

UNIDAD DIDÁCTICA

5

INMOVILIZADO MATERIAL: OPERACIONES MIXTAS Y OPERACIONES ESPECIALES I

VIRGINIA LLORENTE MUÑOZ

INTRODUCCIÓN

En esta unidad didáctica abordaremos el análisis de las problemáticas relacionadas con las operaciones mixtas y algunas operaciones especiales¹, diferenciando los siguientes apartados:

- Operaciones mixtas:
 - Permuta.
- Operaciones especiales I:
 - Adjudicación de bienes en pago de deudas.
 - Cesión gratuita de bienes.
 - Adscripción de bienes.

CONTENIDO

Operaciones mixtas

- Permuta

¿Cuántas alternativas existen en el PGCPAL a la hora de registrar contablemente una permuta?

Puede darse el caso de que se deban dar de alta en el balance de la entidad determinados elementos del inmovilizado material que se deriven de una operación de permuta. En este caso, y a efectos de su contabilización, tendremos que distinguir entre dos alternativas:

¹ Debido a la extensión que presentan las operaciones especiales hemos decidido dividir las en dos unidades didácticas, para que dichas unidades sean lo más homogéneas posibles en cuanto a número de páginas, dedicándole esta unidad didáctica a todas las operaciones especiales excepto a los arrendamientos y otras operaciones de naturaleza similar, que serán objeto de tratamiento en la unidad didáctica 6.

- A) Que los activos intercambiados no sean similares desde un punto de vista funcional o vida útil y además se pueda estimar de forma fiable el valor razonable de los mismos.
- B) Que los activos intercambiados sean similares desde un punto de vista funcional y de vida útil.

¿Cuál sería el tratamiento contable que se le daría a una permuta en la que los activos intercambiados no fuesen similares desde un punto de vista funcional o vida útil y además se pudiera estimar de forma fiable el valor razonable de los mismos?

Opción A. Si los activos intercambiados no son similares desde un punto de vista funcional o vida útil y además se puede estimar de forma fiable el valor razonable de los mismos se aplicarán los siguientes criterios de valoración:

- El inmovilizado recibido (Ir) se valorará por su valor razonable. Si no se pudiera conocer con fiabilidad este valor lo valoraríamos al valor razonable del inmovilizado entregado, ajustado en su caso por el importe de cualquier eventual cantidad de efectivo transferida en la operación.
- El inmovilizado entregado (Ie) se dará de baja por su valor contable. En caso de que existieran diferencias entre este y su valor razonable en el momento de la permuta, se imputarán a la cuenta del resultado económico-patrimonial.
- Por último, si existieran diferencias entre los valores razonables de los inmovilizados entregado y recibido, y éstas no se ajustaran, de acuerdo con la legislación patrimonial aplicable, mediante efectivo, se tratarían como subvenciones recibidas o entregadas, según el caso.

En definitiva, suponiendo que el valor razonable del inmovilizado entregado coincide con el del inmovilizado recibido, la anotación contable sería la siguiente:

Amortización dotada	281X	Amortización acumulada del inmovilizado material (Ie)		
Importe del deterioro	291X	Deterioro de valor del inmovilizado material (Ie)		
Valor razonable	21X	Inmovilizaciones materiales (Ir)		
Diferencia negativa	671	<i>Pérdidas procedentes del inmovilizado material*</i>		
		a		
		Inmovilizaciones materiales (Ie)	21X	Precio de adquisición
		<i>Beneficios procedentes del inmovilizado material*</i>	771	<i>Diferencia positiva</i>

Usaremos las cuentas de inmovilizado material que correspondan en cada caso.

Recordamos que, como hemos señalado en la unidad didáctica anterior, en el caso de que esta operación se realice durante el ejercicio, antes de realizar el asiento de permuta deberíamos proceder a actualizar el valor contable del inmovilizado entregado a través del registro contable de la oportuna amortización.

Respecto a la pérdida o el beneficio que aparecen recogidos en el asiento anterior a través de las cuentas 671 y 771 respectivamente, vendrá determinado por la diferencia entre el valor razonable y el valor contable del inmovilizado entregado.

Finalmente, insistimos en que en el caso de que el valor razonable del inmovilizado entregado no coincidiera con el del inmovilizado recibido, y tal diferencia no se compensara en metálico, habría que considerarla a efectos contables como una subvención entregada o recibida, tratamiento que ya se ha estudiado en unidades anteriores.

Ejercicio 1.

La Entidad Local "G" entrega el 1 de enero de n a otra entidad pública, independiente de ella, un elemento de transporte cuyo precio de adquisición fue de 16.000,00 € y que se encontraba amortizado hasta ese momento en 4.800,00 €, a cambio de mobiliario diverso.

Se ha estimado el valor razonable de ambos elementos, resultando ser de 11.000,00 € para el elemento de transporte y 10.200,00 € para el mobiliario.

No se produce ningún tipo de compensación en metálico.

SE PIDE contabilizar la operación de permuta en la entidad local "G", teniendo en cuenta únicamente la incidencia económico patrimonial.

Solución propuesta:

Recomendamos al lector el estudio previo de las correcciones valorativas antes de abordar el presente ejercicio.

- Por la operación de permuta:

Inmovilizado entregado (elemento de transporte):

- Valor contable = Precio adquisición – Amortización acumulada = 16.000,00 – 4.800,00 = 11.200,00 €
- Valor razonable = 11.000,00 €
- *Diferencia = - 200,00 € (Pérdida del ejercicio)*

Inmovilizado recibido (mobiliario):

- Valor razonable = 10.200,00 €
- *Diferencia valor razonable (Ir) y valor razonable (Ie) = 11.000,00 – 10.200,00 = - 800,00 € (Subvención entregada)*

1 de enero de n				
10.200,00	216	Mobiliario		
4.800,00	2818	Amortización acumulada de elementos de transporte		
200,00	671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material		
800,00	6511	Subvenciones al resto de entidades		
		a		
		Elementos de transporte	218	16.000,00

¿Cuál sería el tratamiento contable que se le daría a una permuta en la que los activos intercambiados fuesen similares desde un punto de vista funcional y de vida útil?

Opción B. Si los activos intercambiados son similares desde un punto de vista funcional y de vida útil, se aplicarán los siguientes criterios de valoración:

1) Si no se realiza ningún intercambio de efectivo, el inmovilizado recibido se valorará por el valor contable del inmovilizado entregado, con el límite del valor razonable del inmovilizado recibido si éste fuera menor.

Amortización dotada	281X	Amortización acumulada del inmovilizado material (Ie)		
Importe del deterioro	291X	Deterioro de valor del inmovilizado material (Ie)		
Valor contable (Ie)	21X	Inmovilizaciones materiales (Ir)		
		a		
		Inmovilizaciones materiales (Ie)	21X	Precio de adquisición

2) Si hay algún pago adicional en efectivo, el inmovilizado recibido se valorará por el valor contable del inmovilizado entregado incrementado por el importe del pago en efectivo realizado, con el límite del valor razonable del inmovilizado recibido si éste fuera menor.

Amortización dotada	281X	Amortización acumulada del inmovilizado material (Ie)		
Importe del deterioro	291X	Deterioro de valor del inmovilizado material (Ie)		
Valor contable (Ie) + Pago realizado	21X	Inmovilizaciones materiales (Ir)		
		a		
		Inmovilizaciones materiales (Ie)	21X	Precio de adquisición
		Acreedores por obligaciones reconocidas.		Pago
		Presupuesto de gastos corriente	400X	realizado

3) Si hay algún cobro adicional en efectivo habrá que diferenciar qué parte de la operación se considera una venta y qué parte una permuta. Por la parte de la operación considerada venta, la diferencia entre el precio de venta y el valor contable de la parte del bien enajenada supondrá un resultado (positivo o negativo). En cuanto a la operación considerada permuta será de aplicación lo comentado en el apartado 1).

Cobro recibido	430X	Deudores por derechos reconocidos. Presupuesto de ingresos corriente.		
Amortización dotada	281X	Amortización acumulada del inmovilizado material (Ie)		
Importe del deterioro	291X	Deterioro de valor del inmovilizado material (Ie)		
Valor contable (Ie)	21X	Inmovilizaciones materiales (Ir)		
Diferencia negativa	671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material*		
		a		
		Inmovilizaciones materiales (Ie)	21X	Precio de adquisición
		Beneficios procedentes del inmovilizado material*	771	Diferencia positiva

Ejercicio 2.

La Entidad Local "H" decide comprar el 1 de abril de n un nuevo vehículo para apoyar las tareas de jardinería que realizan sus servicios operativos. Para ello acude al concesionario "COYOTE, S.A" y pacta las siguientes condiciones: "H" entregará dos vehículos antiguos como parte del pago más una cantidad en metálico que asciende a 5.000,00 €.

Se sabe que el precio de adquisición de los vehículos que va a entregar fue de 30.000,00 €, que se adquirieron el 1 de enero de hace cinco años (n-5) y que su coeficiente de amortización lineal es de un 10% anual.

La operación de tesorería se lleva a cabo a través de la cuenta operativa que tiene abierta en el Banco "X".

SE PIDE contabilizar esta operación en la entidad local "H", teniendo en cuenta únicamente la incidencia económico-patrimonial.

Solución propuesta:

Recomendamos al lector el estudio previo de las correcciones valorativas antes de abordar el presente ejercicio.

- Por la actualización del valor de vehículos que va a entregar:

Al producirse la operación el 1 de abril, será necesario actualizar el valor contable de los vehículos y dotar la amortización correspondiente a 3 meses (desde el 1 de enero hasta el 1 de abril de n).

$$\text{Cuota de amortización (3 meses)} = 30.000,00/10 * 3/12 = 750,00 \text{ €}$$

1 de abril de n				
750,00	6818	Amortización de elementos de transporte		
		a		
		Amortización acumulada de elementos de transporte	2818	750,00

- Por la permuta:

Para realizar este asiento habrá que conocer exactamente cuál es el importe de la amortización acumulada hasta la fecha:

Amortización acumulada= Cuota del ejercicio (n-5) (12 meses) + Cuota del ejercicio n-4 (12 meses) + Cuota del ejercicio n-3 (12 meses) + Cuota del ejercicio n-2 (12 meses) + Cuota del ejercicio n-1 (12 meses)+ Cuota del ejercicio n (3 meses) =
 $30.000,00/10 + 30.000,00/10 + 30.000,00/10 + 30.000,00/10 + 30.000,00/10 + (30.000,00/10) * 3/12 = 3.000,00 + 3.000,00 + 3.000,00 + 3.000,00 + 3.000,00 + 750,00 = 15.750,00 \text{ €}$

Valor contable de los vehículos = Precio de adquisición – Amortización acumulada hasta la fecha = $30.000,00 - 15.750,00 = 14.250,00 \text{ €}$

1 de abril de n				
15.750,00	2818	Amortización acumulada de elementos de transporte		
19.250,00	218	Elementos de transporte		
		a		
		Elementos de transporte	218	30.000,00
		Acreeedores por obligaciones reconocidas.		
		Presupuesto de gastos corriente.		
		Otras deudas	4003	5.000,00

- Por el pago:

1 de abril de n				
5.000,00	4003	Acreeedores por obligaciones reconocidas. Presupuesto de gastos corriente. Otras deudas		
		a		
		Banco e instituciones de crédito. Cuentas operativas	571	5.000,00

Operaciones especiales I

- Adjudicación de bienes en pago de deudas

¿Sabe en qué consiste una adjudicación de bienes en pago de deudas y cómo se contabiliza?

Existe la posibilidad de que la entidad tenga reconocido un derecho de cobro que finalmente se cancele como consecuencia de una adjudicación de bienes en pago de deudas. En definitiva, se trata de una operación con la que se finaliza un proceso de recaudación ejecutiva sobre los bienes de un deudor. Para su contabilización deberemos contemplar dos aspectos:

- La cancelación de un derecho de cobro reconocido, bien durante el presente ejercicio o bien en un ejercicio anterior.
- La adjudicación de los bienes, incorporándolos a nuestro balance.

En caso de que el bien que debamos incorporar sea un elemento del inmovilizado material, la anotación a realizar sería:

Importe del derecho de cobro	21X	Inmovilizaciones materiales		
		a		
		Derechos cancelados de presupuesto corriente. Por cobros en especie	4380X	Importe del derecho de cobro
		Derechos cancelados de presupuestos cerrados. Por cobros en especie	4390X	

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

Finalmente, consideramos interesante mencionar que en el PGCP de 2010 figura una cuenta dentro del grupo 3, concretamente la 385 "Otros activos en estado de venta",

que sirve para recoger los bienes recibidos de la entidad como pago de deudas de terceros. Si bien, en el PGCPAL de 2013 no se ha recogido expresamente dicha cuenta, podría habilitarse de forma voluntaria una cuenta para tal fin, siempre que el inmovilizado recibido vaya a ser objeto de venta y cumpla con los requisitos necesarios, tal como analizaremos en la unidad didáctica 11 de este capítulo.

- Cesión gratuita de bienes

¿Sabe en qué consiste la cesión gratuita de bienes y cuál es la diferencia entre esta figura y la de adscripción?

Tanto las adscripciones, que veremos seguidamente, como las cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos implican el traspaso gratuito de activos de una entidad pública a otra entidad para su utilización por esta última (entidad receptora) en un destino o fin determinado, de manera que si los bienes no se utilizaran para la finalidad prevista, deberían ser objeto de reversión o devolución a la entidad aportante de los mismos, ya sea como consecuencia de lo establecido en la normativa aplicable o mediante un acuerdo vinculante entre dichas entidades.

En concreto, hablaremos de cesión cuando no exista relación de dependencia entre ambas entidades y, además, no sean dependientes de una misma entidad pública, ya que en ese caso se trataría de una adscripción, o bien cuando el traspaso de activos se produzca desde una entidad pública a una entidad privada.

No obstante, a pesar de la diferenciación que acabamos de hacer respecto a la cesión y a la adscripción, el tratamiento contable de ambas es similar siempre y cuando la adscripción se produzca entre entidades dependientes de una misma entidad pública. En caso contrario el tratamiento será el que exponemos en el siguiente apartado.

Por tanto, y como consecuencia de la definición que acabamos de dar, para poder profundizar en el tratamiento contable de las cesiones, deberemos realizar un análisis desde un doble punto de vista: el de la entidad cedente o aportante y el de la entidad cesionaria o beneficiaria.

¿Cuál es la norma de reconocimiento y valoración del PGCPAL que regula las cesiones gratuitas de bienes?

El PGCPAL dedica la norma de reconocimiento y valoración 19ª a las “Adscripciones y otras cesiones gratuitas de uso de bienes y derechos”, señalando que estas operaciones se registrarán y valorarán de acuerdo con los criterios establecidos en la norma de reconocimiento y valoración 18ª “Transferencias y subvenciones”, presentando ambas normas importantes novedades respecto al Plan anterior.

Si existieran dudas sobre la utilización del activo para la finalidad prevista, la operación tendría la consideración de pasivo para la entidad cesionaria o beneficiaria y activo para la cedente o aportante, presumiéndose que existe dicha utilización siempre que ese sea su uso en el momento de elaboración de las cuentas anuales.

Abordamos a continuación la contabilización desde el punto de vista tanto de la entidad cedente o aportante como de la entidad cesionaria o beneficiaria:

¿Conoce el registro que la entidad cedente de un bien debería realizar en su contabilidad en el momento de producirse la cesión?

A) Entidad cedente o aportante. Se tratará como una subvención concedida (apartado 2a de la norma de reconocimiento y valoración 18ª).

Diferenciaremos dos casos:

A.1) Si la cesión se realiza por periodo indefinido o similar a la vida económica del bien la entidad dará de baja el bien cedido por su valor contable:

Amortización dotada	281X	Amortización acumulada del inmovilizado material		
Importe del deterioro	291X	Deterioro de valor del inmovilizado material		
Valor contable	6511	Subvenciones. Al resto de entidades		
		a		
		Inmovilizaciones materiales	21X	Precio de adquisición

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

A.2) Si la cesión se realiza por periodo inferior a la vida económica del bien la entidad registrará un deterioro de valor por el importe del valor del usufructo

del bien cedido. En caso de que no pudiera determinarse el valor del usufructo cedido podrá valorarse por el importe acumulado de las cuotas de amortización que correspondan al periodo de cesión:

Valor del usufructo cedido	6511	Subvenciones. Al resto de entidades a Deterioro de valor por usufructo cedido del inmovilizado material	299X	Valor del usufructo cedido
----------------------------	------	---	------	----------------------------

La cuenta 299 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 caso de que se recuperara el valor del inmovilizado cedido en uso, es decir, cuando su importe recuperable fuese superior al valor contable con el límite del valor contable si no hubiera habido deterioro, deberemos revertir el deterioro realizando la siguiente anotación:

Importe de reversión del deterioro	299X	Deterioro de valor por usufructo cedido del inmovilizado material a Reversión del deterioro por el usufructo cedido del inmovilizado material	799	Importe de reversión del deterioro
------------------------------------	------	---	-----	------------------------------------

¿Conoce el registro que la entidad cesionaria de un bien debería realizar en su contabilidad en el momento de producirse la cesión?

B) Entidad cesionaria o beneficiaria. Se tratará como una subvención recibida (apartado 2b de la norma de reconocimiento y valoración 18^a). Al igual que en el caso anterior, debemos distinguir entre:

B.1) Si la cesión se realiza por periodo indefinido o similar a la vida económica del bien la entidad dará de alta el bien cedido en función de su naturaleza por su valor razonable:

Valor razonable	21X	Inmovilizaciones materiales a Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta. Del resto de entidades	9401	Valor razonable
-----------------	-----	--	------	-----------------

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

Al cierre del ejercicio realizaremos la siguiente anotación:

Valor razonable	9401	Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta. Del resto de entidades a Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta	130	Valor razonable
-----------------	------	---	-----	-----------------

Seguidamente, este ingreso se deberá imputar al resultado de cada ejercicio en proporción a la vida útil del bien, aplicando el mismo método que para la dotación a la amortización de los citados elementos, o, en su caso, cuando se produzca su enajenación o baja en inventario. Si se trata de activos no amortizables, se imputará como ingreso del ejercicio en que se produzca su enajenación o baja en inventario. En cualquier caso, cuando proceda imputar este ingreso a resultados del ejercicio, realizaremos la siguiente anotación:

Importe imputado a resultado del ejercicio	8401	Imputación de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta. Del resto de entidades a Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta, imputadas al resultado del ejercicio	753X	Importe imputado a resultado del ejercicio
--	------	---	------	--

Asimismo, al cierre del ejercicio efectuaremos el siguiente asiento:

Importe imputado a resultado del ejercicio	130	Subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta a Imputación de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta. Del resto de entidades	8401	Importe imputado a resultado del ejercicio
--	-----	---	------	--

El ente cesionario o beneficiario deberá realizar, además, todas las anotaciones derivadas de la tenencia de estos bienes, como son correcciones valorativas, ampliaciones, mejoras o renovaciones.

B.2) Si la cesión se realiza por periodo inferior a la vida económica del bien la entidad registrará un inmovilizado intangible por el valor razonable del derecho de uso del bien cedido:

Valor razonable	209	Otro inmovilizado intangible a Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta. Del resto de entidades	9401	Valor razonable
-----------------	-----	---	------	-----------------

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

El resto de asientos son similares a los comentados en el apartado anterior (B.1), propios de la contabilización de una subvención recibida.

Finalmente, y como novedad introducida en el PGCPAL de 2013 respecto al PGCP de 2010, la propia norma de reconocimiento y valoración 19ª señala que respecto a la valoración de los activos transferidos en las cesiones y adscripciones, “en ausencia de otros valores determinados de acuerdo con los criterios establecidos en el marco conceptual de la contabilidad pública en relación con el valor razonable, la valoración de los bienes inmuebles recibidos en adscripción o cesión se podrá realizar por el valor que a los mismos les asigne, a efectos tributarios de las transmisiones patrimoniales, la Comunidad Autónoma en la que radiquen”.

Ejercicio 3.

El 1 de enero de n la Entidad Local “I” decide ceder gratuitamente y por tiempo ilimitado un equipo informático de su propiedad a la Entidad “H”, no teniendo ambas entidades ninguna relación de dependencia.

Se sabe que el precio de adquisición de dicho equipo fue de 2.500,00 € y que a 1 enero de n se encontraba amortizada en un 25% de su valor.

Asimismo conocemos que el precio alcanzado por la maquinaria en el mercado de segunda mano ascendía a 1.750,00 €.

SE PIDE contabilizar las anotaciones a realizar por la cesión gratuita de bienes el 1 de enero de n, tanto en la entidad cedente “I” como en la cesionaria “H”, teniendo en cuenta únicamente la incidencia económico-patrimonial.

Solución propuesta:

Recomendamos al lector el estudio previo de las correcciones valorativas antes de abordar el presente ejercicio.

Contabilización en la **entidad cedente "I"**:

1 de enero de n				
625,00	2817	Amortización acumulada de equipos para procesos de información		
1.875,00	6511	Subvenciones. Al resto de entidades		
		a	217	2.500,00
		Equipos para procesos de información		

Contabilización en la **entidad cesionaria "H"**:

1 de enero de n				
1.750,00	217	Equipos para procesos de información		
		a		
		Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta. Del resto de entidades	9401	1.750,00

Ejercicio 4.

El 1 de enero de n la Entidad Local "J" decide ceder gratuitamente y durante un plazo de 10 años un local de su propiedad a la Entidad "I", no teniendo ambas entidades ninguna relación de dependencia.

Se sabe que el precio de adquisición de dicho local fue de 100.000,00 €, ascendiendo el valor del terreno sobre el que se encuentra situado a un 20%.

La vida útil de dicho local se estimó en 50 años, siendo su valor residual nulo y a 1 enero de n se encontraba amortizada en un 30% de su valor.

Asimismo conocemos que el valor razonable del local asciende a 150.000,00 €, siendo el valor del terreno del 20%.

SE PIDE contabilizar las anotaciones a realizar por la cesión gratuita de bienes el 1 de enero de n, tanto en la entidad cedente "J" como en la cesionaria "I", teniendo en cuenta únicamente la incidencia económico-patrimonial.

Solución propuesta:

Recomendamos al lector el estudio previo de las correcciones valorativas antes de abordar el presente ejercicio.

Contabilización en la **entidad cedente "J"**:

1 de enero de n				
16.000,00	6511	Subvenciones. Al resto de entidades		
		a		
		Deterioro de valor por usufructo cedido de construcciones	2991	16.000,00

Puesto que no conocemos el valor del usufructo del bien cedido, se valorará por el importe acumulado de las cuotas de amortización que corresponde al periodo de cesión:

$$(100.000,00 - 20.000,00) \times 10 = 16.000,00 \text{ €}$$

50

Contabilización en la **entidad cesionaria "I"**:

1 de enero de n				
16.000,00	209	Otro inmovilizado intangible a Ingresos de subvenciones para la financiación del inmovilizado no financiero y de activos en estado de venta. Del resto de entidades	9401	16.000,00

- Adscripción de bienes

Como ya hemos comentado, es una operación similar a la anterior con la salvedad de que la transferencia de activos debe realizarse desde una entidad pública a sus organismos públicos dependientes o bien entre organismos públicos dependientes de la misma entidad pública.

¿Existe alguna diferencia en el tratamiento contable de las cesiones y las adscripciones?

La diferenciación, en cuanto a su registro y valoración, en relación a la cesión gratuita de bienes, la encontramos en el caso de que la adscripción se produzca desde una entidad pública a sus entidades dependientes, caso que pasamos a analizar tanto desde el punto de vista de la entidad aportante como de la entidad beneficiaria:

¿Conoce el registro que la entidad aportante de un bien debería realizar en su contabilidad en el momento de producirse la adscripción, cuando ésta se produzca de una entidad pública a sus entidades dependientes?

- A) Entidad aportante. Registrará la adscripción como una inversión en el patrimonio de la entidad pública beneficiaria, de acuerdo a la norma de reconocimiento y valoración 8ª "Activos financieros". Distinguimos dos casos:

A.1) Si la adscripción se realiza por periodo indefinido o similar a la vida económica del bien se dará de baja el elemento de inmovilizado adscrito por su valor contable:

Amortización dotada	281X	Amortización acumulada del inmovilizado material		
Importe del deterioro	291X	Deterioro de valor del inmovilizado material		
Valor razonable	2500	Participaciones a largo plazo en entidades de Derecho Público		
Diferencia negativa	671	<i>Pérdidas procedentes del inmovilizado material*</i>		
		a		
		Inmovilizaciones materiales	21X	Precio de adquisición
		<i>Beneficios procedentes del inmovilizado material*</i>	771	<i>Diferencia positiva</i>

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

La pérdida o el beneficio vendrán determinados por la diferencia, en su caso, entre el valor razonable del bien adscrito y su valor contable.

A.2) Si la adscripción se realiza por periodo inferior a la vida económica del bien la entidad registrará un deterioro de valor por el importe del valor del usufructo del bien cedido. En caso de que no pudiera determinarse el valor del usufructo podrá valorarse por el importe acumulado de las cuotas de amortización que correspondan al periodo de cesión:

Valor del usufructo cedido	2500	Participaciones a largo plazo en entidades de Derecho Público		Valor del usufructo cedido
		a		
		Deterioro de valor por usufructo cedido del inmovilizado material	299X	

La cuenta 299 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 caso de que se recuperara el valor del inmovilizado adscrito, es decir, cuando su importe recuperable fuese superior al valor contable con el límite del valor contable si no hubiera habido deterioro, deberemos revertir el deterioro realizando la siguiente anotación:

Importe de reversión del deterioro	299X	Deterioro de valor por usufructo cedido del inmovilizado material a Reversión del deterioro por el usufructo cedido del inmovilizado material	799	Importe de reversión del deterioro
------------------------------------	------	---	-----	------------------------------------

¿Conoce el registro que la entidad beneficiaria de un bien debería realizar en su contabilidad en el momento de producirse la adscripción, cuando ésta se produzca de una entidad pública a sus entidades dependientes?

B) Entidad beneficiaria. De nuevo consideraremos dos posibilidades:

B.1) Si la adscripción se realiza por periodo indefinido o similar a la vida económica del bien será aplicable lo establecido en el apartado 4 de la norma de reconocimiento y valoración 18^a, entendiéndose que los bienes objeto de adscripción constituyen para la entidad dependiente una aportación patrimonial inicial o una ampliación de la misma como consecuencia de la asunción de nuevas competencias por dicha entidad dependiente, por lo que se registrará como patrimonio neto y se valorará por el valor razonable del activo en cuestión en el momento del reconocimiento salvo que, de acuerdo con otra norma de reconocimiento y valoración, se deduzca otra valoración del mismo (apartado 3 norma de reconocimiento y valoración número 18), dando de alta el inmovilizado recibido en función de su naturaleza:

Valor razonable	21X	Inmovilizaciones materiales a Aportación de bienes y derechos	1011	Valor razonable
-----------------	-----	---	------	-----------------

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

El ente beneficiario deberá realizar, además, todas las anotaciones derivadas de la tenencia de estos bienes, como son correcciones valorativas, ampliaciones, mejoras o renovaciones.

B.2) Si la adscripción se realiza por periodo inferior a la vida económica del bien la entidad beneficiaria deberá dar de alta un inmovilizado intangible en

lugar de un inmovilizado en función de su naturaleza, valorándose en este caso por el valor razonable del derecho de uso del bien adscrito:

Valor razonable derecho de uso	209	Otro inmovilizado intangible a Aportación de bienes y derechos	1011	Valor razonable derecho de uso
--------------------------------	-----	--	------	--------------------------------

Ejercicio 5.

En base al enunciado del ejercicio 8.9. y suponiendo que en lugar de tratarse de una cesión se trate de una adscripción de una entidad local a un organismo autónomo dependiente de ella.

SE PIDE contabilizar las anotaciones a realizar por la adscripción de bienes el 1 de enero de n, tanto en la entidad aportante "I" como en el organismo autónomo beneficiario, teniendo en cuenta únicamente la incidencia económico-patrimonial.

Solución propuesta:

Recomendamos al lector el estudio previo de las correcciones valorativas antes de abordar el presente ejercicio.

Contabilización en la **entidad aportante "I"**:

1 de enero de n				
625,00	2817	Amortización acumulada de equipos para procesos de información		
1750,00	2400	Participaciones a largo plazo en entidades de Derecho Público		
125,00	671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material		
		a		
		Equipos para procesos de información	217	2.500,00

Contabilización en la **entidad beneficiaria:**

1 de enero de n				
1.750,00	217	Equipos para procesos de información		
		a		
		Aportación de bienes y derechos	1011	1.750,00

Ejercicio 6.

En base al enunciado del ejercicio 8.10. y suponiendo que en lugar de tratarse de una cesión se trate de una adscripción de una entidad local a un organismo autónomo dependiente de ella.

SE PIDE contabilizar las anotaciones a realizar por la adscripción de bienes el 1 de enero de n, tanto en la entidad aportante "J" como en el organismo autónomo beneficiario, teniendo en cuenta únicamente la incidencia económico-patrimonial.

Solución propuesta:

Recomendamos al lector el estudio previo de las correcciones valorativas antes de abordar el presente ejercicio.

Contabilización en la **entidad aportante "I"**:

1 de enero de n				
16.000,00	2500	Participaciones a largo plazo en entidades de Derecho Público		
		a		
		Deterioro de valor por usufructo cedido de construcciones	2991	16.000,00

Puesto que no conocemos el valor del usufructo del bien cedido, se valorará por el importe acumulado de las cuotas de amortización que corresponde al periodo de cesión:

$$(100.000,00 - 20.000,00) \times 10 = 16.000,00 \text{ €}$$

50

Contabilización en la **entidad beneficiaria**:

1 de enero de n				
16.000,00	209	Otro inmovilizado intangible		
		a		
		Aportación de bienes y derechos	1011	16.000,00

RESUMEN

En esta unidad didáctica se han analizado las principales problemáticas que afectan a los elementos del inmovilizado material relativas a las operaciones mixtas y a algunas operaciones especiales.

En concreto, y respecto a las operaciones mixtas, se han analizado las permutas de bienes, distinguiendo entre dos posibles alternativas:

- 1) Que los activos intercambiados no fuesen similares desde un punto de vista funcional o de vida útil y se pudiera estimar de forma fiable el valor razonable de los mismos, en cuyo caso el inmovilizado recibido se valoraría por su valor razonable y el entregado se daría de baja por su valor contable.

- 2) Que los activos intercambiados fuesen similares desde un punto de vista funcional y de vida útil, en cuyo caso, si no se realizara ningún intercambio de efectivo, el inmovilizado recibido se valoraría por el valor contable del inmovilizado entregado, con el límite del valor razonable del inmovilizado recibido si éste fuese menor, y el inmovilizado entregado se daría de baja por su valor contable.

Por lo que respecta a las operaciones especiales, se han analizado las siguientes:

- Adjudicación de bienes en pago de deudas: implica una operación con la que finaliza un proceso de recaudación ejecutiva sobre los bienes de un deudor, por lo que en su contabilización se deberá cancelar un derecho de cobro e incorporar los bienes adjudicados a nuestro balance.
- Cesión gratuita de bienes: implica el traspaso gratuito de activos de una entidad pública a otra entidad, para su utilización por esta última, siempre que no exista relación de dependencia entre ambas entidades y, además, no sean dependientes de una misma entidad pública.
- Adscripción de bienes: implica el traspaso gratuito de activos de una entidad pública a otra entidad, para su utilización por esta última, siempre que ambas entidades sean dependientes de una misma entidad pública, en cuyo caso el tratamiento contable es similar al de la cesión, o bien que dicho traspaso se realice desde una entidad pública a sus organismos públicos dependientes, en cuyo caso el tratamiento contable sería distinto al anterior.