

PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD DE ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS (I)

JAVIER ROMANO APARICIO

Profesor del CEF

Extracto:

CON motivo de la aprobación de las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos (RD 1491/2011), el Centro de Estudios Financieros publicará una serie de artículos en relación con las novedades y materias específicas contempladas en la nueva norma.

En este primer trabajo se analizan las principales novedades así como el estudio del marco conceptual y de las normas de registro y valoración relativas a: inmovilizado material, normas particulares sobre el inmovilizado intangible, bienes del Patrimonio Histórico, créditos y débitos y existencias.

Palabras clave: contabilidad, fundaciones, asociaciones y entidades sin fines lucrativos.

ACCOUNTING GENERAL PLAN NON-PROFIT ORGANIZATIONS (I)

JAVIER ROMANO APARICIO

Profesor del CEF

Abstract:

On the occasion of the adoption of rules to adapt the General Accounting Plan to non-profit organizations (RD 1491/2011), the Centro de Estudios Financieros will publish a series of articles regarding developments and specific matters referred into the new norm.

This first paper analyzes the main developments and the study's conceptual framework and accounting policies and valuation related to: fixed assets special rules on intangible assets, Historical Heritage assets, creditors and debtors and inventory.

Keywords: accounting, foundations, associations and non-profit entities.

Sumario

1. Introducción.
2. Obligaciones contables de las entidades sin fines lucrativos.
3. Estructura del PGC ESFL.
4. Marco conceptual de la contabilidad.
 - 4.1. Cuentas anuales. Imagen fiel.
 - 4.2. Elementos de las cuentas anuales.
 - 4.3. Criterios de valoración.
5. Normas de registro y valoración.
 - 5.1. Inmovilizado material.
 - 5.2. Normas particulares sobre el inmovilizado intangible.
 - 5.3. Bienes del Patrimonio Histórico.
 - 5.4. Créditos y débitos.
 - 5.5. Existencias.

1. INTRODUCCIÓN

El Real Decreto 1491/2011 ha aprobado las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos (PGC ESFL) y el modelo del plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos. Este tipo de entidades se caracteriza por cumplir unas funciones sociales sin pretender obtener beneficios con ellas. Ejemplos de ellas son: ONG, fundaciones y asociaciones entre otras.

Hasta el 31 de diciembre de 2011 las entidades sin fines lucrativos han aplicado la adaptación sectorial del PGC ESFL aprobada por el Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, si bien como consecuencia de la entrada en vigor el 1 de enero de 2008 del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprobó un nuevo Plan General de Contabilidad (PGC 2007), y según se establecía en la disposición transitoria quinta podían seguir aplicando sus respectivas normas en todos los aspectos que no habían sido modificados por la nueva normativa, o, en su caso, Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad para pequeñas y medianas empresas (PGC PYMES 2007)

Las normas de adaptación del PGC ESFL serán de aplicación obligatoria para todas las fundaciones de competencia estatal y asociaciones declaradas de utilidad pública. En particular, les serán de aplicación a las fundaciones del sector público estatal que integran el sector público fundacional (art. 3 del RD 1491/2011).

Lógicamente la nueva normativa –disp. derog. única– deroga el Real Decreto 776/1998 por el que se regulaban las normas contables anteriores así como las normas de igual o inferior rango cuyo contenido se oponga a lo establecido en la nueva normativa, cuya fecha de entrada en vigor es para los ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2012.

Las fundaciones, además de la regulación contable del Real Decreto 1491/2011, tienen regulación sustantiva a nivel estatal a través de las siguientes normas:

- Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.
- Real Decreto 1337/2005, 11 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal.

También hay una regulación a nivel autonómico en las siguientes comunidades autónomas: Andalucía, Canarias, Castilla y León, Cataluña, Galicia, La Rioja, Madrid, País Vasco y Comunidad Valenciana.

En relación con las asociaciones, la regulación estatal se recoge en:

- Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación.
- Real Decreto 1497/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Nacional de Asociaciones y sus relaciones con los restantes registros de asociaciones.

2. OBLIGACIONES CONTABLES DE LAS ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS

El plan de actuación de las fundaciones se describe en el artículo 23 «Principios de actuación» de la Ley 50/2002:

«Las fundaciones están obligadas a:

- a. Destinar efectivamente el patrimonio y sus rentas, de acuerdo con la presente Ley y los Estatutos de la fundación, a sus fines fundacionales.
- b. Dar información suficiente de sus fines y actividades para que sean conocidos por sus eventuales beneficiarios y demás interesados.
- c. Actuar con criterios de imparcialidad y no discriminación en la determinación de sus beneficiarios.»

Y con respecto a sus obligaciones contables, el artículo 25.1 «Contabilidad, auditoría y plan de actuación» indica: «Las fundaciones deberán llevar una contabilidad ordenada y adecuada a su

actividad, que permita un seguimiento cronológico de las operaciones realizadas. Para ello llevarán necesariamente un Libro Diario y un Libro de Inventarios y Cuentas Anuales.»

El mismo artículo en su apartado 2 se refiere a las cuentas anuales en los siguientes términos: «Las cuentas anuales, que comprenden el balance, la cuenta de resultados y la memoria, forman una unidad, deben ser redactadas con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la fundación.»

En el mismo sentido se expresa el artículo 28 del Real Decreto 1337/2005: «Las cuentas anuales comprenden el balance, la cuenta de resultados y la memoria. Se formularán al cierre del ejercicio, de conformidad con los criterios establecidos en las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos, y se expresarán los valores en euros. Cuando las cuentas vayan a ser sometidas a auditoría externa, habrán de formularse dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio. El ejercicio económico coincidirá con el año natural, salvo que en los estatutos se establezca un periodo anual diferente».

La disposición final tercera de la Ley de Fundaciones (50/2002) señala que corresponde al Gobierno efectuar la actualización de las normas de adaptación del PGC ESFL. Con esta delegación, y atendiendo a las especiales características y operaciones de las entidades sin fines lucrativos, se constituyó por parte del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), por Resolución de 18 de noviembre de 2010, un grupo de trabajo para adaptar las normas contables de este tipo de entidades cuyo trabajo ha culminado con la publicación del Real Decreto 1491/2011.

3. ESTRUCTURA DEL PGC ESFL

El PGC ESFL reproduce en gran parte el contenido de la regulación comprendida en el Real Decreto 1514/2007, por el que se aprobó el vigente Plan General de Contabilidad, si bien contiene disposiciones y criterios específicos para este tipo de entidades.

La nueva norma tiene la misma estructura que el PGC 2007, si bien en la misma solamente se recogen las normas específicas aplicables a este tipo de entidades.

Para el tratamiento contable del resto de las operaciones y hechos económicos se aplicará lo dispuesto en la normativa general según el caso:

- PGC 2007.
- PGC PYMES 2007.
- Criterios aplicables a microentidades 2007.

Para evitar la posible dispersión de la normativa conforme a lo señalado en los párrafos anteriores, se ha conferido la habilitación al ICAC para que elabore, mediante resolución, un texto que

de forma refundida presente el PGC ESFL, con el objetivo de proporcionar a los sujetos contables un texto único que contenga todos los elementos necesarios para el registro de las operaciones que puedan realizar, tanto de actividades propias como de actividades mercantiles.

Por tanto, la estructura del PGC ESFL es similar a la desarrollada en el PGC 2007 y está dividida en cinco partes:

1. Marco conceptual de la contabilidad.
2. Normas de registro y valoración.
3. Cuentas anuales.
4. Cuadro de cuentas.
5. Definiciones y relaciones contables.

4. MARCO CONCEPTUAL DE LA CONTABILIDAD

El Marco Conceptual de la Contabilidad es el conjunto de fundamentos, principios y conceptos básicos cuyo cumplimiento conduce en un proceso lógico deductivo al reconocimiento y valoración de los elementos de las cuentas anuales. Su incorporación al PGC y, en consecuencia, la atribución al mismo de la categoría de norma jurídica, tiene como objetivo garantizar el rigor y coherencia del posterior proceso de elaboración de las normas de registro y valoración, así como de la posterior interpretación e integración del Derecho Contable.

Esta parte de la norma contiene los mismos apartados que el PGC 2007 y ha sido redactada en su totalidad en el PGC ESFL por lo que no hay que remitirse a la norma mencionada. Los apartados son los siguientes:

1. Cuentas anuales. Imagen fiel.
2. Requisitos de la información a incluir en las cuentas anuales.
3. Principios contables.
4. Elementos de las cuentas anuales.
5. Criterios de registro o reconocimiento contable de los elementos de las cuentas anuales.
6. Criterios de valoración.
7. Principios y normas de contabilidad generalmente aceptados.

Las principales diferencias con respecto al Marco Conceptual del PGC se producen en los apartados de las cuentas anuales, elementos de las cuentas anuales y criterios de valoración.

4.1. Cuentas anuales. Imagen fiel

Las cuentas anuales de una entidad no lucrativa comprenden:

- Balance.
- Cuenta de resultados.
- Memoria.

Esta es la mayor diferencia que existe con el PGC 2007, ya que en este mismo apartado de Marco Conceptual indica que las cuentas anuales son:

- Balance.
- Cuenta de resultados.
- Estado de cambios en el patrimonio neto.
- Estado de flujos de efectivo.
- Memoria.

Puede observarse que la diferencia radica en que en el PGC ESFL no se califican como cuentas anuales el estado de cambios en el patrimonio neto y estado de flujos de efectivo.

La situación reflejada tiene su explicación en la legislación sustantiva de entidades sin fines lucrativos, concretamente en la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, que dispone en su artículo 25.2:

«Las cuentas anuales, que comprenden el balance, la cuenta de resultados y la memoria, forman una unidad, deben ser redactadas con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la fundación.»

La divergencia se produce porque la Ley 50/2002 ¹ tiene una redacción anterior a la reforma incorporada en el artículo 34 del Código de Comercio por la Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea.

¹ En el mismo sentido se expresa el artículo 14 de la Ley 1/2000, reguladora del Derecho de asociación en el artículo 14.

La solución que se ha dado en el PGC ESFL ha sido incluir en la cuenta de resultados el excedente del ejercicio y todas las demás variaciones de patrimonio que puedan producirse en la entidad, en consonancia con las proposiciones de otros emisores de normas ².

En cuanto al estado de flujos de efectivo, se ha optado por incluirlo como un apartado más en la memoria:

«La memoria completa, amplía y comenta la información contenida en el balance y en la cuenta de resultados. En particular, contendrá una detallada descripción sobre los flujos de efectivo y el grado de cumplimiento de las actividades de la entidad, de acuerdo con lo indicado en la tercera parte de esta adaptación.»

4.2. Elementos de las cuentas anuales

En este apartado se han introducido cambios en la redacción de las definiciones de los elementos que integran las cuentas anuales: activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos y gastos adaptándolos a los objetivos que generalmente persiguen las entidades sin ánimo de lucro no coincidentes con los de las sociedades mercantiles.

Activos: bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la entidad como resultado de sucesos pasados, de los que se espera que la entidad obtenga rendimientos aprovechables en su actividad futura. En particular, cumplirán esta definición aquellos que incorporan un potencial de servicio para los usuarios o beneficiarios de la entidad.

Pasivos: obligaciones actuales surgidas como resultado de sucesos pasados, para cuya extinción la entidad espera desprenderse de recursos económicos. A estos efectos, se entienden incluidas las provisiones.

Patrimonio neto: constituye la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos. Incluye las aportaciones realizadas en concepto de dotación fundacional o fondo social, ya sea en el momento de su constitución o en otros posteriores, por los fundadores o asociados, que no tengan la consideración de pasivos, así como los excedentes acumulados u otras variaciones que le afecten.

Los elementos que, cuando cumplan los criterios de reconocimiento que se establecen posteriormente, se registran en la cuenta de resultados son:

Ingresos: incrementos en el patrimonio neto de la entidad durante el ejercicio, ya sea en forma de entradas o aumentos en el valor de los activos, o de disminución de los pasivos, siempre que no tengan su origen en nuevas aportaciones, monetarias o no, a la dotación fundacional o fondo social.

² FASB: Declaración de conceptos número 4, sobre los *Objetivos de la información financiera en las entidades sin ánimo de lucro* y el Documento n.º 2 de AECA: *Los Estados Contables de las Entidades Sin Fines Lucrativos*, de 2010.

Gastos: decrementos en el patrimonio neto de la entidad durante el ejercicio, ya sea en forma de salidas o disminuciones en el valor de los activos, o de reconocimiento o aumento del valor de los pasivos.

4.3. Criterios de valoración

El PGC ESFL mantiene los siguientes criterios de valoración establecidos en el PGC 2007 con una redacción similar:

- Coste histórico o coste.
- Valor razonable.
- Valor neto realizable.
- Valor actual.
- Valor en uso.
- Costes de venta.
- Coste amortizado.
- Costes de transacción atribuibles a un activo o pasivo financiero.
- Valor contable o en libros.
- Valor residual.

La novedad que aporta el PGC ESFL es la introducción de un nuevo criterio de valoración –no contemplado en el PGC 2007– y que es el coste de reposición. La norma lo define de la siguiente forma:

«El coste de reposición de un activo es el importe actual que debería pagarse si se adquiriese un activo con la misma capacidad o potencial de servicio, menos, en su caso, la amortización acumulada calculada sobre la base de tal coste, de forma que refleje el funcionamiento, uso y disfrute ya efectuado del activo, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia técnica que pudiera afectarle.»

El coste de reposición se utiliza como la mejor estimación del valor en uso de los activos no generadores de flujos de efectivo, no siendo una novedad en nuestra legislación contable ya que la Orden EHA/733/2010, de 25 de marzo, por la que se aprueban aspectos contables de empresas públicas que operan en determinadas circunstancias señalaba este criterio para los activos no generadores de flujos de efectivo de las empresas públicas que operan en determinadas circunstancias, y refiriéndose a él en los siguientes términos:

«Coste de reposición depreciado de un activo: es el coste de reposición de dicho activo menos la amortización acumulada calculada sobre la base de tal coste, de forma que refleje el funcionamien-

to, uso y disfrute ya efectuado del activo, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia técnica que pudiera afectarle.

Este coste se deprecia con el fin de reflejar el activo en sus condiciones actuales y considerar, de este modo, el potencial de servicio ya consumido del activo. En su cálculo no deberá incluirse excesos de capacidad o ineficiencias con respecto al potencial de servicio requerido para el activo, sin perjuicio de que se mantenga cierta capacidad de servicio adicional por motivos de seguridad, adecuada a las circunstancias de la actividad de la empresa.

Un activo puede reemplazarse mediante su reproducción o mediante la sustitución de su potencial de servicio. Al determinar el coste de reposición depreciado se considerará el importe más bajo que resulte de los anteriores menos la amortización acumulada que correspondería a dicho coste.»

EJEMPLO 1:

El 31 de diciembre de 20X12 la fundación «ALADINA» tiene un vehículo destinado a transporte de niños adquirido el 1 de enero de 20X11 por 6.000 u.m. El vehículo se amortiza linealmente en 8 años por lo que los saldos contables a esta fecha son:

• 218. Elementos de transporte	6.000
• 2818. Amortización acumulada de elementos de transporte	-1.500
(750 × 2)	

Se desea calcular el valor de reposición del vehículo sabiendo que uno similar con la misma capacidad y potencial de servicio y la misma vida útil tendría un coste de 8.000 u.m.

Solución:

El coste de reposición del vehículo es:

$$8.000 - 8.000 \times \frac{2}{8} = 6.000 \text{ u.m.}$$

5. NORMAS DE REGISTRO Y VALORACIÓN

La segunda parte del PGC ESFL contiene las normas de registro y valoración (NRV) aplicables a las distintas transacciones o hechos económicos, así como a los diversos elementos patrimoniales.

Se desarrollan una serie de normas específicas aplicables de forma obligatoria por parte de las entidades sin fines lucrativos. En todo lo no desarrollado de forma específica se aplicarán las normas

contenidas en la segunda parte del PGC 2007 o, en su caso, del PGC PYMES y los criterios contables específicos de las microentidades, en todo aquello que no se oponga a las normas del propio PGC ESFL.

Las normas de registro y valoración que se han desarrollado han sido las siguientes:

- Inmovilizado material no generador de flujos de efectivo.
- Normas particulares sobre los gastos de investigación y desarrollo que pudieran calificarse como activos no generadores de flujos de efectivo.
- Bienes del Patrimonio Histórico.
- Créditos y débitos por la actividad propia.
- Existencias no generadoras de flujos de efectivo.
- Impuesto sobre beneficios.
- Gastos e ingresos de las entidades no lucrativas.
- Subvenciones, donaciones y legados recibidos.
- Fusiones entre entidades no lucrativas.

5.1. Inmovilizado material

Esta norma se refiere exclusivamente a la valoración del inmovilizado material no generador de los flujos de efectivo porque para el resto del inmovilizado material se aplicará lo dispuesto en las NRV 2.^a y 3.^a del PGC 2007. La norma distingue entre:

- Bienes de inmovilizado no generadores de flujos de efectivo.
- Bienes de inmovilizado generadores de flujos de efectivo.

La distinción se realiza en función de si estos bienes están afectos a las actividades propias de la entidad o si están afectos a actividades mercantiles. Lo habitual, en las entidades sin fines lucrativos, será la primera situación.

Bienes de inmovilizado no generadores de flujos de efectivo

Son los que se poseen con una finalidad distinta a la de generar un rendimiento comercial, como pueden ser los flujos económico-sociales que generan dichos activos y que benefician a la colectividad, esto es, su beneficio social o potencial de servicio.

Bienes de inmovilizado generadores de flujos de efectivo

Son los que se poseen con el fin de obtener un beneficio o generar un rendimiento comercial a través de la entrega de bienes o la prestación de servicios.

Además, la norma precisa con respecto al concepto de rendimiento comercial:

- Un activo genera un rendimiento comercial cuando se utiliza de una forma coherente con la adoptada por las entidades orientadas a la obtención de beneficios.
- La posesión de un activo para generar un rendimiento comercial indica que la entidad pretende obtener flujos de efectivo a través de ese activo (o a través de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece el activo) y obtener un rendimiento que refleje el riesgo que implica la posesión del mismo.

También se precisa que si un activo es mantenido principalmente para producir flujos económicos sociales en beneficio de una colectividad, y puede también proporcionar rendimientos comerciales a través de una parte de sus instalaciones o componentes o bien a través de un uso incidental y diferente a su uso principal, se considerará íntegramente como no generador de flujos de efectivo.

Si no está clara si la finalidad principal de poseer un activo es generar o no un rendimiento comercial, en estos casos, y dados los objetivos generales de las entidades no lucrativas, existe una presunción de que, salvo clara evidencia de lo contrario, tales activos pertenecen a la categoría de activos no generadores de flujos de efectivo.

Es importante señalar que la distinción entre inmovilizados materiales no generadores y generadores de flujos de efectivo no está reflejada en el cuadro de cuentas (quinta parte de las normas) ni tampoco en el modelo de balance propuesto en el PGC ESFL.

Ambos tipo de inmovilizados se recogen en el subgrupo 21, del cuadro de cuentas que contiene las mismas cuentas que el PGC 2007:

21. INMOVILIZACIONES MATERIALES

210. Terrenos y bienes naturales

211. Construcciones

212. Instalaciones técnicas

213. Maquinaria

214. Utillaje

215. Otras instalaciones

- 216. Mobiliario
- 217. Equipos para procesos de información
- 218. Elementos de transporte
- 219. Otro inmovilizado material

La masa patrimonial del activo no corriente del modelo de balance propuesto en la tercera parte de las normas es la siguiente, en el que se observa que todo el inmovilizado material se incluye en el epígrafe A.III, no existiendo desglose entre bienes de inmovilizado generadores de flujos de efectivo y bienes de inmovilizado no generadores de flujos de efectivo:

N.º de cuenta	Activo	Notas de la Memoria	200X	200X-1
	A) ACTIVO NO CORRIENTE			
	I. Inmovilizado intangible			
201, (2801), (2901)	1. Desarrollo.			
202, (2802), (2902)	2. Concesiones			
203, (2803), (2903)	3. Patentes, licencias, marcas y similares			
204	4. Fondo de comercio			
206, (2806), (2906)	5. Aplicaciones informáticas			
207, (2807), (2907)	6. Derechos sobre activos cedidos en uso			
205, 209, (2805), (2830), (2905)	7. Otro inmovilizado intangible			
	II. Bienes del Patrimonio Histórico			
240 ,(2990)	1. Bienes inmuebles			
241, (2991)	2. Archivos			
242, (2992)	3. Bibliotecas			
243, (2993)	4. Museos			
244, (2994)	5. Bienes muebles			
249	6. Anticipos sobre bienes del Patrimonio Histórico			
	III. Inmovilizado material			
210, 211, (2811), (2831), (2910), (2911)	1. Terrenos y construcciones			
212, 213, 214, 215, 216, 217, 218, 219, (2812), (2813), (2814), (2815), (2816), (2817), (2818), (2819), (2912), (2913), (2914), (2915), (2916), (2917), (2918), (2919)	2. Instalaciones técnicas y otro inmovilizado material			
23	3. Inmovilizado en curso y anticipos			
	IV. Inversiones inmobiliarias			
220, (2920)	1. Terrenos			
221, (282), (2921), (2832)	2. Construcciones			

.../...

N.º de cuenta	Activo	Notas de la Memoria	200X	200X-1
.../...				
	V. Inversiones en entidades del grupo y asociadas a largo plazo			
2503, 2504, (2593), (2594), (293), 2523, 2524, (2953), (2954), 2513, 2514, (2943), (2944)	1. Instrumentos de patrimonio 2. Créditos a entidades 3. Valores representativos de deuda 4. Derivados 5. Otros activos financieros			
	VI. Inversiones financieras a largo plazo			
2505, (2595), 260, (269) 2525, 262, 263, 264, (2955), (298) 2515, 261, (297), (2945) 265 268, 27 474	1. Instrumentos de patrimonio 2. Créditos a terceros 3. Valores representativos de deuda 4. Derivados 5. Otros activos financieros VII. Activos por impuesto diferido			

La información sobre los criterios para la determinación de los inmovilizados no generadores de flujos de efectivo se realizará en los apartados correspondientes de la memoria

5.1.1. Valoración inicial

El PGC ESFL solamente se refiere al inmovilizado material no generador de flujos de efectivo en los casos de permuta. Por tanto, para el resto de los casos, la valoración se realizará según lo dispuesto en la NRV 2.ª del PGC 2007, de tal forma que la valoración se realizará por el precio de adquisición, coste de producción o permutas.

Precio de adquisición

El precio de adquisición, tal y como está definido en el PGC 2007, es aplicable para todos los inmovilizados de tipo material y comprende:

- Precio facturado por el proveedor.
- Descuentos y rebajas de cualquier tipo.
- Aranceles de importación.
- Impuestos indirectos no recuperables de la Hacienda Pública.
- Costes directos e indirectos relacionados con la puesta en servicio.
- Costes de desmantelamiento, retiro y rehabilitación.

- Intereses capitalizados (obligatorios cuando el periodo de instalación, construcción o montaje son superiores al año).

Coste de producción

El coste de producción de los elementos del inmovilizado material fabricados o construidos por la propia entidad se obtendrá añadiendo al precio de adquisición de las materias primas y otras materias consumibles los demás costes directamente imputables a dichos bienes. También se añadirá la parte que razonablemente corresponda de los costes indirectamente imputables a los bienes de que se trate en la medida en que tales costes correspondan al periodo de fabricación o construcción y sean necesarios para la puesta del activo en condiciones operativas. En cualquier caso, serán aplicables los criterios generales establecidos para determinar el coste de las existencias.

Permutas

Si se trata de permutas relativas a inmovilizado material generador de flujos de efectivo se aplica lo dispuesto en el PGC 2007, por lo que la permuta se debe calificar como comercial o no comercial.

En las permutas comerciales, el inmovilizado material recibido se valorará por el valor razonable del activo entregado más, en su caso, las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado a cambio, salvo que se tenga una evidencia más clara del valor razonable del activo recibido y con el límite de este último. Las diferencias de valoración que pudieran surgir al dar de baja el elemento entregado a cambio se reconocerán en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Una permuta se considera comercial si:

- a) La configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del inmovilizado recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo entregado; o
- b) El valor actual de los flujos de efectivo después de impuestos de las actividades de la empresa afectadas por la permuta se ve modificado como consecuencia de la operación.

EJEMPLO 2:

La fundación «SALIX» ha adquirido un vehículo nuevo con un coste de 10.000 u.m. entregando otro usado que se ha sido valorado por el proveedor en 4.000 u.m. por lo que paga al contado 6.000. El vehículo entregado tuvo un precio de adquisición de 14.000 u.m. y en el momento de la entrega tiene una amortización acumulada de 5.000 u.m.

Estos vehículos de la fundación «SALIX» están asociados con actividades comerciales por lo que están clasificados como inmovilizados generadores de flujo de efectivo y ade-

.../...

.../...

más se sabe que el vehículo nuevo tiene menor capacidad que el antiguo por lo que cambiará la configuración de los flujos de efectivo futuros.

Solución:

Al cambiar la configuración de los flujos de efectivo y tratarse de un inmovilizado material afecto a actividades comerciales se aplican las reglas contables de las permutas contenidas en el NRV 2.ª del PGC 2007, calificándose la permuta como comercial.

Conceptos	Importe
Precio del vehículo nuevo	10.000
Valor asignado al vehículo entregado	4.000
Diferencia a pagar	6.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte	10.000	
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte	5.000	
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material	5.000	
218	Elementos de transporte		14.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		6.000

Si la permuta es no comercial, el inmovilizado material recibido se valorará por el valor contable del bien entregado más, en su caso, las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado a cambio, con el límite, cuando esté disponible, del valor razonable del inmovilizado recibido si este fuera menor.

EJEMPLO 3:

La fundación «SALIX» ha adquirido un vehículo nuevo cuyo coste es de 10.000 u.m., importe que se satisface al contado en 9.000 u.m. y el resto mediante otro vehículo de similares características que se valora el 1.000 u.m.

El vehículo entregado tenía un precio de adquisición de 7.000 u.m. y una amortización acumulada de 6.500 u.m.

Estos vehículos de la fundación «SALIX» están asociados con actividades comerciales por lo que están clasificados como inmovilizados generadores de flujo de efectivo y

.../...

.../...

además se sabe que la adquisición del vehículo nuevo no implica la modificación futura de la configuración de los flujos de efectivo.

Solución:

Al igual que en ejemplo anterior, al tratarse de inmovilizado generador de flujos de efectivo se aplican las reglas de la NRV 2.^a del PGC 2007, concretamente las de permutas no comerciales ya que no hay cambios en la configuración de los flujos de efectivo.

Conceptos	Importe
Precio del vehículo nuevo	10.000
Valor asignado al vehículo entregado	1.000
Diferencia a pagar	9.000
Valor contable del vehículo nuevo	
Diferencia a pagar	9.000
Valor contable del inmovilizado entregado (7.000 – 6.500)	500
Total	9.500
Límite: Valor razonable del vehículo nuevo	10.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte	9.500	
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte	6.500	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		9.000
218	Elementos de transporte		7.000

En el caso de tratarse de un *inmovilizado material no generador de flujos de efectivo*, el PGC ESFL indica que el tratamiento contable será el siguiente:

«El inmovilizado material recibido se valorará por el valor en libros del entregado a cambio más, en su caso, las contrapartidas monetarias pagadas o pendientes de pago, con el límite del valor razonable del inmovilizado recibido si este fuera menor. El inmovilizado cedido se dará de baja por su valor en libros.»

En definitiva, se trata de una forma similar a las permutas no comerciales descrita en la NRV 2.^a del PGC 2007, no teniendo incidencia alguna en el proceso contable la configuración futura de los flujos de efectivo o el valor actual de los mismos.

Además cuando existan pérdidas por deterioro que afecten al inmovilizado cedido, la diferencia entre su precio de adquisición y su amortización acumulada será el límite por el que se podrá valorar el inmovilizado recibido a cambio, en el caso de que el valor razonable de este último fuera mayor que el valor en libros del bien cedido.

Los gastos que ocasione el inmovilizado recibido hasta su puesta en funcionamiento incrementarán el valor del mismo siempre que no supere el valor razonable del referido bien.

EJEMPLO 4:

La fundación «AYUDAS» tiene un vehículo dedicado al cumplimiento de sus fines por lo que está calificado como un inmovilizado no generador de flujos de efectivo y que tiene los siguientes datos contables:

Precio de adquisición	20.000
Amortización acumulada	12.000
Valor contable	8.000

La fundación adquiere un nuevo vehículo cuyo precio es de 25.000 u.m., recogiendo el proveedor el antiguo al que se otorga una valoración de 5.000 u.m. y abonando la fundación la diferencia de 20.000 u.m.

Los gastos de acondicionamiento de vehículo adquirido para la realización de los fines propios, abonados por bancos, han ascendido a 1.500 u.m.

Solución:

Conceptos	Importe
Precio del vehículo nuevo	25.000
Valor asignado al vehículo entregado	5.000
Diferencia a pagar	20.000
Gastos de acondicionamiento	1.500
Valor contable del vehículo nuevo	
Importe a pagar	21.500
Valor contable del inmovilizado entregado (20.000 – 12.000)	8.000
Total	29.500
Límite: Valor razonable del vehículo nuevo	26.500

Los gastos de acondicionamiento del vehículo para la finalidad que debe cumplir incrementan su valor razonable que pasará a ser de 26.500 u.m. (25.000 u.m. de precio más 1.500 u.m. de gastos).

.../...

.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
218	Elementos de transporte	26.500	
2818	Amortización acumulada de elementos de transporte	12.000	
671	Pérdidas procedentes del inmovilizado material	3.000	
218	Elementos de transporte		20.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		21.500

EJEMPLO 5:

La fundación «AYUDAS» tiene mobiliario dedicado al cumplimiento de sus fines por lo que está calificado como un inmovilizado no generador de flujos de efectivo y tiene los siguientes datos contables:

Precio de adquisición	20.000
Amortización acumulada	12.000
Valor contable	8.000

La fundación adquiere mobiliario cuyo precio es de 25.000 u.m., recogiendo el proveedor el antiguo al que se otorga una valoración de 10.000 u.m. y abonando la fundación la diferencia de 15.000 u.m.

Solución:

Conceptos	Importe
Precio del mobiliario nuevo	25.000
Valor asignado al mobiliario entregado	10.000
Diferencia a pagar	15.000
Valor contable del mobiliario nuevo	
Importe a pagar	15.000
Valor contable del mobiliario entregado (20.000 - 12.000)	8.000
Total	23.000
Límite: Valor razonable del mobiliario nuevo	25.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
216	Mobiliario	23.000	

.../...

.../...

.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
.../...			
2816	Amortización acumulada de mobiliario	12.000	
216	Mobiliario		20.000
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		15.000

5.1.2. Valoración posterior

La norma no señala nada al respecto por lo que serán de aplicación las normas contempladas en la NRV 2.^a del PGC 2007 reconociendo las correspondientes correcciones valorativas.

5.1.2.1. Amortización

Las amortizaciones habrán de establecerse de manera sistemática y racional en función de la vida útil de los bienes y de su valor residual, atendiendo a la depreciación que normalmente sufran por su funcionamiento, uso y disfrute, sin perjuicio de considerar también la obsolescencia técnica o comercial que pudiera afectarlos.

Se amortizará de forma independiente cada parte de un elemento del inmovilizado material que tenga un coste significativo en relación con el coste total del elemento y una vida útil distinta del resto del elemento.

El PGC ESFL introduce un apartado específico sobre la amortización de costes de rehabilitación de terrenos, que señala:

«Normalmente los terrenos tienen una vida ilimitada y, por tanto, no se amortizan. No obstante, si en el valor inicial se incluyesen costes de rehabilitación en los que se incurre con periodicidad para conservar la capacidad de servicio, esa porción del terreno se amortizará a medida que se consuma el potencial de servicio del citado activo.»

El tratamiento contable descrito es similar al que indica el PGC 2007 para las grandes reparaciones.

EJEMPLO 6:

La asociación «CAMPAMENTOS DE VERANO» ha adquirido un edificio y un terreno adyacente en el que desarrollarán actividades al aire libre con jóvenes. El coste de la parcela ha sido de 20.000 u.m. y se ha adquirido el 2 de enero de 20X12. Se estima que cada tres años ha de realizarse una reparación del césped del terreno cuyo coste actual sería de 3.000 u.m.

Al inicio del año 20X15 se realiza la conservación del terreno con un coste de 3.150 u.m. que son abonadas al contado.

Solución:

Al inicio del año 20X12 por la adquisición del terreno:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	20.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		20.000

Al final de los años 20X12, 20X13 y 20X14, por la amortización de los costes de rehabilitación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	1.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (3.000/3)		1.000

Al inicio del año 20X14, por la rehabilitación y la baja de la parte amortizada del terreno:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	3.150	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		3.150

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	3.000	
210	Terrenos y bienes naturales		3.000

La inversión realizada en los costes de rehabilitación será amortizada en los tres años siguientes.

5.1.2.2. Deterioro

El deterioro de valor de un activo no generador de flujos de efectivo se define como «la pérdida de potencial de servicio de un activo, distinta a la depreciación sistemática y regular que constituye la amortización. El deterioro responde, por tanto, a una disminución en la utilidad que proporciona el activo a la entidad que lo controla.»

Se produce una pérdida por deterioro del valor en un elemento del inmovilizado material no generador de flujos de efectivo cuando su valor contable supere a su importe recuperable, entendido este como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor en uso. A tal efecto, el valor en uso se determinará por referencia al coste de reposición.

Al menos al cierre del ejercicio, la entidad evaluará si existen indicios de que algún inmovilizado material o, en su caso, alguna unidad de explotación o servicio puedan estar deteriorados, en cuyo caso deberá estimar sus importes recuperables efectuando las correcciones valorativas que procedan.

Los cálculos del deterioro de los elementos del inmovilizado material se efectuarán elemento a elemento de forma individualizada. Si no fuera posible estimar el importe recuperable de cada bien individual, la entidad determinará el importe recuperable de la unidad de explotación o servicio a la que pertenezca cada elemento del inmovilizado.

EJEMPLO 7:

La fundación «NUESTRA SEÑORA DEL CARMEN» tiene como fin el cuidado de personas mayores para lo que tiene dos residencias. La residencia «SANTA TERESA» está considerada como un activo no generador de flujos de efectivo y la residencia «SANTA EULALIA» sí que es un activo generador de flujos de efectivo ya que tiene una actividad comercial con el objeto de obtener rendimientos económicos.

Al cierre del ejercicio 20X1 los administradores de la fundación evalúan el posible deterioro de ambas residencias y obtiene los siguiente datos:

Residencia «SANTA TERESA»

• Precio de adquisición	200.000
• Amortización acumulada	50.000
• Valor contable	150.000
• Valor razonable menos los coste de venta	140.000
• Valor en uso	160.000
• Coste de reposición	145.000

.../...

.../...

Residencia «SANTA EULALIA»

- Precio de adquisición 250.000
- Amortización acumulada 75.000
- Valor contable 175.000
- Valor razonable menos los coste de venta 172.000
- Valor en uso 163.000
- Coste de reposición 180.000

En ambos casos no se ha registrado deterioro alguno en los ejercicios precedentes.

Solución:

Residencia «SANTA TERESA»

Esta residencia está calificada como un inmovilizado no generador de flujos de efectivo por lo que la corrección valorativa por deterioro se realizará según lo establecido en el PGC ESFL y el importe a dotar se calcula comparando el valor contable con el importe recuperable, entendido este último como el mayor del valor razonable menos los costes de venta o el coste de reposición.

Conceptos		Importe
Valor contable		150.000
Precio de adquisición	200.000	
Menos amortización acumulada	50.000	
Importe recuperable (1)		145.000
Pérdida por deterioro		5.000

(1) El importe recuperable es el mayor del valor razonable menos costes de venta o el coste de reposición ya que se trata de un inmovilizado no generador de flujos de efectivo.

Valor razonable menos coste de venta	140.000
Coste de reposición	145.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
691	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	5.000	
291	Deterioro de valor del inmovilizado material		5.000

.../...

.../...

Residencia «SANTA EULALIA»

Esta residencia está calificada como un inmovilizado generador de flujos de efectivo por lo que la corrección valorativa por deterioro se realizará según lo establecido en la NRV 2.^a del PGC y el importe a dotar se calcula comparando el valor contable con el importe recuperable, entendido este último como el mayor del valor razonable menos los costes de venta o el valor en uso.

Conceptos		Importe
Valor contable		175.000
Precio de adquisición	250.000	
Menos amortización acumulada	75.000	
Importe recuperable (1)		172.000
Pérdida por deterioro		3.000
(1) El importe recuperable es el mayor del valor razonable menos costes de venta o el coste de reposición ya que se trata de un inmovilizado generador de flujos de efectivo.		
Valor razonable menos coste de venta		172.000
Valor en uso		163.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
691	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	3.000	
291	Deterioro de valor del inmovilizado material		3.000

Las correcciones valorativas por deterioro de los elementos del inmovilizado material no generadores de flujos de efectivo, así como su reversión cuando las circunstancias que las motivaron hubieran dejado de existir, se reconocerán como un gasto o un ingreso, respectivamente, en la cuenta de resultados. La reversión del deterioro tendrá como límite el valor contable del inmovilizado que estaría reconocido en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro del valor.

EJEMPLO 8:

La fundación «BELIA» adquirió unas instalaciones que fueron calificadas como inmovilizado material no generador de flujos de efectivo al inicio del año 20X12 por un coste de 50.000 u.m. Se les estimó una vida útil de 10 años y se eligió un sistema de amortización lineal.

.../...

.../...

El 31 de diciembre de 20X15, después de realizar la amortización correspondiente al ejercicio, se estimó que el valor razonable menos los costes de venta era 22.000 y el coste de reposición de 24.000 por lo que dotó el correspondiente deterioro.

El 31 de diciembre de 20X16 el valor razonable menos los costes de venta es de 23.600 u.m. y el coste de reposición de 25.000.

Solución:

El importe del deterioro al final de 31 de diciembre de 20X15 es el siguiente:

Conceptos		Importe
Valor contable		30.000
Precio de adquisición	50.000	
Menos amortización acumulada	20.000	
Importe recuperable (1)		24.000
Pérdida por deterioro		6.000
(1) El importe recuperable es el mayor del valor razonable menos costes de venta o el coste de reposición ya que se trata de un inmovilizado no generador de flujos de efectivo.		
Valor razonable menos coste de venta		22.000
Coste de reposición		24.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
691	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	6.000	
291	Deterioro de valor del inmovilizado material		6.000

Después del asiento anterior el valor contable de las instalaciones y el importe de las cuotas de amortización para los próximos seis ejercicios es:

Precio de adquisición	50.000
Amortización acumulada	-20.000
Deterioro de valor	-6.000
Valor contable	24.000
Vida útil pendiente	6
Nueva cuota de amortización (24.000/6)	4.000

El 31 de diciembre de 20X16, después de dotar la amortización del ejercicio (4.000 u.m.), el valor contable de las instalaciones será:

.../...

.../...

Precio de adquisición	50.000
Amortización acumulada	-24.000
Deterioro de valor	-6.000
Valor contable	20.000

En este momento el importe recuperable es de 25.000 (el mayor del valor razonable menos los costes de venta o valor de reposición) por lo que existe reversión del deterioro ya que es superior al valor contable. Ahora bien, la reversión tiene como límite el valor contable del inmovilizado que estaría reconocido en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro del valor.

Precio de adquisición	50.000
Amortización acumulada (5.000 × 5)	-25.000
Valor contable (límite)	25.000

El importe máximo que puede revertir de deterioro será 5.000 u.m., es decir, la diferencia entre 25.000 y 20.000.

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
291	Deterioro de valor del inmovilizado material	5.000	
791	Reversión del deterioro del inmovilizado material		5.000

El valor contable de inmovilizado después de la operación anterior será:

Precio de adquisición	50.000
Amortización acumulada	-24.000
Deterioro de valor	-1.000
Valor contable	25.000

5.1.3. Baja

Los bienes del inmovilizado material no generadores de flujos de efectivo se darán de baja en el momento de su enajenación o disposición por otra vía o cuando no se espere obtener en el futuro un potencial de servicio de los mismos.

EJEMPLO 9:

La fundación «PEQUEÑO DESEO» tiene su sede en un edificio con los siguientes datos a la fecha actual:

Terrenos y bienes naturales	4.000
Construcciones	16.000
Amortización acumulada de construcciones	14.000

Debido al incremento del volumen de actividades de la fundación se ve obligada a vender el edificio con el objetivo de obtener recursos para adquirir otro mayor. El precio de venta es de 32.000 u.m.

Solución:

El registro de la venta del edificio dará lugar a la siguiente anotación contable:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	32.000	
2811	Amortización acumulada de construcciones	14.000	
210	Terrenos y bienes naturales		4.000
211	Construcciones		16.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		26.000

EJEMPLO 10:

La fundación «PEQUEÑO DESEO» ha adquirido unos equipos informáticos nuevos cuyo coste ha sido 30.000 u.m. para sustituir a los equipos antiguos que tuvieron un precio de adquisición de 18.000 u.m. y están totalmente amortizados por lo que se dan de baja.

Solución:

Por la adquisición de los equipos nuevos y la baja de los antiguos:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
217	Equipos para procesos de información	30.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		30.000

.../...

.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
2817	Amortización acumulada de equipos para procesos de información	18.000	
217	Equipos para procesos de información		18.000

5.1.4. Costes de renovación, ampliación o mejora

Los costes de renovación, ampliación o mejora de los bienes de inmovilizado no generadores de flujos de efectivo serán incorporados al activo como mayor valor del bien en la medida en que supongan un incremento de la capacidad de servicio del citado activo, debiéndose dar de baja el valor contable de los elementos que se hayan sustituido.

5.1.5. Aportaciones de inmovilizado a la dotación fundacional o fondo social

El fondo dotacional o fondo social recoge las dotaciones fundacionales y de los excedentes destinados a aumentar la dotación fundacional. Si la aportación consiste en bienes de inmovilizado no generadores de flujos de efectivos se valoran por su valor razonable.

EJEMPLO 11:

Se aporta a la dotación fundacional de la fundación «CEDDOT» un inmueble cuyo valor razonable es de 100.000 u.m. (el valor del terreno se estima en un 20%) importe por el que se escritura.

Solución:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
210	Terrenos y bienes naturales	20.000	
211	Construcciones	80.000	
100	Dotación fundacional		100.000

5.1.6. Inmovilizado cedido por la entidad sin contraprestación

Respecto a los inmovilizados no generadores de flujos de efectivo entregados o cedidos sin contraprestación por la entidad existen dos posibles tratamientos contables en función de la vida útil del activo cedido.

A. Si son cedidos a perpetuidad o por un tiempo igual o superior a la vida útil del activo, en cumplimiento de los fines no lucrativos de la entidad, se contabilizará como un gasto en la cuenta de resultados por el valor en libros del activo cedido.

B. Si la cesión fuese por un periodo inferior a la vida útil del inmovilizado el gasto se reconocerá por un importe equivalente al valor en libros del derecho cedido empleando como contrapartida una cuenta compensadora del inmovilizado. Para el caso de activos amortizables, el saldo de la cuenta compensadora se reclasificará al de amortización acumulada durante el plazo de la cesión a medida que se produzca la depreciación sistemática del activo.

Para la contabilización de la operación hay que tener en cuenta lo dispuesto en la definición de la cuenta 651 «Ayudas no monetarias» (quinta parte del PGC ESFL).

«Si la ayuda no monetaria consiste en la cesión de un activo no monetario sin contraprestación durante un plazo inferior a la vida útil del activo cedido, conforme establece la norma de registro y valoración, se cargará por el importe del valor razonable del derecho de uso, con abono a la cuenta 283 compensadora del activo. Si la cesión se produce a perpetuidad, o por un periodo igual o superior a su vida útil, se cargará por el valor razonable del activo. En ambos casos, podrá originarse el correspondiente resultado.»

EJEMPLO 12:

La fundación «JULIUS MORCH» cede un edificio a terceros, en cumplimiento de sus fines. La cesión es por un periodo de 20 años y la vida útil pendiente del edificio es de 15 años. Las cuentas que reflejan el edificio en la contabilidad de la fundación son las siguientes:

Terrenos y bienes naturales	5.000
Construcciones	22.000
Amortización acumulada de construcciones	-12.000
Valor contable	15.000

El valor razonable del edificio en el momento de la cesión es de 35.000 u.m.

.../...

.../...

Solución:

El asiento para reflejar la cesión del edificio será:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
651	Ayudas no monetarias	35.000	
2811	Amortización acumulada de construcciones	12.000	
210	Terrenos y bienes naturales		5.000
211	Construcciones		22.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		20.000

EJEMPLO 13:

La fundación «JULIUS MORCH» cede un edificio a terceros, en cumplimiento de sus fines. La cesión es por un periodo de 5 años y la vida útil pendiente del edificio es de 10 años. Las cuentas que reflejan el edificio en la contabilidad de la fundación son las siguientes:

Terrenos y bienes naturales	5.000
Construcciones	20.000
Amortización acumulada de construcciones	-10.000
Valor contable	15.000

El valor razonable del edificio en el momento de la cesión es de 35.000 u.m.

Solución:

Por la cesión del edificio, teniendo en cuenta que el periodo de cesión es inferior a la vía útil pendiente del activo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
651	Ayudas no monetarias	35.000	
283	Cesiones de uso sin contraprestación		5.000
771	Beneficios procedentes del inmovilizado material		30.000

La cuenta 283 «Cesiones de uso sin contraprestación» es una cuenta que según su definición es correctora de valor por las cesiones de activos no monetarios realizados

.../...

.../...

sin contraprestación o/y cuando la cesión se produce por un periodo inferior a la vida útil del activo cedido. En este caso su abono es de 5.000 u.m., importe que correspondería a la amortización del periodo de cesión.

Esta cuenta se cargará a medida que se consuma el potencial de servicio del activo cedido, reclasificándose con abono a cuentas del subgrupo 28, por lo que durante los 10 años que dura la cesión se realizará el siguiente asiento:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
282	Cesiones de uso sin contraprestación	500	
2811	Amortización acumulada de construcciones (5.000/10)		500

5.2. Normas particulares sobre el inmovilizado intangible

El Real Decreto 1491/2011 solo desarrolla una norma específica para los gastos de investigación y desarrollo que cumplan la definición de inmovilizado no generador de flujos de efectivo. Desde un punto de vista conceptual no supone ningún cambio en relación con su tratamiento en el PGC 2007 y solamente precisa la terminología a utilizar producida por los cambios en la definición y el criterio de reconocimiento de un activo que se recogen el marco conceptual.

5.3. Bienes del Patrimonio Histórico

La expresión «Bienes del Patrimonio Histórico» se aplica a aquellos elementos recogidos en la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español. Son bienes que la comunidad considera oportuno preservar por razones de índole artística o cultural, siendo uno de sus rasgos característicos el hecho de que no se pueden reemplazar.

El cuadro de cuenta del PGC ESFL (cuarta parte del Plan) desarrolla el subgrupo 24 «Bienes de Patrimonio Histórico» que contiene las siguientes cuentas y subcuentas:

240. Bienes inmuebles.

2400. Monumentos.

2401. Jardines históricos.

2402. Conjuntos históricos.

2403. Sitios históricos.

2404. Zonas arqueológicas.

241. Archivos.

242. Bibliotecas.

243. Museos.

244. Bienes muebles.

249. Anticipos sobre bienes de Patrimonio Histórico.

2490. Anticipos sobre bienes inmuebles del Patrimonio Histórico.

2491. Anticipos sobre archivos del Patrimonio Histórico.

2492. Anticipos sobre bibliotecas del Patrimonio Histórico.

2493. Anticipos sobre museos del Patrimonio Histórico.

2494. Anticipos sobre bienes muebles del Patrimonio Histórico.

5.3.1. Valoración inicial

La valoración inicial sigue los criterios contenidos en la norma de inmovilizado material. En el caso de tratarse de bienes adquiridos a título gratuito se incorporan por el valor razonable. Si dicho valor razonable presenta dificultades para su determinación, un buen indicador del citado valor podría ser el importe por el que se encuentren asegurados el valor en uso alternativo, el valor por el que fue adquirido por el donante o el importe por el que figuran en la contabilidad del mismo. Lógicamente, en aquellos casos en que hubiese varios valores disponibles, la norma no permite optar por cualquiera de ellos sino por el más fiable en sintonía con lo previsto en el marco conceptual de la contabilidad.

EJEMPLO 14:

La fundación «EXPOSICIONES» adquiere un cuadro para los fines propios cuyo precio es 9.000 u.m. Los gastos de transporte y colocación del cuadro hasta su ubicación definitiva han sido de 1.000 u.m.

Solución:

El importe del cuadro y los gastos de transporte e instalación forman el precio de adquisición por lo que el asiento contable para registrar la compra será:

.../...

.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
244	Bienes inmuebles	10.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		10.000

EJEMPLO 15:

La fundación «EXPOSICIONES» ha recibido el día 1 de octubre de 20X12 la donación pura, simple y gratuita de un cuadro de siglo XVI. La donación ha sido formalizada en escritura pública en la que se le ha asignado un valor de 50.000 u.m, importe por el que se ha asegurado.

Solución:

1 de octubre de 20X12

Por el reconocimiento del inmovilizado que se incorpora en el activo de la fundación a valor razonable al tratarse de un bien adquirido a título gratuito:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
244	Bienes inmuebles	50.000	
942	Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados		50.000

31 de diciembre de 20X12

Por la regularización de la cuenta «Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados» (942):

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
942	Ingresos de otras subvenciones, donaciones y legados	50.000	
132	Otras subvenciones, donaciones y legados		50.000

Si la fundación utiliza el PGC PYMES –no tiene cuentas de los grupos 8 y 9– el tratamiento contable anterior es el siguiente:

1 de octubre de 20X12

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
244	Bienes inmuebles	50.000	
132	Otras subvenciones, donaciones y legados		50.000

Además la norma indica que para las grandes reparaciones de este tipo de bienes se tendrán en cuenta en la determinación del precio de adquisición, ya que estos costes se amortizarán de forma distinta a la del resto del elemento, durante el periodo que medie hasta la gran reparación. Si estos costes no estuvieran especificados en la adquisición o construcción, podrá utilizarse el precio actual de mercado de una reparación similar. Cuando se realice la gran reparación, su coste se reconocerá en el valor contable del bien como una sustitución, siempre y cuando se cumplan las condiciones para su reconocimiento. Asimismo, se dará de baja cualquier importe asociado a la reparación que pudiera permanecer en el valor contable del citado bien.

En definitiva es un tratamiento similar al establecido en la NRV 3.^a apartado g) del PGC 2007.

EJEMPLO 16:

La fundación «SAGA» ha adquirido un palacio en el centro de la ciudad, calificado como bien del Patrimonio Histórico Artístico cuyo coste ha sido de 100.000 u.m. La operación se ha realizado al inicio de año 20X13 y durante ese año se han pagado 50.000 u.m. por la rehabilitación y adaptación del edificio que al inicio del año 20X14 está listo para realizar actividades.

La fundación estima que para conservar la fachada en perfectas condiciones necesitará una reparación cada 10 años. El coste actual de una reparación similar se estima en 15.000 u.m.

La reparación prevista se realiza en los primeros meses del año 20X24 con un coste de 18.000 u.m.

Solución:

Año 20X13

Por los importes pagados por la adquisición y la rehabilitación de palacio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
240	Bienes inmuebles (100.000 + 50.000)	150.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		150.000

31 de diciembre de 20X14 a 20X23

Por la amortización de la parte estimada de la reparación:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material	1.500	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material (15.000/10)		1.500

.../...

.../...

Año 20X24

Por la baja de la parte amortizada y la reparación efectuada:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
281	Amortización acumulada del inmovilizado material	15.000	
240	Bienes inmuebles		15.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
240	Bienes inmuebles	18.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		18.000

5.3.2. Valoración posterior

Los bienes del Patrimonio Histórico no se someterán a amortización cuando su potencial de servicio sea usado tan lentamente que sus vidas útiles estimadas sean indefinidas, sin que los mismos sufran desgaste por su funcionamiento, uso o disfrute.

Las obras de arte y objetos de colección que no tengan la calificación de bienes del Patrimonio Histórico deberán ser objeto de amortización, salvo que la entidad acredite que la vida útil de dichos bienes también es indefinida.

5.4. Créditos y débitos

5.4.1. Créditos de la actividad propia

Los créditos por la actividad propia son los derechos de cobro que se originan en el desarrollo de la actividad propia frente a los beneficiarios, usuarios, patrocinadores y afiliados. Se recogen en las siguientes cuentas:

447. Usuarios, deudores.

448. Patrocinadores, afiliados y otros deudores.

Las cuotas, donativos y otras ayudas similares, procedentes de patrocinadores, afiliados u otros deudores, con vencimiento a corto plazo, originarán un derecho de cobro que se contabilizará por su

valor nominal. Si el vencimiento supera el citado plazo, se reconocerán por su valor actual. La diferencia entre el valor actual y el nominal del crédito se registrará como un ingreso financiero en la cuenta de resultados de acuerdo con el criterio del coste amortizado.

EJEMPLO 17:

Una fundación presta servicios en el cumplimiento de sus fines cobrando a los usuarios 500 u.m. a los 60 días.

Solución:

Al tratarse de un derecho de cobro procedente de las actividades propias de la entidad con vencimiento inferior al año se valora por su valor nominal no procediendo actualización:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
447	Usuarios, deudores	500	
721	Cuotas de usuarios		500

A los 60 días por el cobro:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	500	
447	Usuarios, deudores		500

EJEMPLO 18:

Una fundación presta servicios en el cumplimiento de las actividades propias cobrando a los usuarios 500 u.m. más 100 de intereses ya que el vencimiento de la operación es a seis meses.

Solución:

Aunque haya intereses en la operación, tanto explícitos como implícitos, al no superar el año se contabilizan por el valor nominal, es decir, por 600 u.m.

Por la prestación del servicio:

.../...

.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
447	Usuarios, deudores	600	
721	Cuotas de usuarios		600

A los seis meses por el cobro:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	600	
447	Usuarios, deudores		600

EJEMPLO 19:

Una fundación presta servicios asistenciales facturando el 1 de febrero de 20X13 5.000 u.m. que serán cobradas dentro de 18 meses siendo su importe 5.000 u.m. El tipo de interés para operaciones a este plazo es del 6 por 100 anual.

Solución:

Al tratarse de una operación cuyo vencimiento es superior a un año se contabilizará por su valor actual imputando los intereses con el criterio del coste amortizado. El valor actual de las 5.000 u.m. el 1 de febrero de 20X13 es:

$$\frac{5.000}{1,06^{1,5}} = 4.581,54$$

Por la prestación del servicio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
447	Usuarios, deudores	4.581,54	
721	Cuotas de usuarios		4.581,54

31 de diciembre de 20X13

Por los intereses devengados hasta esta fecha:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
447	Usuarios, deudores	251,37	
762	Ingresos de créditos [4.581,54 (1,06 ^{11/12} - 1)]		251,37

.../...

.../...

1 de agosto de 20X14

Por los intereses devengados desde el 1 de enero:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
447	Usuarios, deudores	167,09	
762	Ingresos de créditos		167,09

Por el cobro:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	5.000	
447	Usuarios, deudores		5.000

5.4.2. Préstamo a tipo de interés cero

Los préstamos concedidos en el ejercicio de la actividad propia a tipo de interés cero o por debajo del interés de mercado se contabilizarán por su valor razonable. La diferencia entre el valor razonable y el importe entregado se reconocerá, en el momento inicial, como un gasto en la cuenta de resultados de acuerdo con su naturaleza. Después de su reconocimiento inicial, la reversión del descuento practicado se contabilizará como un ingreso financiero en la cuenta de resultados.

EJEMPLO 20:

Una fundación concede con fecha 1 de julio de 20X14 y en el ejercicio de su actividad propia un préstamo de 25.000 u.m. a tipo de interés cero y con vencimiento a dos años. El tipo de interés de mercado para operaciones similares es del 6 por 100.

El préstamo es reintegrado a la fundación a su vencimiento.

Solución:

El valor actual del préstamo al tipo de interés de mercado es:

$$\frac{25.000}{1,06^2} = 22.249,91$$

.../...

.../...

El cuadro que recoge los intereses y el valor actual de préstamo a lo largo de la duración de la operación es:

Año	Capital vivo inicio periodo	Intereses 6%	Capital acumulado	Cobro	Coste amortizado
1	22.249,91	1.334,99	23.584,90	0,00	23.584,90
2	23.584,90	1.415,09	25.000,00	25.000,00	0,00

Los asientos contables que se realizarán en relación con el préstamo son los siguientes:

1 de julio de 20X14

Por la concesión de préstamo que se registra a valor actual cargando la diferencia entre el importe entregado y el valor actual en una cuenta de gastos por naturaleza:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
252	Créditos a largo plazo	22.249,91	
650	Ayudas monetarias	2.750,09	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		25.000,00

31 de diciembre de 20X14

Por los intereses devengados desde la concesión del préstamo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
252	Créditos a largo plazo	657,78	
762	Ingresos de créditos [22.249,91 (1,06 ^{6/12} - 1)]		657,78

1 de julio de 20X15

Por los intereses devengados desde enero y la reclasificación a corto plazo del crédito:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
252	Créditos a largo plazo	677,22	
762	Ingresos de créditos [22.907 (1,06 ^{6/12} - 1)]		677,22

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
542	Créditos a corto plazo	23.584,90	
252	Créditos a largo plazo		23.584,90

.../...

.../...

31 de diciembre de 20X15

Por los intereses devengados desde el 1 de julio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
542	Créditos a corto plazo	697,24	
762	Ingresos de créditos [23.584,90 (1,06 ^{6/12} - 1)]		697,24

1 de julio de 20X16 devengados en el ejercicio y el cobro del préstamo a su vencimiento:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
542	Créditos a largo plazo	717,86	
762	Ingresos de créditos [24.282,14 (1,06 ^{6/12} - 1)]		717,86

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	25.000,00	
542	Créditos a corto plazo		25.000,00

5.4.3. Deterioro de valor de los créditos

Al menos al cierre del ejercicio, deberán efectuarse las correcciones valorativas necesarias siempre que exista evidencia objetiva de que se ha producido un deterioro de valor en estos activos. A tal efecto serán de aplicación los criterios recogidos en el PGC 2007 y el PGC PYMES, según proceda, para reconocer el deterioro de los activos financieros que se contabilizan aplicando el criterio del coste amortizado.

EJEMPLO 21:

Una fundación ha contabilizado derechos de cobro procedentes de cuotas de afiliados y usuarios durante el ejercicio 20X16 por importe de 50.000 u.m. de los que se han cobrado al cierre del ejercicio 48.000 u.m. Por las 2.000 u.m. restantes se dota un deterioro de valor del 100 por 100 con base en la experiencia de ejercicios anteriores.

En el año 20X17 se cobran 500 u.m. de los derechos de cobro deteriorados en el ejercicio anterior y se da de baja de forma definitiva el resto.

.../...

.../...

Solución:

Año 20X16

Por los ingresos devengados:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
447	Usuarios, deudores	50.000	
720	Cuotas de asociados y afiliados		50.000

Por los cobros:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	48.000	
447	Usuarios, deudores		48.000

Por el deterioro de valor de las 2.000 u.m. correspondiente a los créditos que no se han hecho efectivos:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
694-	Pérdidas por deterioro de créditos por operaciones propias de la actividad	2.000	
490-	Deterioro de valor de créditos por operaciones propias de la actividad		2.000

Las cuentas del asiento anterior no están desarrolladas en el PGC ESFL por lo que sería necesario abrirlas. En relación con lo anterior, hay que mencionar que la cuarta parte y quinta parte de la norma –cuadro de cuentas y definiciones y relaciones contables– no son obligatorias y en las mismas se recogen las cuentas y sus motivos de cargo y abono más comunes sin agotar todas las posibilidades de relación.

Por la redenominación de los saldos dudosos:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
446	Usuarios, deudores dudoso cobro	2.000	
447	Usuarios, deudores		2.000

Año 20X17

Por el cobro de 500 u.m. y la baja definitiva de 1.500 u.m. procedentes de los derechos deteriorados en el ejercicio anterior:

.../...

.../...

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	500	
446	Usuarios, deudores dudoso cobro		500

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
655	Pérdidas de créditos comerciales incobrables derivados de la actividad	1.500	
446	Usuarios, deudores de dudoso cobro		1.500

Por la reversión del deterioro:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
490-	Deterioro de valor de créditos por operaciones propias de la actividad	2.000	
794-	Reversión del deterioro de créditos por operaciones propias de la actividad		2.000

5.4.4. Débitos de la actividad propia

Las ayudas y otras asignaciones concedidas por la entidad a sus beneficiarios, con vencimiento a corto plazo, originarán el reconocimiento de un pasivo por su valor nominal. Si el vencimiento supera el citado plazo, se reconocerán por su valor actual. La diferencia entre el valor actual y el nominal del débito se contabilizará como un gasto financiero en la cuenta de resultados de acuerdo con el criterio del coste amortizado. En definitiva se trata de un tratamiento similar, pero opuesto, a los créditos.

Si la concesión de la ayuda es plurienal, el pasivo se registrará por el valor actual del importe comprometido en firme de forma irrevocable e incondicional.

EJEMPLO 22:

Una fundación reconoce el 1 de abril de 20X17 ayudas monetarias a familias, en el cumplimiento de sus fines, por un importe de 5.000 u.m. que se harán efectivas a los 60 días.

.../...

.../...

Solución:

Al tratarse de deudas con vencimiento a corto plazo se origina un pasivo por el valor nominal.

1 de abril de 20X17

Por el reconocimiento del gasto:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
650	Ayudas monetarias	5.000	
412	Beneficiarios, acreedores		5.000

1 de junio de 20X17

Por el pago:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
412	Beneficiarios, acreedores	5.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		5.000

EJEMPLO 23:

Una fundación reconoce ayuda para la investigación el 1 de julio de 20X18 por importe de 20.000 u.m. que será satisfecho a los 18 meses. El tipo de interés para operaciones similares es de 5 por 100 anual.

Solución:

Al tratarse de una operación con vencimiento superior a un año, la deuda originada se registra por su valor actual.

$$\frac{20.000}{1,05^2} = 18.588,57$$

El 1 de julio de 20X17 por el reconocimiento de la deuda:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
650	Ayudas monetarias	18.588,57	
412	Beneficiarios, acreedores		18.588,57

.../...

.../...

31 de diciembre de 20X17, por los intereses devengados desde el 1 de julio:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	549,53	
412	Beneficiarios, acreedores $[18.000 \times (1,05^{0,5} - 1)]$		549,53

31 de diciembre de 20X8, por los intereses devengados en el año:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
662	Intereses de deudas	861,90	
412	Beneficiarios, acreedores $[(18.588,57 + 549,53) \times (1,06 - 1)]$		861,90

1 de enero de 20X9, por el pago de la deuda:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
412	Beneficiarios, acreedores	20.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		20.000

5.5. Existencias

El tratamiento general es el que describe la NRV 10.^a «Existencias» del PGC 2007 excepto lo que se describe en los siguientes apartados.

5.5.1. Existencias destinadas a la entrega a los beneficiarios

En el PGC ESFL se desarrolla una norma para las existencias destinadas a la entrega a los beneficiarios de la entidad en cumplimiento de los fines propios:

- Sin contraprestación.
- A cambio de una contraprestación significativamente inferior al valor de mercado.

Estas entregas realizadas por las entidades sin contraprestación se contabilizarán como un gasto por el valor contable de los bienes entregados.

EJEMPLO 24:

La fundación «AYUDA ALIMENTARIA» ha adquirido durante el año 20X13 alimentos por un importe de 80.000 u.m. Durante el ejercicio, ha distribuido gratuitamente entre sus beneficiarios alimentos con un coste de 75.000 u.m. Las existencias finales ascienden a 5.000 u.m. y no existe deterioro, había existencias al inicio del ejercicio.

Solución:

Por la adquisición de alimentos:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
600	Compras de alimentos	80.000	
400	Proveedores		80.000

Por las entregas de alimentos en el cumplimiento de sus fines:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
651	Ayudas no monetarias	75.000	
705	Prestación de servicios		75.000

Por la regularización de las existencias finales:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
300	Alimentos	5.000	
610	Variación de existencias de alimentos		5.000

EJEMPLO 25:

La fundación «AYUDA ALIMENTARIA» ha adquirido durante el año 20X13 alimentos por un importe de 40.000 u.m. Durante el ejercicio, ha distribuido entre sus beneficiarios alimentos con un coste de 20.000 u.m. por un precio de 5.000. El importe de las existencias iniciales era de 6.000 u.m.

Solución:

Por las compras del periodo:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
600	Compras de alimentos	40.000	
400	Proveedores		40.000

.../...

.../...

Por la entrega de los alimentos cuyo coste ha sido de 20.000 u.m. por un importe de 5.000 u.m., valor significativamente inferior al valor de mercado:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
651	Ayudas no monetarias	20.000	
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros		5.000
705	Prestación de servicios		15.000

Al cierre del ejercicio por la regularización de las existencias:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
610	Variación de existencias de alimentos	6.000	
300	Alimentos		6.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
300	Alimentos	26.000	
610	Variación de existencias de alimentos		26.000

El importe de las existencias finales se obtiene de la siguiente forma:

Existencias iniciales + Compras = Coste de existencias entregadas + Existencias finales

$$\text{Existencias finales} = 6.000 + 40.000 - 20.000 = 26.500$$

5.5.2. Pérdidas por deterioro de valor

A efectos de cálculo del deterioro de valor para las existencias destinadas a los beneficiarios en el cumplimiento de los fines propios de la entidad, se compara el coste de las existencias –generalmente será el precio de adquisición– con el importe recuperable, que es el mayor de los dos siguientes:

- Valor neto realizable.
- Coste de reposición.

EJEMPLO 26:

Una entidad sin fines lucrativos tiene al cierre del año 20X14 unas existencias de materiales con un precio de adquisición de 20.000 u.m. Su valor de mercado es de 21.000 u.m.

.../...

.../...

con unos gastos de venta de 2.000 u.m. y el precio de reposición es de 19.500. Las existencias iniciales eran de 13.000 u.m. y en su momento se registró un deterioro de 1.800 u.m.

Solución:

El importe del deterioro de las existencias finales es:

Precio de adquisición	20.000
Importe recuperable	-19.500
Deterioro de valor	500

El importe recuperable, tal y como señala la norma, es el mayor de valor neto realizable o coste de reposición.

Por la regularización de las existencias:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
30-	Materiales	20.000	
61-	Variación de existencias de materiales		20.000

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
61-	Variación de existencias de materiales	13.000	
30-	Materiales		13.000

Por la dotación de la pérdida por deterioro de las existencias finales y la reversión del deterioro de las existencias iniciales:

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
693	Pérdidas por deterioro de existencias	500	
39-	Deterioro de valor de materiales		500

Código	Denominación cuenta	Debe	Haber
39-	Deterioro de valor de materiales	1.800	
793	Reversión del deterioro de existencias		1.800