio del valor razonable?**

Atendiendo a la definición del Valor Razonable, es decir, para que el Balance contemple el Valor razonable real del elemento en cada ejercicio, determinados elementos patrimoniales van a experimentar ajustes valorativos al cierre del ejercicio, cuyo efecto no en todos los casos se imputa directamente al resultado del ejercicio, sino que tienen efecto en el patrimonio neto, con independencia de que

posteriormente, revierta en el mismo. Esta problemática sólo se desarrolla en el modelo normal.

En el modelo normal del PGCPAL se contemplan en las cuentas del subgrupo 13. "Subvenciones y ajustes por cambio de valor", tres posibles tipos de ajustes, derivados de:

Tipo de ajuste	Cuenta contable
Activos financieros disponibles para la venta	133. Ajustes por valoración de activos financieros disponibles para la venta.
Operaciones de cobertura	134. Ajustes por valoración de instrumentos de cobertura.
Inmovilizado no financiero.	136. Ajustes por valoración del inmovilizado no financiero.

Todos estos conceptos están desglosados, asimismo, en el estado de cambios en el patrimonio neto en la segunda parte de éste "Estado de ingresos y gastos reconocidos", donde se desarrolla el epígrafe D.1. del estado total de cambios en el patrimonio neto.

#### 1. ESTADO TOTAL DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO

	NOTAS EN MEMORIA	I. Patrimonio	II. Patrimonio generado	III. Ajustes por cambios de valor	IV. Subvenciones recibidas	TOTAL
A. PATRIMONIO NETO AL FINAL DE EJERCICIO 20XX						
B. AJUSTES POR CAMBIOS DE CRITERIOS CONTABLES Y CORRECCIÓN DE ERRORES						
C. PATRIMONIO NETO INICIAL AJUSTADO DEL EJERCICIO 2X0X (A+B)						
D. VARIACIONES DEL PATRIMONIO NETO EJERCICIO N						
1. Ingresos y gastos reconocidos en el ejercicio						
2. Operaciones patrimoniales con la entidad o entidades propietarias						
3. Otras variaciones del patrimonio neto						
E. PATRIMONIO NETO AL FINAL DEL EJERCICIO 20XX (C+D)						

2. ESTADO DE INGRESOS Y GASTOS RECONOCIDOS				
Número de cuentas		Notas memor.	20XX	20XX-1
129	<b>I. Resultado económico patrimonial</b>			
	<b>II. Ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio neto:</b>			
	<b>1. Inmovilizado no financiero.</b>			
920	1.1. Ingresos.			
(820),(821),(822)	1.2. Gastos.			
	<b>2. Activos y pasivos financieros.</b>			
900,991	2.1. Ingresos.			
(800),(891)	2.2. Gastos.			
	<b>3. Coberturas contables.</b>			
910	3.1. Ingresos.			
(810)	3.2. Gastos.			
94	<b>4. Subvenciones recibidas.</b>			
	<b>Total (1+2+3+4)</b>			
	<b>III. Transferencias a la cuenta del resultado económico patrimonial o al valor inicial de la partida cubierta.</b>			
	<b>1. Inmovilizado no financiero.</b>			
(823)	<b>2. Activos y pasivos financieros.</b>			
(802),902,993	<b>3. Coberturas contables.</b>			
(8110),9110	3.1. Importes transferidos a la cuenta del resultado económico patrimonial.			
(8111),9111	3.2. Importes transferidos al valor inicial de la partida cubierta.			
(84)	<b>4. Subvenciones recibidas</b>			
	<b>Total (1+2+3+4)</b>			
	<b>IV. TOTAL ingresos y gastos reconocidos (I+II+III)</b>			

## 2) Ajustes por la valoración en Activos Financieros disponibles para la venta

La norma de valoración nº 8 "Activos financieros" y nº 9 "Pasivos financieros" constituyen otra de las novedades más importantes del PGCPAL.

A diferencia de la legislación anterior, la valoración de los activos y pasivos financieros no depende de su naturaleza sino de la clasificación inicial asignada a los mismos. En algunos casos, su valoración dependerá de que la entidad tenga la intención de mantenerlos hasta el vencimiento, o venderlos en el corto plazo.

Los activos financieros se clasifican, a efectos de su valoración, en:

- Créditos y partidas a cobrar.
- Inversiones mantenidas hasta el vencimiento.
- Activos financieros a valor razonable con cambios en resultados.
- Inversiones en el patrimonio de entidades del grupo, multigrupo y asociadas.
- Activos financieros disponibles para la venta.

De todos ellos, los Activos financieros disponibles para la venta son los únicos cuyos ajustes por cambio de valor tienen incidencia directa sobre el patrimonio neto, por lo que en esta Unidad Didáctica serán el objeto de estudio.

Los **activos financieros disponibles para la venta** son todos los activos financieros que no cumplan los requisitos para ser incluidos en alguna de las categorías anteriormente mencionadas. En esta categoría podrán clasificarse tanto participaciones en el patrimonio de otras entidades como valores representativos de deuda.

Por tanto, siguiendo lo establecido en el PGCPAL, cada una de estas categorías tiene un criterio de valoración diferente, lo que implica que el tratamiento contable del activo financiero no dependerá de su naturaleza, sino que dependerá de la categoría a la que pertenezca. Por ejemplo, cuando una entidad adquiera participaciones en capital y su intención sea mantenerlas para la venta, aunque su naturaleza es la de inversiones en entidades del grupo, multigrupo o asociadas, su registro contable será en función de la categoría a la que pertenezca, en este caso la de Activos financieros disponibles para la venta.

#### 2.1) Valoración de los *Activos* Financieros disponibles para la venta

Los activos financieros, en concreto los Activos Financieros disponibles para la venta, utilizan como criterio de valoración el Valor Razonable, uno de los criterios de valoración recogidos en el apartado 6º del marco conceptual del PGCPAL, y desarrollado posteriormente en las normas de reconocimiento y valoración de la segunda parte del PGCPAL.

##### **a) Valoración inicial de los activos financieros disponibles para la venta**

Los activos financieros disponibles para la venta se valorarán inicialmente por su valor razonable, que, salvo evidencia en contrario, será el precio de la transacción. El precio de la transacción equivaldrá al valor razonable de la contraprestación entregada más los costes de transacción que les sean directamente atribuibles.

No obstante, en el caso de valores representativos de deuda, si los costes de transacción tienen poca importancia relativa, se podrán imputar al resultado del ejercicio en que se reconoce la inversión.

En el caso de los instrumentos de patrimonio, formará parte del valor inicial, el importe de los derechos preferentes de suscripción y similares, que, en su caso, se hubiesen adquirido.

#### **b) Valoración posterior de los activos financieros disponibles para la venta**

La valoración posterior será a valor razonable sin deducir los costes de transacción en que se pudiera incurrir en su enajenación. Los cambios que se produzcan en el valor razonable se registrarán directamente en el patrimonio neto, hasta la enajenación o deterioro del activo financiero, momento en que se imputará a resultados.

Valoración inicial	Valoración posterior
<b>Valor razonable</b> (V. R. de la contraprestación entregada + costes de transacción + derechos de suscripción).	<b>Valor razonable</b>

Existe una excepción en el caso de los instrumentos de patrimonio que no se negocien en un mercado activo, puesto que se valorarán por su coste menos, en su caso, las correcciones valorativas por deterioro.

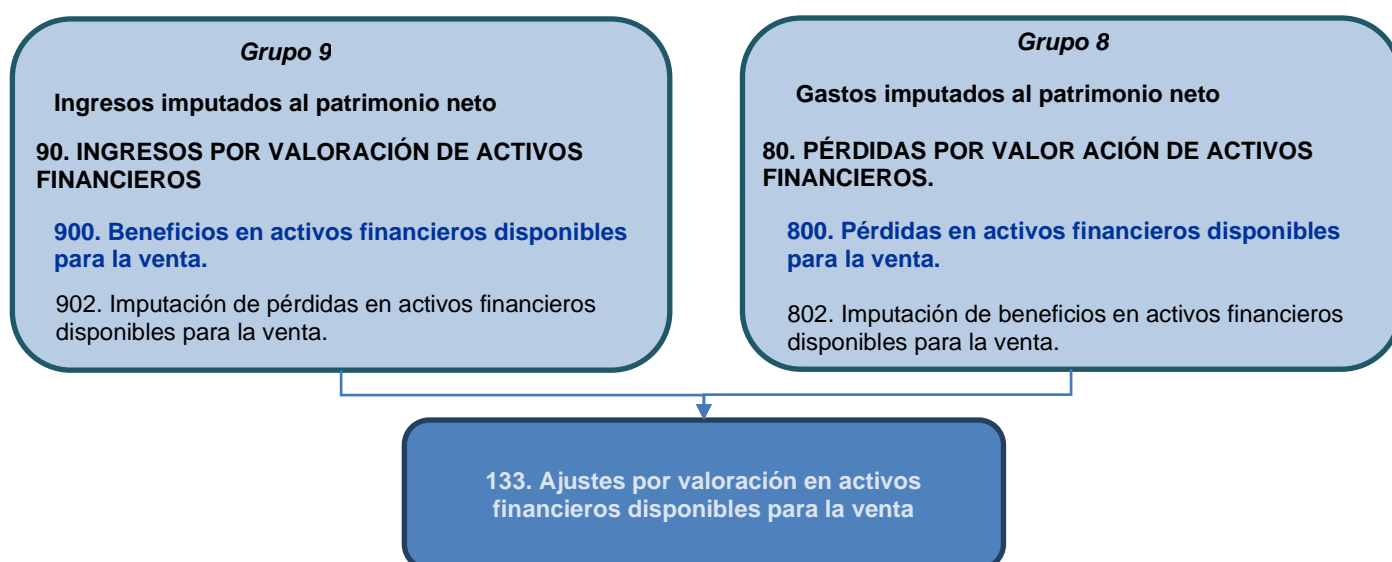
En cada ejercicio, se deberá realizar esta valoración posterior y en su caso, realizar las correcciones valorativas pertinentes por deterioro. Puede ocurrir que la variación de valor sea positiva por lo que conllevará a un ajuste que aumente el valor del activo financiero disponible para la venta o que sea negativa, lo que daría lugar al registro contable de un ajuste de valor disminuyendo el valor del activo financiero disponible para la venta.

Para recoger en el patrimonio neto los cambios de los ajustes producidos por la valoración a valor razonable de los activos clasificados en esta categoría el plan

utiliza la cuenta 133. "Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta", que funcionará de acuerdo con las directrices establecidas en la anteriormente mencionada norma de reconocimiento y valoración nº 8, "Activos financieros".

Los valores clasificados en activos financieros disponibles para la venta se cargan o abonan por las variaciones en su valor razonable con abono o cargo en las cuentas 900 (variación positiva) y 800 (variación negativa), respectivamente.

No obstante, si la diferencia es por razón de diferencias de cambio en cuyo caso las cuentas de abono y cargo serán las 768. "Diferencias positivas de cambio" y 668. "Diferencias negativas de cambio".



## 2.2) Contabilización de los ajustes en su valoración

### a) Variación positiva en el Valor Razonable

(Valor razonable al inicio del ejercicio < Valor razonable al cierre del ejercicio)

Cuando al cierre del ejercicio se produzca una variación positiva en el valor razonable, se procederá a actualizar el valor de la inversión financiera utilizando como contrapartida una cuenta del grupo 9, que posteriormente se trasladará a la cuenta de patrimonio neto, todo ello del siguiente modo:

1. Por el ajuste positivo de valor del activo financiero disponible para la venta

	260	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		
	2611	Valores representativos de deuda a largo plazo disponibles para la venta		
	5400	Inversiones a corto plazo en instrumentos de patrimonio disponibles para la venta		
	5411	Valores representativos de deuda a corto plazo disponibles para la venta		
		a		
		Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	900	

2. Por la imputación del ajuste positivo de valor al Patrimonio Neto

	900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		
		a		
		Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	133	

**b) Variación negativa en el Valor Razonable**

(Valor razonable al inicio del ejercicio > Valor razonable al cierre del ejercicio)

En el caso contrario, esto es, que al cierre la diferencia producida en el valor razonable sea negativa, procedería realizar la siguiente anotación:

1. Por el ajuste negativo de valor del activo financiero disponible para la venta

	800	Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta		
		a		
		Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		
		Valores representativos de deuda a largo plazo disponibles para la venta	260	
		Inversiones a corto plazo en instrumentos de patrimonio disponibles para la venta	2611	
		Valores representativos de deuda a corto plazo disponibles para la venta	5400	
			5411	

2. Por la imputación del ajuste negativo de valor al Patrimonio Neto

	133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		
		a		
		Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta	800	



Realizados estos asientos, las cuentas 800 y 900 recogerán las pérdidas y beneficios reconocidos pero imputables directamente a la cuenta de patrimonio, asimismo, figurarán en el estado de cambios en el patrimonio neto. Mientras que la cuenta 133, representativa de patrimonio podrá tener saldo deudor o acreedor, en función de los beneficios o pérdidas derivados de los cambios en el valor razonable.

### 2.3) Contabilización de la baja o enajenación del activo financiero

Cuando se produzca la baja o enajenación del activo financiero, incluidos los que hayan sido objeto de reclasificación, será perceptivo imputar a la cuenta de resultado del ejercicio los saldos acumulados en patrimonio neto, tanto los positivos como los negativos.

#### a) Baja o enajenación de Activos financieros disponibles para la venta con saldo en ajustes de valoración positivos.

Si la cuenta de patrimonio neto alberga un saldo positivo, en el momento en que se produzca la baja, enajenación o cancelación de los activos financieros, el traspaso se realizará mediante las siguientes anotaciones:

##### 1. Por la imputación del beneficio al resultado económico

	802	Imputación de beneficios en activos financieros disponibles para la venta		
		a		
		Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	7641	

##### 2. Por la regularización de las cuentas del grupo 8

	133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		
		a		
		Imputación de beneficios en activos financieros disponibles para la venta	802	

**b) Baja o enajenación de Activos financieros disponibles para la venta con saldo en ajustes de valoración negativos.**

En el supuesto de que el saldo acumulado fuese negativo, procedería, en cambio, las siguientes anotaciones:

1. Por la imputación de la pérdida al resultado económico

	6641	Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta		
		a		
		Imputación de pérdidas en activos financieros disponibles para la venta	902	

2. Por la regularización de las cuentas del grupo 9

	902	Imputación de pérdidas en activos financieros disponibles para la venta		
		a		
		Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	133	

De tal modo que:

- la cuenta 133, de patrimonio quedaría saldada
- las cuentas 6641 y 7641, se imputarían al resultado del ejercicio
- y las cuentas 802 y 902, quedarían saldada, pero se reflejan en el estado de cambios en el patrimonio neto, con el fin de identificar cual ha sido la verdadera variación del mismo durante el ejercicio.

### **Ejemplo nº 1**

La Entidad Pública "A" compro en el ejercicio n-1 un paquete de obligaciones compuesto por 5.000 títulos emitidos por la empresa "Z", cuya finalidad es la de estar disponibles para la venta. Su registro contable se hizo siguiendo las normas y criterios de valoración, por lo que en la contabilidad aparece valorado por 30.000,00 €. Al cierre del ejercicio n la cotización de dichos títulos es de 20.000,00 €.

La Entidad Pública "A" en el ejercicio n+1 sigue manteniendo el paquete de obligaciones siendo la cotización a 31 de diciembre de dicho periodo de 26.000,00 €.

El 1 de marzo de n+2 vende la totalidad de las obligaciones por importe de 35.000,00 €.

**SE PIDE** registrar todas las operaciones derivadas del enunciado anterior de los ejercicios, n, n+1 y n+2.

### **Solución propuesta:**

En primer lugar, hay que saber que independientemente de la naturaleza del paquete de obligaciones adquirido, su registro contable se hará según la finalidad del mismo que es la de Activos financieros disponibles para la venta.

Según hemos estudiado en el tema, la valoración inicial de estos activos financieros disponibles para la venta será la de su Valor Razonable, entendiendo como tal, el V. R. de la contraprestación entregada + costes de transacción + derechos de suscripción, que según el enunciado ascendería a 30.000,00€.

La compra de las obligaciones se realizó en un momento anterior (ejercicio n-1) y, por tanto, no será objeto de registro en el presente ejercicio.

### **Ejercicio n**

A 31 de diciembre de n, tendremos que realizar de el oportuno ajuste de valor de las obligaciones. Según el enunciado, se ha producido el siguiente cambio en el valor razonable de los títulos:

Valor inicial: 30.000,00 €

Valor posterior: Valor razonable, que será la cotización de los títulos a dicha fecha: 20.000,00 €.

Diferencia: V.I. – V.P. = 30.000,00 – 20.000,00 = -10.000,00, es decir, se ha producido una disminución de valor de 10.000,00 €.

Según las normas y criterios de valoración antes estudiados, habrá que realizar el correspondiente ajuste de valor, para que este Activo financiero disponible para la venta refleje en el Balance el Valor razonable real en el ejercicio n.

Por lo que se procedería el rectificar la valoración de la cartera de valores del siguiente modo:

31 diciembre n				
10.000,00	800	Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta		
		a		
		Valores representativos de deuda a largo plazo disponibles para la venta	2611	10.000,00
10.000,00	133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		
		a		
		Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta	800	10.000,00

### Ejercicio n+1

A 31 de diciembre de n+1, se ha producido nuevamente un cambio en el valor razonable de los títulos:

Valor contable: 20.000,00 €

Valor razonable, que será la cotización de los títulos a dicha fecha: 26.000,00 €

Diferencia: Aumento de valor de 6.000,00 €

Por lo que procedería el rectificar la valoración de la cartera de valores del siguiente modo:

31 diciembre n+1				
6.000,00	2611	Valores representativos de deuda a largo plazo disponibles para la venta		
		a		
		Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	900	6.000,00
6.000,00	900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta		
		a		
		Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	133	6.000,00

## Ejercicio n+2

El 1 de marzo de n+2 se procede a la venta por un importe de 35.000,00€.

En dicha fecha el saldo acumulado en el patrimonio neto es negativo, dado que  $(-10.000,00 + 6.000,00) = -4.000,00$  €, por lo que habrá que imputarlo a la cuenta de resultado del ejercicio:

133				2611			
	D	H			D	H	
31/12/n	10.000,00	6.000,00	31/12/n+1	n-1	30.000,00	10.000,00	31/12/n
	4.000,00			31/12/n+1	6.000,00		
					36.000,00	10.000,00	
					26.000,00		

1. Para imputar las pérdidas acumuladas por los diferentes ajustes de valor al final de cada ejercicio imputadas al Patrimonio Neto al Resultado Económico

1 marzo n+2				
4.000,00	6641	Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta		
		a		
		Imputación de pérdidas en activos financieros disponibles para la venta	902	4.000,00
4.000,00	902	Imputación de pérdidas en activos financieros disponibles para la venta		
		a		
		Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	133	4.000,00

2. Por la venta de las obligaciones, se procede a baja la inversión financiera por su valor contable. Esto puede dar lugar a un beneficio o pérdida teniendo en cuenta el Valor por el que las obligaciones están contabilizadas y el valor razonable al que finalmente se han vendido:

$$\text{Beneficio/Pérdida en la venta} = \text{Valor Razonable de la transacción} - \text{Valor contable} = \\ = 35.000,00 - 26.000,00 = 9.000,00\text{€}$$

1 de marzo de n+2				
35.000,00	4303	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Otras inversiones financieras		
		a		
		Valores representativos de deuda a largo plazo disponibles para la venta	2611	26.000,00
		Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	7641	9.000,00

## 2.4) Deterioros de Valor

### **¿Todas las pérdidas de valor se recogen siempre en patrimonio neto?**

La norma de reconocimiento y valoración 8ª, apartado 8.3., hace referencia a los deterioros de valor. Al menos al cierre del ejercicio, deberán efectuarse correcciones valorativas siempre que exista evidencia objetiva de que el valor de un activo financiero disponible para la venta o grupo de activos financieros para la venta con similares características se ha deteriorado como resultado de uno o más eventos ocurridos después de su reconocimiento inicial.

En el caso de *deuda*, que ocasione una reducción o retraso en los flujos de efectivo estimados futuros, como puede ser el caso de la insolvencia del deudor.

En el caso de *instrumentos de patrimonio*, la falta de recuperabilidad del valor contable del mismo, debido a un descenso prolongado o significativo en su cotización o de sus fondos propios, en el caso de instrumentos de patrimonio que no se negocien en un mercado activo.

En todo caso, se presumirá que el instrumento se ha deteriorado ante una caída de un año y medio o de un 40% de su cotización, sin que se haya producido la recuperación de su valor.

La corrección valorativa por deterioro de valor de estos activos financieros será la diferencia entre su coste o coste amortizado, menos, en su caso, cualquier corrección valorativa por deterioro previamente reconocida en la cuenta del resultado económico patrimonial y el valor razonable en el momento en que se efectúe la valoración.

Esto da lugar a que, cuando exista evidencia objetiva del deterioro de valor, las disminuciones acumuladas por ajustes en el valor razonable de estos activos reconocidas en el patrimonio neto se imputarán al resultado del ejercicio.

En el caso de que en ejercicios posteriores se incrementa el valor razonable del activo, se producirá a una reversión del deterioro, es decir, la corrección valorativa reconocida revertirá con abono como ingreso en el resultado del ejercicio, salvo en el

caso de los instrumentos de patrimonio que se registrará un incremento de valor razonable directamente contra patrimonio neto.

Contabilización de la reversión en instrumentos de patrimonio:

1. Por el reconocimiento del deterioro

	260	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio		
	2611	Valores representativos de deuda a largo plazo disponibles para la venta		
	5400	Inversiones a corto plazo en instrumentos de patrimonio disponibles para la venta		
	5411	Valores representativos de deuda a corto plazo disponibles para la venta		
		a		
		Imputación de pérdidas en activos financieros disponibles para la venta	902	

2. Por su incorporación a patrimonio neto.

	902	Imputación de pérdidas en activos financieros disponibles para la venta		
		a		
		Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	133	

En el caso de deudas, se procederá al reconocimiento del deterioro a través de una cuenta de gasto del grupo 6 y su contrapartida en el grupo 2, cuenta 2971. "Deterioro de valor de valores disponibles para la venta" o 5, cuenta 5971. "Deterioro de valor de valores disponibles para la venta" correctora de la valoración, problemática contemplada en el capítulo 9.

### Ejemplo nº 2

El Ayuntamiento del municipio "B" posee un paquete de acciones (10.000 títulos) de la empresa "Y", que fue calificado como disponibles para la venta y, por tanto, figura contabilizado por su precio de coste que ascendió a 130.000,00 €.

Al cierre del ejercicio n la cotización de dichos títulos es de 128.000,00 €.

El Ayuntamiento mantuvo el paquete de acciones hasta el ejercicio n+3, siendo las cotizaciones al 31 de diciembre del año n+1 de 120.000,00 € y a 31 de diciembre de n+2 de 125.000,00€.

**SE PIDE** registrar todas las operaciones derivadas del enunciado anterior.

### Solución propuesta:

La entidad posee el paquete de acciones por lo que la compra de las mismas se realizó en un momento anterior.

### Ejercicio n

A 31 de diciembre de n, se ha producido un cambio en el valor razonable de los títulos, por lo que habrá que realizar el ajuste de valor pertinente:

Valor inicial a 1/1/n: 130.000,00 €

Valor posterior a 31/12/n: Valor razonable, que será la cotización de los títulos a dicha fecha: 128.000,00 €

Diferencia: 130.000,00 – 128.000,00= Disminución de valor de 2.000,00 €

Por lo que procedería el rectificar la valoración de la cartera de valores del siguiente modo:

31 diciembre n				
2.000,00	800	Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta		
		a		
		Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	260	2.000,00
2.000,00	133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		
		a		
		Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta	800	2.000,00



## Ejercicio n+1

A 31 de diciembre de n+1, se ha producido nuevamente un cambio en el valor razonable de los títulos, por lo que habría que practicar el correspondiente ajuste de valor:

Valor contable a 1/1/n+1: 128.000,00 €

Valor razonable a 31/12/n+1, que será la cotización de los títulos a dicha fecha: 120.000,00 €

Diferencia: 128.000,00 – 120.000,00 = Disminución de valor de 10.000,00 €

31 diciembre n+1				
10.000,00	800	Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta a Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	260	10.000,00
10.000,00	133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta a Pérdidas en activos financieros disponibles para la venta	800	10.000,00

Como la caída se ha producido durante dos ejercicios seguidos, es decir, durante más de 1 año y medio, tal y como establece la norma sería necesario reconocer un deterioro de valor. De esta forma, el saldo negativo acumulado en patrimonio neto debido a los ajustes de valor realizados en periodos posteriores se traspasaría al resultado del ejercicio.

133			2611		
	D	H		D	H
31/12/n	2.000,00		1/1/n	130.000,00	2.000,00
31/12/n+1	8.000,00				8.000,00
	10.000,00			130.000,00	10.000,00
				120.000,00	

El saldo negativo acumulado en el patrimonio neto (cuenta 133) asciende a: 6.000,00 €

El deterioro será: la diferencia entre el coste y el valor razonable a la fecha de reconocimiento: 130.000,00 - 120.000,00 = 10.000,00 €.

1. Por la imputación del deterioro a la cuenta de resultado

31 diciembre n+1				
10.000,00	6963	Pérdidas por deterioro de participaciones en el patrimonio neto de otras entidades a Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio	260	10.000,00

2. Por la regularización de los ajustes valorativos imputados al Patrimonio Neto

31 diciembre n+1				
10.000,00	260	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio a Imputación de pérdidas en activos financieros disponibles para la venta	902	10.000,00
10.000,00	902	Imputación de pérdidas en activos financieros disponibles para la venta a Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	133	10.000,00

Gracias a estos dos asientos se imputará a resultado del ejercicio la totalidad del deterioro (10.000,00€).

**Ejercicio n+1**

El 31 de diciembre de n+2 se produce una subida en el valor razonable, por tanto, se ha recuperado en parte el valor de la inversión por lo que habría que proceder a la reversión del deterioro.

El valor en libros es 120.000,00€, el valor razonable asciende a 125.000,00€, la diferencia positiva es de 5.000,00€, sería el importe de la reversión del deterioro.

31 diciembre n+2				
5.000,00	260	Inversiones financieras a largo plazo en instrumentos de patrimonio a Beneficios en activos financieros disponibles para la venta	900	5.000,00
5.000,00	900	Beneficios en activos financieros disponibles para la venta a Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	133	5.000,00

## **2.5) Participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.**

Por su incidencia en el Patrimonio Neto, objeto de estudio de estas Unidades Didácticas, un caso especial lo constituye las participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas, cuando existen inversiones anteriores a la obtención de esta calificación, es decir, si el ente público tuviera una participación previa en esa entidad, pero inferior a la necesaria para pasar a ser entidad del grupo, multigrupo o asociada.

Las participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas, tal y como establece la norma de reconocimiento y valoración 8ª, se valorarán inicialmente al coste y posteriormente se valorarán por su coste, menos, en su caso, el importe acumulado de las correcciones valorativas por deterioro.

Sin embargo, en el caso especial que hemos indicado, se considerará como coste inicial el valor contable que debiera tener la misma antes de que la cantidad pase a tener esa calificación.

Los respectivos ajustes valorativos previos asociados con dicha inversión llevados a cabo y contabilizados directamente en el patrimonio neto, se mantendrán en éste hasta la *enajenación o baja*, momento en el que se registrarán en la cuenta del resultado económico patrimonial, o hasta que se produzca un deterioro.

En el caso del deterioro deberán producirlas las siguientes circunstancias:

### **a) En el caso de ajustes valorativos previos por aumentos de valor**

Las correcciones valorativas por deterioro se registrarán contra la partida del patrimonio neto que recoja dichos ajustes hasta el importe de los mismos, y el exceso, en su caso, se registrará como resultado del ejercicio.

La corrección valorativa por deterioro imputada directamente al patrimonio neto no revertirá.

De tal modo que en el momento en que se produzca el deterioro de valor del activo financiero, hasta el límite de los aumentos valorativos previos se realizará la siguiente anotación:

	891	Deterioro de participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.		
		a		
		Participaciones a largo plazo en entidades del grupo	250X	
		Participaciones a largo plazo en entidades multigrupo y asociadas	251X	
		Participaciones a corto plazo en entidades del grupo		
		Participaciones a corto plazo en entidades multigrupo y asociadas	530X	
			531X	

	133	Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta		
		a		
		Deterioro de participaciones en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.	891	

### b) En el caso de ajustes valorativos previos por reducciones de valor

Cuando posteriormente **el importe recuperable** sea superior al valor contable de las inversiones, éste último se incrementará hasta el límite de la indicada reducción de valor, contra la partida que haya recogido los ajustes valorativos previos.

El nuevo importe así surgido, se considerará a partir de ese momento coste de la inversión.

	250X	Participaciones a largo plazo en entidades del grupo		
	251X	Participaciones a largo plazo en entidades multigrupo y asociadas		
	530X	Participaciones a corto plazo en entidades del grupo		
	531X	Participaciones a corto plazo en entidades multigrupo y asociadas		
		a		
		Recuperación de ajustes valorativos negativos previos, entidades del grupo, multigrupo y asociadas	991	

	991	Recuperación de ajustes valorativos negativos previos, entidades del grupo, multigrupo y asociadas		
		a		
		Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	133	

En el caso de que existiera **evidencia objetiva de deterioro del valor** de la inversión, la partida de patrimonio neto que recoja los correspondientes ajustes negativos de valor, se imputará íntegramente a resultados del ejercicio.

	696	Pérdidas por deterioro de participaciones a Imputación por deterioro de ajustes valorativos negativos previos, en entidades del grupo, multigrupo y asociadas.	993	
--	-----	---	-----	--

	993	Imputación por deterioro de ajustes valorativos negativos previos, en entidades del grupo, multigrupo y asociadas. a Ajustes por valoración en activos financieros disponibles para la venta	133	
--	-----	--	-----	--

### 3) Ajustes por valoración de instrumentos de cobertura.

#### 3.1) Definición de los Instrumentos de coberturas

Los instrumentos de cobertura son aquellos instrumentos financieros que son designados para cubrir un riesgo específicamente identificado que puede tener impacto en la cuenta del resultado económico patrimonial o en el estado de cambios en el patrimonio neto, como consecuencia de variaciones en el valor razonable o en los flujos de efectivo de una o varias partidas cubiertas.

El tratamiento contable de las coberturas es otra de las novedades del PGCPAL. La norma de reconocimiento y valoración nº 10 del PGCPAL recoge:

- los elementos patrimoniales que pueden ser instrumentos de cobertura
- los elementos patrimoniales que pueden designarse como partidas cubiertas
- los requisitos que deben cumplirse para calificarse como cobertura contable
- la valoración del instrumento de cobertura y de la partida cubierta, así como la
- interrupción de la contabilidad de coberturas.

### **3.2) Instrumentos de coberturas**

La norma establece que, con carácter general, los instrumentos de cobertura son los derivados (opciones, futuros, permutas financieras), salvo en el caso de cobertura de tipo de cambio que también podrán designarse como instrumentos de cobertura a otros activos y pasivos financieros distintos de los derivados.

### **3.3) Partidas cubiertas**

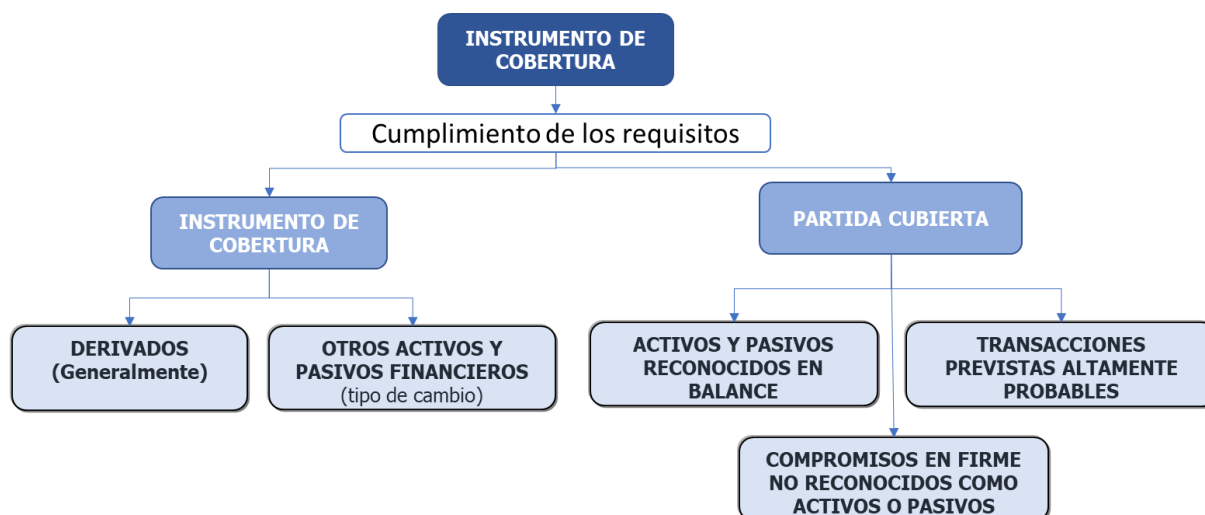
Podrán ser partidas cubiertas:

- Los activos y los pasivos reconocidos en el balance,
- Los compromisos firmes no reconocidos como activos o pasivos,
- Las transacciones previstas altamente probables.

### **3.4) Requisitos para considerarse una cobertura contable**

Una cobertura se calificará como cobertura contable únicamente cuando se cumplan todas las condiciones siguientes:

- a) En el momento inicial, se debe designar y documentar la relación de cobertura, así como fijar el objetivo y la estrategia que pretende la entidad a través de dicha relación.
- b) Se espera que la cobertura sea altamente eficaz durante todo el plazo previsto para compensar las variaciones en el valor razonable o en los flujos de efectivo que se atribuyan al riesgo cubierto, de manera congruente con la estrategia de gestión del riesgo inicialmente documentado.
- c) La eficacia de la cobertura puede ser determinada de forma fiable, esto es, el valor razonable o los flujos de efectivo de la partida cubierta y el valor razonable del instrumento de cobertura deben poderse determinar de forma fiable. La eficacia se valorará, como mínimo, cada vez que se preparen las cuentas anuales.



Atendiendo a la norma contable, una cobertura se considerará altamente eficaz si se cumplen las dos siguientes condiciones:

-Al inicio de la cobertura y durante su vida, la entidad puede esperar que los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo de la partida cubierta que sean atribuibles al riesgo cubierto sean compensados casi completamente por los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo del instrumento de cobertura.

-La eficacia real de la cobertura, es decir, la relación entre el resultado del instrumento de cobertura y el de la partida cubierta, está en un rango del ochenta al ciento veinticinco por ciento.

### 3.5) Valoración de los Instrumentos de Cobertura

Los instrumentos de cobertura se valorarán con carácter general, a valor razonable, ya sea un derivado, o un componente de tipo de cambio de un activo o pasivo financiero designado instrumento de cobertura en una cobertura del riesgo de tipo de cambio.

La imputación al resultado económico patrimonial del resultado obtenido en el instrumento de cobertura deberá realizarse en el mismo ejercicio en el que se impute el resultado de las variaciones de la partida cubierta.

Si como consecuencia de lo anterior, la imputación del resultado obtenido en el instrumento de cobertura debe realizarse en ejercicios posteriores, los importes diferidos se registrarán en una cuenta de patrimonio neto, hasta el ejercicio en el que

se impute al resultado los ingresos y gastos derivados de la partida cubierta atribuibles al riesgo cubierto.

En el caso de que se reconozca un activo o pasivo por cumplimiento de un compromiso en firme o de la realización de una transacción prevista este importe podrá incluirse como parte del valor inicial de la partida cubierta.

Para recoger el efecto en patrimonio neto se habilita la cuenta 134. "Ajustes por valoración de instrumentos de cobertura", recoge el importe de la pérdida o ganancia del instrumento de cobertura que se haya determinado como cobertura eficaz, siempre y cuando, según la norma de reconocimiento y valoración 10ª, los ajustes por valoración deban imputarse al patrimonio neto. Para ello, utilizará las correspondientes cuentas del grupo 8 y 9, con el fin de registrar la pérdida o el beneficio reconocido durante el ejercicio, así como su imputación posterior al resultado del ejercicio que corresponda.

### 3.6) Contabilización de los ajustes de valor de los instrumentos de cobertura.

#### a) Contabilización de una pérdida diferida

##### 1. Imputación de la pérdida del instrumento de cobertura al Patrimonio Neto

810	Pérdidas por coberturas		
	a		
	Pasivos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura	1760	
	Activos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura	2630	
	Pasivos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura	5260	
	Activos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura	5430	

Al cierre del ejercicio por su traspaso a patrimonio neto:

134	Ajustes por valoración de instrumentos de cobertura		
	a		
	Pérdidas por coberturas	810	



2. Por la imputación de la pérdida diferida del instrumento de cobertura al Resultado Económico Patrimonial

Cuando proceda, según lo establecido en la norma de reconocimiento y valoración 10ª, la transferencia a la cuenta de resultado económico patrimonial de las pérdidas en instrumentos de coberturas que previamente han sido imputadas a patrimonio neto, se realizará a través de la siguiente anotación:

	6645	Pérdidas en derivados financieros designados instrumentos de cobertura		
		a		
		Imputación de pérdidas por coberturas a la cuenta del resultado económico patrimonial	9110	

Al cierre del ejercicio se realizará:

	9110	Imputación de pérdidas por coberturas a la cuenta del resultado económico patrimonial		
		a		
		Ajustes por valoración de instrumentos de cobertura	134	

3. Por la imputación de la pérdida del instrumento de cobertura al Valor Inicial de la partida cubierta

Si en cambio procede la imputación de la pérdida al valor inicial de la partida cubierta, la anotación contable será:

	XXX	Cuenta de cargo		
		a		
		Imputación de pérdidas por coberturas al valor inicial de la partida cubierta	9111	

Donde la cuenta de cargo será la correspondiente al elemento patrimonial por la imputación al valor inicial del activo o pasivo que surja del cumplimiento de un compromiso en firme o de la realización de una transacción prevista.

Al cierre del ejercicio, por el saldo de la cuenta 9111.

	9111	Imputación de pérdidas por coberturas al valor inicial de la partida cubierta		
		a		
		Ajustes por valoración de instrumentos de cobertura	134	

## b) Contabilización de un beneficio diferido

### 1. Por la imputación del beneficio del instrumento de cobertura al Patrimonio Neto

En el supuesto de que se produzca un beneficio en el instrumento de cobertura que deba imputarse al patrimonio neto, en tal caso las anotaciones a realizar son las siguientes:

1760	Pasivos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura		
2630	Activos por derivados financieros a largo plazo designados instrumentos de cobertura		
5260	Pasivos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura		
5430	Activos por derivados financieros a corto plazo designados instrumentos de cobertura		
	a		
	Beneficios por coberturas	910	

Al final del ejercicio por su imputación a patrimonio neto:

910	Beneficios por coberturas		
	a		
	Ajustes por valoración de instrumentos de cobertura	134	

### 2. Por la imputación del beneficio diferida del instrumento de cobertura al Resultado Económico Patrimonial

Cuando proceda la transferencia a la cuenta de resultado económico patrimonial de los beneficios en instrumentos de coberturas que previamente han sido imputadas a patrimonio neto, se realizará la siguiente anotación:

8110	Imputación de beneficios por coberturas a la cuenta del resultado económico patrimonial		
	a		
	Beneficios en derivados financieros designados instrumentos de cobertura	7645	

Al final del ejercicio, por el saldo que presente la cuenta 8110, se realizará:

134	Ajustes por valoración de instrumentos de cobertura		
	a		
	Imputación de beneficios por coberturas a la cuenta del resultado económico patrimonial	8110	

### 3. Por la imputación del beneficio del instrumento de cobertura al Valor Inicial de la partida cubierta

Si en cambio procede su imputación al valor inicial de la partida cubierta, la anotación contable será:

	8111	Imputación de beneficios por coberturas al valor inicial de la partida cubierta	a	Cuenta de abono	XXX	
--	------	---	---	-----------------	-----	--

Donde la cuenta de abono será la correspondiente al elemento patrimonial por la imputación al valor inicial del activo o pasivo que surja del cumplimiento de un compromiso en firme o de la realización de una transacción prevista.

Al final del ejercicio, por el saldo que presente la cuenta 8111, se realizará:

	134	Ajustes por valoración de instrumentos de cobertura	a	Imputación de beneficios por coberturas al valor inicial de la partida cubierta	8111	
--	-----	---	---	---	------	--

## 4) Ajustes por valoración del inmovilizado no financiero.

### 4.1) El inmovilizado no financiero

El PGCP incluye en el grupo 2 de “Activo no corriente” los elementos patrimoniales reflejados en el activo con carácter permanente y que no están destinados para la venta.

### 4.2) Valoración Inicial y Final

El objeto de esta Unidad Didáctica son los ajustes por valoraciones que afectan al Patrimonio Neto, por tanto, aunque expongamos la valoración inicial de los activos no financieros nos centraremos en la valoración final, en concreto en el tratamiento especial del Modelo de la Revalorización.

La **valoración inicial** de los Activos no financieros se realizará al coste y dicho importe variará en función de la forma de adquisición.

La **valoración final** de los mismos puede realizarse a través del Método de Costes o el Método de la Revalorización.

#### **4.3) El Modelo de Revalorización**

El modelo de Revalorización es otra de las novedades importantes que se llevado a cabo en el PGCP, recogido en la norma de reconocimiento y valoración nº 2.

El modelo de Revalorización es un método de valoración posterior del Activo no financiero que permite ajustar el valor contable al valor real de aquellos elementos del inmovilizado no financiero que sufran habitualmente incrementos sustanciales en el precio y como consecuencia, su valor contable sería poco significativo respecto a su valor real.

En este caso, se permite los activos se valoren 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 la revalorización hasta la fecha de las cuentas anuales.

De persistir los incrementos en el precio de mercado, las revalorizaciones deben ser hechas 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.

#### **4.4) Requisitos para la utilización del Modelo de Revalorización**

Los requisitos para llevar a cabo una revalorización son:

- Será de aplicación exclusiva a los bienes inmuebles y deberá aplicarse a todos los que tenga un uso similar en la entidad.
- El cambio de valor debe ser significativo.
- Deben ser hechas con suficiente regularidad.
- El mercado deber ser suficientemente significativo y transparente para que se minimice el sesgo que pudiera producirse en el cálculo de las plusvalías.

En relación con las inversiones inmobiliarias, que son inmuebles (terrenos o edificios) que se tienen para obtener rentas, plusvalías o ambas, a través de su arrendamiento o enajenación, y no para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios,

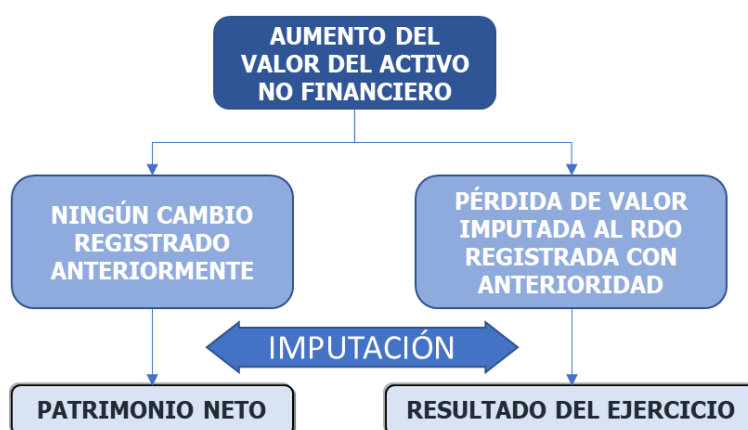
ni para fines administrativos, ni para su venta en el curso ordinario de las operaciones, se les aplican los criterios de valoración del inmovilizado material, al igual que a los elementos del patrimonio público del suelo e inmovilizado intangible.

#### 4.5) Efectos en el Patrimonio Neto del método de la revalorización

##### a) Incremento de valor del activo no financiero

Cuando se incrementa el valor contable como consecuencia de una revalorización, el mismo se registra en una partida específica de patrimonio neto.

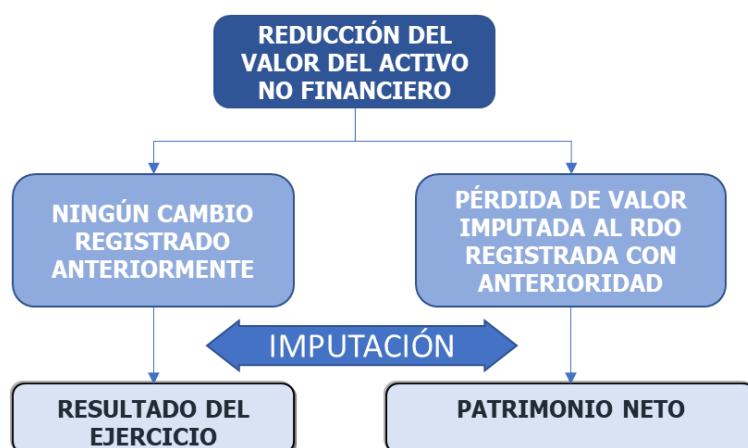
En el caso de que el activo no financiero hubiera sufrido con anterioridad un deterioro de valor reconocido como un gasto en el resultado del ejercicio, el incremento de la revalorización, se imputará al resultado del ejercicio en la medida en que exprese la reversión de dicho deterioro.



##### b) Reducción de valor del activo no financiero

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. No obstante,

Si se previamente se ha producido algún cambio con imputación al Patrimonio Neto, la disminución se imputará en la partida específica de patrimonio neto registrada previamente en relación con el mismo activo, siempre en la medida en que tal disminución no exceda el saldo de la citada partida.



Cuando se revaloriza un elemento de inmovilizado material, se incrementará por el importe de dicha revalorización, la cuenta representativa del activo contra la misma partida específica de patrimonio neto.

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. Se entiende por misma clase de activos a un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las actividades de una entidad.

#### 4.6) Contabilización de los ajustes por valoración del inmovilizado no financiero

La cuenta de patrimonio neto encargada de recoger los ajustes producidos por la valoración a valor razonable de los activos no corrientes es la 136. "Ajustes por valoración del inmovilizado no financiero", cuyo tratamiento contable es el siguiente:

Cuando tiene lugar el aumento del valor razonable del inmovilizado no financiero valorado según el modelo de revalorización:

	XXX	Cuenta de cargo		
		a		
		Ajustes positivos en la valoración del inmovilizado no financiero por aumento de su valor razonable	920	

Al cierre del ejercicio por su traspaso al patrimonio neto:

	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	
--	-----	---	-----	--

La cuenta de cargo será la representativa del elemento patrimonial objeto de revalorización.

La cuenta 920 recoge la variación positiva en el valor razonable del inmovilizado no financiero, cuyo ingreso será imputado al patrimonio neto.

La cuenta 136 es la cuenta de patrimonio neto que refleja el mayor valor del bien.

Si con posterioridad tiene lugar una variación negativa en el valor contable de los elementos del inmovilizado no financiero, con el límite del saldo de la cuenta 136.

	820	Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por disminución de su valor razonable a Cuenta de abono	XXX	
--	-----	---	-----	--

	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	
--	-----	---	-----	--

La cuenta de abono será la representativa del correspondiente elemento patrimonial.

La cuenta 820 recoge la disminución del valor razonable por el que se encuentran registrados los correspondientes elementos del inmovilizado no financiero con respecto a su valor contable.

La cuenta 136 es la cuenta de patrimonio neto que refleja la reducción del valor del bien.

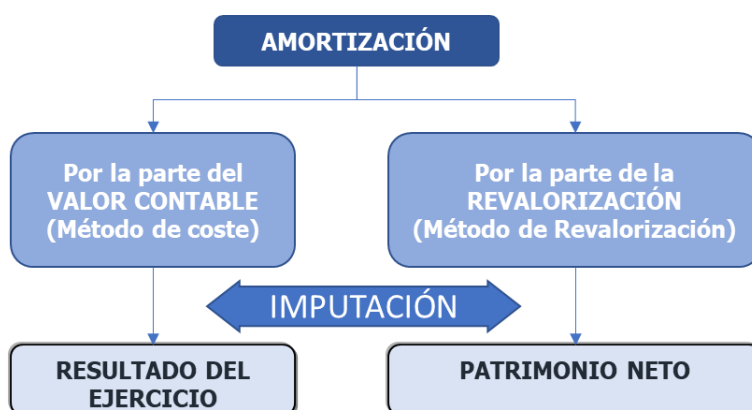
#### 4.7) ¿Qué ocurre con la amortización?

Por lo que respecta a la amortización, la dotación de cada periodo debe ser reconocida como un gasto, de tal modo que cuando se aplica el modelo de revalorización, se registrará en la cuenta 821. "Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por amortizaciones", la parte del gasto del ejercicio que exceda del gasto de amortización del mismo según el modelo de coste, cuyo importe se registrará en la cuenta del grupo 6 que corresponda.

680X	Amortización del inmovilizado intangible		
681X	Amortización del inmovilizado material		
682X	Amortización de las inversiones inmobiliarias		
684X	Amortización del Patrimonio público del suelo		
821	Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por amortizaciones		
	a		
	Amortización acumulada del inmovilizado intangible	280X	
	Amortización acumulada del inmovilizado material	281X	
	Amortización acumulada de inversiones inmobiliarias	282X	
	Amortización acumulada del Patrimonio público del suelo	284X	

136	Ajustes por valoración del inmovilizado no financiero		
	a		
	Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por amortizaciones	821	

De tal modo que la cuenta del grupo 6 se imputará al resultado del ejercicio, mientras que la cuenta 821, tendrá efecto en el estado de cambios en el patrimonio neto.





### Ejemplo nº 3

La Diputación de "C" adquiere el 1-1-n un edificio con el fin de utilizarlo como dependencias administrativas por un importe total de 650.000,00 €, siendo el valor del terreno un 25% del mismo. La vida útil de la construcción es de 50 años y el valor residual es despreciable.

Teniendo en cuenta que se cumplen todos los requisitos establecidos en el PGCAL se va a utilizar para la valoración posterior de este activo no financiero el método de la revalorización.

Se conoce que el valor de mercado a 31 de diciembre de n+1 es 700.000,00 €, lo que supone una diferencia significativa con su valor contable.

**SE PIDE** realizar el registro contable de las operaciones a realizar durante el ejercicio n+1, así como la amortización en el ejercicio n+2.

#### Solución propuesta:

#### Ejercicio n+1

Al final del ejercicio n+1, se registrará la amortización correspondiente al mismo, la cual se calculará en función de los siguientes datos:

Importe del Terreno = 25% de 650.000,00€ = 162.500,00€

Importe de la Construcción = 75% de 650.000€ = 487.500€.

Cuota de amortización:  $(487.500 - 0)/50 = 9.750,00€$

Valor inicial: 487.500,00 €

Valor residual= 0

Vida útil = 50 años

31 de diciembre de n+1				
9.750,00	6811	Amortización de construcciones		
		a		
		Amortización acumulada de construcciones	2811	9.750,00

El valor contable (o valor en los libros) a 31/12/n+1 será de 630.500,00€:

V.C. Terrero a 31/12/n+1 = 162.500,00€

V.C. Construcción a 31/12/n+1= Precio de Adquisición – Amortización Acumulada=  
= 487.500,00 – (9.750,00+9.750,00) = 468.000,00€

En la Amortización Acumulada hay que contemplar la amortización del completa que se habrá realizado en el ejercicio n y la del ejercicio n+1.

El valor razonable a 31/12/n+1 es de 700.000,00 €<sup>1</sup>, por tanto, el inmueble ha experimentado un incremento de valor de 69.500,00 €:

$$\begin{aligned} \text{Valor razonable a 31/12/n+1} - \text{Valor Contable a 31/12/n+1} &= \\ &= 700.000,00 - 630.500,00\text{€} = 69.500,00\text{€} \end{aligned}$$

Revalorización del Terreno= 25% de 17.375,00€

Revalorización de la Construcción = 75% de 52.125,00€

Al utilizar como método de valoración posterior el método de revalorización, para el registro de la misma, habrá que realizar los siguientes asientos contables:

31 de diciembre de n+1				
17.375,00	210	Terrenos y bienes naturales		
52.125,00	211	Construcciones		
		a		
		Ajustes positivos en la valoración del inmovilizado no financiero por aumento de su valor razonable	920	69.500,00
69.500,00	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	69.500,00

## Ejercicio n+2

En el ejercicio siguiente cuando se realice la amortización, se calculará en función de los siguientes datos:

1. Aplicando el método de costes

Valor inicial: 400.000,00 €

Valor residual= 0

vida útil 50 años

Cuota anual de amortización = 9.750,00€.

1. Aplicando el método de revalorización

Valor de la Revalorización = 69.500,00€

Vida útil a 31/12/n+2 = 48 (50-2)

Cuota de amortización anual = (69.500,00-0)/48 = 1.447,92€

Los asientos para contabilizar la amortización serán:

---

<sup>1</sup> Consideremos que la revalorización afecta tanto a la construcción como al terreno.

31 de diciembre de n+2				
9.750,00	6811	Amortización de construcciones		
1.447,92	821	Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por amortizaciones		
		a		
		Amortización acumulada de construcciones	2811	11.197,92
1.447,92	136	Ajustes por valoración del inmovilizado no financiero		
		a		
		Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por amortizaciones	821	1.447,92

#### 4.8) Contabiliza la venta de un activo no corriente al que se le aplica el modelo de revalorización

La venta o disposición por otra vía de un activo no financiero conlleva la baja del mismo en el Balance del Ente Público. Esta venta o disposición puede dar lugar a una pérdida o beneficio que deberá imputarse al resultado económico patrimonial en el ejercicio en el que se realiza la misma.

##### a) Pérdida por enajenación, baja u otro tipo de disposición

En primer lugar, se deberá de contabilizar las disminuciones del valor razonable sobre el valor contable en dicho momento a través del siguiente asiento:

	822	Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por pérdidas de valor en bajas		
		a		
		Cuenta de abono	XXX	

La cuenta de abono será la representativa del elemento patrimonial correspondiente.

Con este asiento se reflejará en nuestro Balance el verdadero valor del inmovilizado.

Posteriormente se procederá a dar de baja el inmovilizado, teniendo en cuenta si se ha producido una pérdida o un beneficio en la operación

Posteriormente se calcula la pérdida/beneficio de la operación y se da de baja con el siguiente asiento:

280X	Amortización acumulada del inmovilizado intangible		
281X	Amortización acumulada del inmovilizado material		
282X	Amortización acumulada de inversiones inmobiliarias		
284X	Amortización acumulada del Patrimonio público del suelo		
430X	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente.		
677X	Pérdidas procedentes de activos no corrientes, otros ingresos de gestión ordinaria e ingresos excepcionales		
	a		
	Beneficios procedentes de activos no corrientes, otros ingresos de gestión ordinaria e ingresos excepcionales	77X	
	Cuenta de abono	XXX	

Al final del ejercicio, se procederá a la regularización y se realizará el siguiente asiento:

136	Ajustes por valoración del inmovilizado no financiero		
	a		
	Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por pérdidas de valor en bajas	822	

#### b) Beneficio por enajenación, baja u otro tipo de disposición

Cuando por la enajenación u otro tipo de disposición del inmovilizado no financiero se produzca un beneficio, en el mismo asiento de la baja del mismo, se contemplará tanto la parte del incremento del valor del inmovilizado realizado en el ejercicio como las imputados al patrimonio neto en ejercicios anteriores, que figuran en su conjunto en la cuenta 136, se imputará al resultado económico patrimonial. El asiento sería el siguiente:

823	Imputación de beneficios en la valoración del inmovilizado no financiero		
280X	Amortización acumulada del inmovilizado intangible		
281X	Amortización acumulada del inmovilizado material		
282X	Amortización acumulada de inversiones inmobiliarias		
284X	Amortización acumulada del Patrimonio público del suelo		
430X	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente.		
67X	Pérdidas procedentes de activos no corrientes, otros ingresos de gestión ordinaria e ingresos excepcionales		
	a		
	Beneficios procedentes de activos no corrientes, otros ingresos de gestión ordinaria e ingresos excepcionales	77X	
	Cuenta de abono	XXX	

La cuenta de abono será la representativa del elemento patrimonial correspondiente.

Al final del ejercicio, se realizará:

	136	Ajustes por valoración del inmovilizado no financiero		
		a		
		Imputación de beneficios en la valoración del inmovilizado no financiero	823	

#### **Ejemplo nº 4**

El Ayuntamiento del Municipio "D" adquiere el 31-12-n un terreno por valor de 150.000,00 €. Como cumple todos los requisitos pertinentes, decide aplicar el modelo de revalorización. Su vida útil es de 50 años.

El valor de mercado al 31-12-n+1 es de 164.700,00€.

Al año siguiente, el día 1-6-n+2, decide vender dicho inmovilizado.

**SE PIDE** realizar el registro contable de las operaciones a realizar en el ejercicio n+1 y n+2 teniendo en cuenta que se vende por:

- a) Un importe de 160.000,00€
- b) Un importe de 200.000,00€.

#### **Solución propuesta:**

Los asientos que habría que realizar independientemente del valor de venta del inmovilizado al final del ejercicio n+1 serían los inherentes a su revalorización, tal y como hemos visto en el apartado anterior, a que los terrenos no se amortizan.

31 de diciembre de n+1				
14.700,00	211	Construcciones		
		a		
		Ajustes positivos en la valoración del inmovilizado no financiero por aumento de su valor razonable	920	14.700,00

Por la regularización de la cuenta 920 se realizaría el siguiente asiento:

31 de diciembre de n+1				
14.700,00	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	14.700,00

En el año n+2 dependiendo de cual sea el valor de la venta tendríamos que hacer asientos diferentes:

a) Precio de venta 160.000,00€

#### 1.- Ajuste del valor razonable

En este caso se dice que el valor de mercado en el momento de la venta, es decir a 1-6-n+2, es de 160.000,00€, por lo que se aprecia una pérdida en el valor razonable del inmovilizado de 4.700,00€ (VR 1-6-n+2 – VR 1-12-n+1 = 160.000,00 – 164.700,00 = - 4.700,00€).

Para contabilizar dicha disminución de valor habría que hacer el siguiente asiento:

1 de junio de n+2				
4.700,00	822	Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por pérdidas de valor en bajas		
		a		
		Terrenos y bienes naturales	210	4.700,00

Y a continuación la operación de venta:

211			136		
	D	H		H	
31/12/n	150.000,00	4.700,00	1/6/n+2	14.700,00	31/12/n+1
31/12/n+1	14.700,00				1/6/n+2
	164.700,00	4.700,00		14.700,00	
	160.000,00				

1 de junio de n+2				
160.000,00	4303	Deudores por D.R. Presupuesto de ingresos corriente. Otras inversiones financieras		
10.000,00	823	Imp. de beneficios en la v. del inm. no financiero		
		a		
		Terrenos y bienes naturales	210	160.000,00
		Beneficios procedentes del inmovilizado material	771	10.000,00

Al cierre del ejercicio se regularizan las cuentas 822 y 823:

31 de diciembre de n+2				
14.700,00	136	Ajustes por valoración del inmovilizado no financiero		
		a		
		Ajustes negativos en la valoración del inmovilizado no financiero por pérdidas de valor en bajas	822	4.700,00
		Imp. de beneficios en la v. del inm. no financiero	823	10.000,00

De este modo la cuenta de patrimonio neto queda saldada y se imputa al resultado económico patrimonial el beneficio realizado en el ejercicio recogido en el patrimonio neto de la entidad en ejercicios anteriores.

b) Precio de venta 200.000,00€

El beneficio de la operación está compuesto por:

- Las revalorizaciones realizadas en otros ejercicios e imputadas al patrimonio neto =14.700€
- La diferencia entre el Precio de venta y el Valor contable del activo

1 de junio de n+2				
200.000,00	4303	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente. Otras inversiones financieras		
14.700,00	823	Imputación de beneficios en la valoración del inmovilizado no financiero		
		a		
		Terrenos y bienes naturales		
		Beneficios procedentes del inmovilizado material	210	164.700,00
			771	50.000,00
31 de diciembre de n+2				
14.700,00	136	Ajustes por valoración del inmovilizado no financiero		
		a		
		Imputación de beneficios en la valoración del inmovilizado no financiero	823	14.700,00

De este modo la cuenta de patrimonio neto queda saldada, se imputa al resultado económico patrimonial el beneficio realizado en el ejercicio recogido, en parte, en el patrimonio neto de la entidad en ejercicios anteriores.

## RESUMEN

Los temas estudiados en esta unidad didáctica son aquellos relacionados con los ajustes de valor en determinadas partidas del Balance que, según lo recogido en la legislación, afectan al Patrimonio Neto y no al resultado económico patrimonial.

Se han analizado:

- las variaciones en el valor razonable de aquellos activos financieros que han sido calificados como disponible para la venta tienen
- las coberturas contables,
- la aplicación del método de revalorización en el inmovilizado no económico.