

Principales novedades en el tratamiento contable del inmovilizado material en el nuevo plan general de contabilidad pública

YOLANDA RAMÍREZ CÓRCOLES
ROSARIO PÉREZ MOROTE
RAIMUNDO GONZÁLEZ GIMÉNEZ
Profesores de la Universidad de Castilla-La Mancha
Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de Albacete

Recibido: Octubre 2010

Aceptado: Mayo 2011

Resumen

El objetivo de este trabajo es analizar el nuevo Plan General de Contabilidad Pública (PGCP-2010) en lo referente al tratamiento contable del inmovilizado material, resaltando las principales novedades con respecto a lo dispuesto en el anterior PGCP de 1994 y su acercamiento a la normativa internacional del International Federation of Accountants (IFAC). Para ello, se mostrará una comparativa relativa a los criterios de reconocimiento, la valoración (inicial y posterior), amortización, deterioro de valor y recuperación de pérdidas pasadas de estos elementos.

Palabras clave: inmovilizado material, tratamiento contable, PGCP-2010, PGCP-1994, IFAC.

Clasificación JEL: M41, H83.

Abstract

The aim of this paper is to analyze the accounting treatment for tangible fixed asset in the current General Public Accounting Plan (from now on referred to as PGCP-2010). In particular, this paper highlights the main changes introduced in this new PGCP with the previous PGCP-1994 and its approach to international public sector accounting standard stated by the International Federation of Accountants (IFAC). So, we will carry out a comparative study of the recognition criteria, valuation (initial and subsequent), impairment of value as well as its recovery and amortisation of these elements.

Key words: tangible fixed assets, accounting treatment, PGCP-2010, PGCP-1994, IFAC.

JEL Classification: M41, H83.1.

1. Introducción

Las recientes aprobaciones del RD 1514/2007 (de 16 de noviembre, que aprueba el Plan General de Contabilidad) y RD 1515/2007 (de 16 de noviembre, que aprueba el Plan General de para la Pequeña y Mediana Empresa) y las actuales normas internacionales apli-

cables a la contabilidad del sector público han impulsado la elaboración por parte de la Intervención General del Estado (IGAE) de un nuevo Plan General de Contabilidad Pública (PGCP-2010), que empezará a implantarse a partir del 1 de enero de 2011. Este nuevo PGCP, aprobado mediante Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 13 de abril de 2010, será de aplicación obligatoria para las entidades integrantes del sector público administrativo estatal.

Con la elaboración de este nuevo Plan General de Contabilidad Pública se pretende seguir avanzando en la consecución de los objetivos marcados en el proceso de reforma de la contabilidad pública española, como son la armonización contable, la transparencia y la utilidad de la información contable pública (Pérez, 2007:95). En este sentido, el nuevo PGCP persigue alcanzar una mayor homogeneización de los criterios contables utilizados por las Administraciones Públicas en la contabilización de sus operaciones y en la presentación de la información contable, en orden a favorecer la comparabilidad de sus estados financieros. Este objetivo se ha abordado básicamente a través de tres vertientes:

- En un primer e imprescindible nivel, se busca la normalización de los criterios contables aplicados por las distintas Administraciones Públicas españolas sometidas al régimen de la contabilidad pública. Así el nuevo PGCP-2010 será aplicado a todas las entidades integrantes del sector público administrativo estatal ¹.
- En segundo lugar, en la medida de lo posible, se intenta armonizar los principios de la contabilidad pública con los de la contabilidad de las empresas españolas. Así, el nuevo PGCP-2010 toma como modelo el marco del actual Plan General de Contabilidad para la empresa (PGC-2007 español), con las adaptaciones propias a las características jurídicas y económicas de las Administraciones Públicas. De esta forma, aunque las actividades y los objetivos de las administraciones públicas y de las empresas no son los mismos, se consigue que el tipo de información financiera y patrimonial que presentan los dos tipos de entidades sea coherente e interpretable desde criterios homogéneos (Nicolás, 2008:233).
- Finalmente, también se pretende alcanzar una armonización de los principios de la contabilidad pública española con los pronunciamientos contables emitidos por organismos internacionales. En este sentido, el nuevo PGCP-2010 se ha adaptado a las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público (NIC-SP) emitidas por la Federación Internacional de Contables (IFAC) ². Sobre este punto cabe señalar que, aunque en estos momentos no existe una norma supranacional en el ámbito de la Unión Europea que obligue a los estados miembros a aplicar las NIC-SP, la IGAE ha considerado conveniente adaptar el nuevo PGCP español a dichas Normas Internacionales, de tal forma que se consiga avanzar en el proceso de normalización contable, mejorando la calidad de la información contable del sector público español. Además, como las NIC-SP están a su vez adaptadas a las NIC-NIIF del IASB, que son las que han inspirado la reforma de la contabilidad empresarial española, se consigue también la armonización del nuevo PGCP-2010 con el actual PGC-2007 empresarial.

En orden a conseguir este objetivo de armonización contable, el nuevo PGCP introduce grandes cambios en la contabilidad patrimonial de las entidades públicas con respecto al

PGCP de 1994³. En este trabajo nos centraremos exclusivamente en describir las principales líneas de reforma relativas al tratamiento contable otorgado a los inmovilizados materiales. Para ello, revisaremos la definición y clasificación del inmovilizado material, los criterios de reconocimiento, la valoración (inicial y posterior), la amortización, deterioro de valor y la recuperación de pérdidas pasadas recogidas en el anterior PGCP-1994, en el actual PGCP-2010 y su comparativa con las normas internacionales del IFAC.

2. Tratamiento contable del Inmovilizado Material en el Nuevo PGCP-2010

Los inmovilizados materiales adquieren gran importancia dentro de la contabilidad de las administraciones públicas al tener éstos un gran peso dentro de los patrimonios de estas entidades y en la actividad propia de las mismas (Buch y Cabaleiro, 2007).

A lo largo de este trabajo se muestra una comparativa del tratamiento contable otorgado a los inmovilizados materiales en el anterior PGCP-1994, en el actual PGCP-2010, y su acercamiento a la normativa internacional del IFAC.

Las principales normas contables analizadas serán las siguientes:

En el ámbito de la regulación española:

- Normas de valoración 2.^a (inmovilizado material), 3.^a (normas particulares sobre inmovilizado material) y 4.^a (inversiones destinadas al uso general) del PGCP-1994.
- Documento n.º 6 de la serie Principios Contables Públicos de la Comisión de Principios y Normas Contables Públicas de la Intervención General de la Administración del Estado (IGAE, 1994) centrado en el Inmovilizado no Financiero.
- Normas de reconocimiento y valoración 2.^a (inmovilizado material), 3.^a (casos particulares de inmovilizado material: infraestructuras, inversiones militares especializadas de naturaleza material y patrimonio histórico) y 4.^a (inversiones inmobiliarias) del actual PGCP-2010.

En el ámbito del *International Federation of Accountants* (IFAC):

- IPSAS 16 (2006) relativa a Propiedades de Inversión.
- IPSAS 17 (2006) sobre Propiedad, Planta y Equipo.
- IPSAS 21 y 26 (2008) relativas a Deterioros de valor.
- IPSAS 31 (2010) relativa a Activos intangibles.

2.1. Definición de Inmovilizado material

Antes de hacer referencia a la definición ofrecida en el nuevo PGCP sobre inmovilizado material consideramos necesario acercarnos a la definición de activo ofrecida en el nuevo Marco Conceptual del Plan Contable Público español. Así se define activo como «*bienes, de-*

rechos y otros recursos controlados económicamente por la entidad, resultantes de sucesos pasados, de los que es probable que la entidad obtenga en el futuro rendimientos económicos o un potencial de servicio». Se distingue, por tanto, claramente entre los activos empleados para generar flujos netos de entrada de efectivo portadores de «rendimientos económicos futuros» y activos empleados para suministrar bienes y servicios portadores de un potencial de servicio. Los activos portadores de «potencial de servicio» son aquellos que generan flujos económicos sociales que benefician a la colectividad.

Como se puede observar la definición de activo ofrecida en el actual PGCP-2010 es distinta a la recogida en el PGCP-1994, donde se definía activo como *«todo bien o derecho integrado como tal en la contabilidad de la entidad, sean o no de su titularidad, del cual se espera que en un futuro contribuya directa o indirectamente a la consecución de los objetivos que constituyen su actividad»*. De este modo, el nuevo PGCP-2010 plantea una concepción más económica del concepto de activo, lo cual se debe a un acercamiento a las NIC-SP del IFAC.

Una de las consecuencias derivadas de la actual definición y los criterios de reconocimiento establecidos en el Marco Conceptual para los activos del nuevo PGCP es la desaparición dentro del activo del balance de los gastos a distribuir en varios ejercicios, conocidos como «activos ficticios» en la anterior regulación, al no reunir los requisitos de activo. En el nuevo Plan los gastos a distribuir en varios ejercicios pasarán a formar parte del pasivo a medida que se vayan devengando de acuerdo con el criterio del coste amortizado(4). Además, se señala que en el primer ejercicio en que se aplique el nuevo PGCP se saldarán las cuentas en las que se hayan registrado los gastos a distribuir en varios ejercicios contra las cuentas representativas de las correspondientes deudas.

En cuanto a la definición de Inmovilizado material dada en el nuevo PGCP es muy parecida a la del anterior Plan: *«activos tangibles, muebles e inmuebles que (a) posee la empresa para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios o para sus propios propósitos administrativos, y (b) se espera tengan una vida útil mayor a un año»*. En este concepto vienen determinadas las características que lo configuran y que son exigibles conjuntamente, para la clasificación de un determinado elemento patrimonial como inmovilizado material. Así, en primer lugar se hace referencia a la **tangibilidad** de los bienes lo que indica su carácter material. En segundo lugar, aparece la nota del **destino** o la afectación de dichos bienes a la realización de la actividad productiva del sujeto contable. Finalmente, otra de las características a que se refiere la definición del inmovilizado material la constituye la determinación de la **vida útil**: que trascienda de un ejercicio económico.

2.2. Clasificaciones del Inmovilizado material

A la hora de aproximarse a la problemática contable que presentan los inmovilizados materiales en el ámbito de las administraciones públicas, hemos de tener en cuenta, en primer lugar, la distinción que se hace de los mismos en diversas categorías. Así, el nuevo PGCP-2010 introduce como principal novedad la distinción entre Inmovilizado material e Inversiones inmobiliarias. Esta distinción en dos categorías de inmovilizados tangibles, con

diversas consecuencias valorativas, se centra en el uso que a tales elementos les dan las entidades responsables (Buch y Cabaleiro, 2008:67).

Esta doble distinción está en línea con la recogida en el International Public Sector Accounting Standard Board (IPSASB) del IFAC, donde se distingue entre «Property, Plant and Equipment» (Propiedad, Planta y Equipo) e «Investment Property» (Propiedades de Inversión). Dentro de la primera categoría se hace referencia a *«los activos tangibles que: (a) están en poder de una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros, o para fines administrativos; y (b) se espera serán utilizados durante más de un período contable»* (NIC-SP 17, IPSASB, 2006c, pfo. 12). Si, en cambio, *«son propiedades (terrenos o un edificio, en su totalidad o en parte, o ambos), que se tienen para obtener rentas, plusvalías o ambas, a través de su arrendamiento o enajenación, en lugar de para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios o para fines administrativos; o para su venta en el curso ordinario de las operaciones»* (NIC-SP 16, IPSASB, 2006b, pfo. 6) serán tratados como propiedades de inversión. De este modo, de cara a conseguir una mayor armonización con las normas internacionales del IFAC el nuevo PGCP español incluye, como novedad, en el activo no corriente del balance, una partida específica para singularizar esta última clase de activos. Las inversiones inmobiliarias se definen en el nuevo PGCP como aquellos inmuebles (terrenos o edificios) que se tienen para obtener rentas o plusvalías a través de arrendamiento o enajenación. A estas inversiones se les aplican las normas de valoración del inmovilizado material.

Por su parte, el anterior PGCP-1994 se aleja claramente de esta distinción, al no discernir el objetivo para el que es empleado el bien, ligado a la actividad principal o independiente de la misma, a la hora de tipificarlo. En el caso del PGCP-1994 se distinguía entre Inversiones destinadas al uso general e Inmovilizados materiales. De este modo, era su utilización, bien fuera puesta a disposición del público para la utilización directa por parte de los ciudadanos, o bien para ser empleada por la entidad, bajo cuyo control o propiedad se encuentre para la generación de servicios públicos, empleo administrativo o cualquier otro, lo que determinaba su consideración concreta entre el inmovilizado en esas dos categorías anteriores. En concreto, aquellos bienes que tienen la consideración de Inversiones destinadas al uso general sólo aparecen en el activo del balance en tanto que no comiencen a cumplir el cometido para el que están destinados, ya que llegado este momento eran dados de baja, perdiendo su consideración como activos fijos, y quedando sólo reseña de su paso a través del saldo de una cuenta técnica, ubicada entre los fondos propios y denominada «Patrimonio entregado al uso general». En opinión de Buch y Cabaleiro (2008:68), el enfoque de la anterior normativa española al considerar estos bienes como activos fijos de «carácter temporal» lleva consigo consecuencias de diversa índole tanto sobre la imagen patrimonial de la entidad como sobre la incidencia económica de estos bienes en la prestación de servicios.

Otra novedad del Plan General de Contabilidad Pública son los activos en estado de venta. Son activos clasificados inicialmente como no corrientes cuyo valor contable se va a recuperar mediante su venta en un futuro próximo, en lugar de por su uso continuado. Para aplicar esta clasificación, el activo debe estar disponible en sus condiciones actuales para la venta inmediata, y ésta ha de ser altamente probable, recogiendo la norma de registro y valoración 7.^a las circunstancias que se tienen que cumplir para considerar que esta venta sea al-

tamente probable. En sintonía con lo establecido en la norma NIIF-5, «Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas», se ha incluido una partida específica en el activo corriente del balance para recoger estos activos, que no serán objeto de amortización.

Según todo lo comentado anteriormente, el nuevo PGCP clasifica los bienes tangibles de las administraciones públicas en tres categorías atendiendo a la forma en que van a generar los flujos de caja:

- Inmovilizado material. Corresponde con la definición clásica del mismo, e incluye todos los inmovilizados que van a ser usados en el proceso productivo normal de las administraciones públicas. Las inversiones se van a recuperar a través del ciclo de explotación de la entidad. Se encuentra en el activo no corriente.
- Inversiones inmobiliarias. Esta nueva clasificación corresponde a los inmuebles (terrenos o edificios) que la entidad no usa sino que tiene para la obtención de rentas o plusvalías, a través de su arrendamiento o enajenación. Los flujos de caja se originan independientemente de la actividad de la entidad pública. Se encuentran en el activo no corriente.
- Activos dispuestos para la venta. Hace referencia a aquellos inmovilizados donde la entidad tiene un plan para venderlos a corto plazo, y por lo tanto, las inversiones se van a recuperar a través de la venta en lugar de por su uso continuado. Dado que se van a vender y convertir en dinero a corto plazo, figurarán en el activo corriente.

2.3. Criterios de reconocimiento contable

Siguiendo los criterios de reconocimiento señalados en la mayoría de las normativas contables internacionales, tales como el IFAC (IPSASB, 2006c, pfo. 12), el nuevo PGCP español exige el cumplimiento de tres requisitos para que un elemento pueda ser reconocido como activo en el balance: (a) que cumpla la definición de activo (vista anteriormente); (b) que sea probable la obtención de rendimientos económicos o un potencial de servicio en el futuro; y (c) que la valoración sea fiable.

Por su parte, aunque en el Plan de 1994 no se recogía explícitamente los criterios de reconocimiento de los activos, hay que señalar que el reconocimiento de los bienes tangibles se apoyaba en el concepto de propiedad matizado en casos puntuales por el criterio de control, lo que conducía a que ciertos bienes, aunque de su propiedad, no figurasen entre los activos de la entidad, mientras que sí apareciesen otros que aun no siendo de su propiedad sí se encontraban bajo su control legal (caso de las cesiones y adscripciones de bienes). De este modo, una de las principales novedades introducidas en el nuevo PGCP es el concepto de control económico, prevaleciendo de este modo una concepción económica de activo frente a la concepción jurídica que tradicionalmente había sido considerada. Desde un punto de vista económico, lo importante no es la propiedad de las inversiones llevadas a cabo por una empresa, sino la contribución de las mismas a la obtención de beneficios económicos futuros para la entidad. Así, al igual que sucede en el PGC-2007 de empresas, el fondo económico de

las operaciones constituye la piedra angular que sustenta el tratamiento contable de todas las transacciones en el nuevo plan contable público, de tal modo que su contabilización responda y muestre la sustancia económica y no sólo la forma jurídica utilizada para instrumentar dichas transacciones.

Para el caso general de los inmovilizados materiales adquiridos del exterior o generados internamente, su reconocimiento contable no parece plantear grandes problemas, al existir un precio que justifica tanto la probable obtención de beneficios como la fiabilidad de tal medición, permitiendo la presencia de estos elementos en los estados financieros de las entidades públicas responsables de los mismos.

Respecto al registro de los casos particulares del inmovilizado material: infraestructuras, inversiones militares especializadas y patrimonio histórico, se produce un cambio importante en el nuevo PGCP con respecto al anterior Plan. Así, en el PGCP-2010, en sintonía con lo recogido en la NIC-SP 17, este tipo de elementos patrimoniales pasan a registrarse y tratarse contablemente como cualquier elemento del inmovilizado material. La única limitación que se establece es en el caso de los bienes del patrimonio histórico, donde se señala que si no se puede obtener una valoración fiable de estos bienes (puesto que en algunas ocasiones es poco probable que su valor en términos culturales, medioambientales o histórico-artístico quede reflejado en un precio de mercado), no serán objeto de registro en el balance, informando de los mismos únicamente en la Memoria de las Cuentas Anuales. Mientras que de acuerdo con el PGCP de 1994, las infraestructuras, las inversiones militares especializadas y el patrimonio histórico sólo se daban de alta como activos mientras eran objeto de construcción o adquisición, pero se daban de baja, con cargo a una cuenta de patrimonio, en el momento que se entregaban para el uso general o se destinaban al fin para el que se habían construido o adquirido. Como excepción, los bienes del patrimonio histórico que se destinaban primordialmente a la prestación de servicios públicos o administrativos, se podían considerar a efectos contables como inmovilizado material.

2.4. Valoración inicial

La valoración inicial de los inmovilizados materiales se describe clara y detalladamente para cada una de las diferentes alternativas de incorporación.

En el caso de los inmovilizados materiales adquiridos a un tercero mediante una transacción onerosa, tanto en el PGCP-1994 como en el PGCP-2010 como en el IFAC (IPSASB, 2006c, pfo. 22) se dispone que éstos sean valorados por su coste de adquisición, incluyéndose los gastos inherentes para conseguir que el activo esté listo para el uso que se tiene la intención de darle. Sin embargo, este coste de adquisición presenta algunas diferencias entre el actual Plan y el anterior. Así por ejemplo, aunque se permite, al igual que en el PGCP-94, la activación de los gastos financieros, actualmente se exigen unos mayores requisitos y condiciones para su activación. Otra importante novedad es que se incorpora en el precio de adquisición el valor actual de las obligaciones derivadas del desmantelamiento del activo y la restauración de su emplazamiento, en la medida en que se reconozca su provisión.

Asimismo, otra diferencia encontrada entre el PGCP-1994 y el actual PGCP-2010 está en los descuentos por pronto pago incluidos en factura. Estos descuentos con el nuevo PGCP suponen una minoración del precio de adquisición.

Otro cambio recogido en el nuevo PGCP hace referencia a que se tendrá en cuenta en la determinación del importe del inmovilizado material la incidencia de los costes relacionados con las grandes reparaciones o inspecciones generales, y si estos costes no estuvieran especificados en la adquisición o construcción podrá utilizarse el precio actual de mercado de una reparación o inspección general similar, contabilizándose como una sustitución, dando de baja cualquier importe procedente de una gran reparación que pudiera permanecer en el valor contable del inmovilizado. Además, se señala que estos costes se amortizarán de forma distinta a la del resto del elemento, durante el período que medie hasta la gran reparación o inspección general.

En relación con los inmovilizados materiales producidos por la propia entidad, éstos se seguirán valorando al coste de producción. No obstante, aunque el tratamiento contable es el que estaba recogido en el PGCP-1994, se ha concretado algo más el proceso de distribución de los costes indirectos. De esta forma, se señala que *«el proceso de distribución de los costes indirectos fijos a cada unidad producida se basará en la capacidad normal de trabajo de los medios utilizados, o el nivel real de producción siempre que se aproxime a la capacidad normal. Igualmente, los costes indirectos variables se distribuirán, a cada unidad producida, sobre la base del nivel real de uso de los medios de producción»*.

En el caso de las permutas de bienes es donde se produce un cambio más sustancial con respecto a la normativa del PGCP-1994. Así, el PGCP-2010 español adopta completamente la valoración establecida en el IPSAS 17, primando el uso del valor razonable en las permutas en las que los activos intercambiados no son similares desde un punto de vista funcional o vida útil; y utilizando el valor contable del activo entregado con el límite, cuando esté disponible, del valor razonable del activo recibido si éste fuera menor, en el caso de permutas en las que los activos son similares desde un punto de vista funcional y vida útil⁵. Por su parte, en el anterior PGCP-1994 no se distinguía entre los dos casos anteriores, sino que únicamente se establecía que el bien entregado se daba de baja por su valor neto contable y se daba de alta el bien recibido por su valor de tasación con el límite del valor de mercado.

Por otro lado, al igual que en la normativa internacional del IFAC (IPSAS 17, IPSASB, 2006c, pfo. 23), con el actual Plan General Contable Público se utilizan los criterios del valor razonable en el momento del reconocimiento para los activos adquiridos a terceros a un precio simbólico o nulo y para los activos recibidos de otra entidad de la misma organización. Sin embargo, recordemos que ésto no era así en el PGCP de 1994, donde se señalaba que para el caso de los bienes adquiridos a título gratuito o recibidos en cesión se consideraba como precio de adquisición el valor venal⁶ de los mismos en el momento de la incorporación patrimonial. Dicho valor venal se definía como el precio que estaría dispuesto a pagar un adquirente eventual, teniendo en cuenta el estado y el lugar en que se encuentre dicho bien, considerando, además, la situación de la entidad y suponiendo la continuidad de la explotación del bien⁷.

Finalmente, para el caso de los activos recibidos en adscripción o cesión gratuita, el nuevo PGCP también incorpora importantes novedades. Así, se señala que:

- a) Si la adscripción o cesión gratuita del bien es por un período inferior a la vida económica del mismo, la entidad beneficiaria registrará un inmovilizado intangible por el valor razonable del derecho de uso del bien cedido.
- b) Si la adscripción o cesión gratuita es por un período indefinido o similar a la vida económica del bien, la entidad beneficiaria registrará en su activo el elemento recibido en función de su naturaleza y por el valor razonable del mismo en la fecha de la cesión.
- c) En el supuesto de la adscripción de bienes o derechos de una entidad pública a sus organismos públicos dependientes, la entidad beneficiaria registrará el bien o derecho recibido por el valor razonable del mismo con abono a una cuenta de patrimonio.

Mientras que en el PGCP-1994 se contabilizaba el bien recibido por el valor neto contable que tenía el mismo en la entidad adscribiente con abono a una cuenta de patrimonio recibido en adscripción.

Por lo que afecta a las cesiones gratuitas de bienes y derechos (cuando no exista dependencia entre las entidades) en el nuevo Plan General de Contabilidad Pública se señala que la entidad cesionaria que recibe el bien o derecho registra el mismo por el valor razonable con abono a una cuenta de patrimonio neto y, posteriormente, se imputará al resultado económico patrimonial en proporción a la dotación a la amortización del bien o derecho, o en su caso, cuando se produzca su enajenación o baja en inventario. Mientras que recordemos que en el PGCP-1994 la entidad cesionaria, que recibía el bien, registraba el mismo por su valor venal con abono a una cuenta de patrimonio recibido en cesión, permaneciendo en dicha cuenta hasta que se producía la reversión del bien.

2.5. Valoración posterior

En cuanto al criterio de valoración que debe aplicarse con posterioridad, la reforma contable española introduce grandes cambios⁸. Así, el nuevo PGCP, en sintonía con lo establecido en la NIC-SP 17 (pfo. 39) y la NIC-SP 16, permite que las entidades puedan escoger entre un modelo de coste (valoración inicial, incrementada, en su caso por los desembolsos posteriores, menos amortización acumulada menos correcciones valorativas) o aplicar un modelo de revalorización (valor razonable, en el momento de la revalorización, menos la amortización acumulada menos las correcciones valorativas acumuladas), cuando las circunstancias del mercado impliquen unos incrementos sustanciales en el precio, que hagan que el valor contable sea poco significativo respecto a su valor real. No obstante, tanto en el PGCP-2010 como en el IPSASB (2006c, pfos. 38-39) se concede al criterio valorativo del coste el carácter de tratamiento de referencia (tratamiento general), siendo el criterio de revalorización un tratamiento alternativo permitido (tratamiento especial).

La inclusión del modelo de revalorización dota al balance de una imagen más realista, ya que permite mostrar el precio que tendrían en ese momento los inmovilizados superando el inconveniente de los costes históricos y la merma que causan a la imagen fiel de los balances. No obstante, se han establecido unas cautelas respecto a la utilización de dicho valor razonable, ya que solo será aplicable en aquellos casos en los que exista un mercado suficientemente significativo y transparente que minimice el sesgo que pudiera producirse en el cálculo de las plusvalías.

Según este tratamiento alternativo de revalorización, el reconocimiento de los incrementos del valor contable de un inmovilizado material como consecuencia de una revalorización se reconocerá contablemente en una partida específica dentro del patrimonio neto. No obstante, si previamente hubo un reconocimiento de una pérdida de valor, la parte del incremento de valor que coincida con el importe de dicha pérdida se reconocerá en la cuenta de resultados del ejercicio. Además, se señala que en caso de optarse por el criterio de la reevaluación, las mismas se efectuarán con suficiente regularidad, de manera que se permita la efectividad del método, esto es, que el valor expresado en libros del bien no difiera significativamente del que se obtendría utilizando el valor razonable en la fecha a la que se refieren las cuentas anuales.

De este modo, cabe señalar que a diferencia del PGC empresarial español donde sólo se permite la aplicación del criterio del valor razonable con carácter restringido, fundamentalmente en la valoración de algunos instrumentos financieros, en el caso del nuevo PGCP se ha considerado adecuado permitir el criterio del valor razonable como modelo alternativo al del precio de adquisición, en la valoración posterior del inmovilizado material, inversiones inmobiliarias e inmovilizado intangible, tal como está recogido en las NIC-SP. No obstante, señalar que en el ámbito del sector público administrativo estatal, la utilización del modelo de revalorización para la valoración posterior de estos inmovilizados precisará autorización previa de la Intervención General de la Administración del Estado.

2.6. Amortización

Por lo que se refiere a las amortizaciones, señalar como novedad que se permite la amortización del coste del terreno cuando incluya costes de desmantelamiento, traslado y rehabilitación, amortizándose esa porción del terreno a lo largo del período en el que se obtengan los rendimientos económicos o el potencial de servicio por haber incurrido en esos gastos.

Además, se señala que la dotación de la amortización de cada período debe ser reconocida como un gasto en el resultado del ejercicio por la parte correspondiente al valor contable si se hubiese registrado el inmovilizado por el modelo del coste e imputándose el resto, en el caso de que se aplique el modelo de revalorización, a la partida específica de patrimonio neto.

Asimismo, en el nuevo PGCP se establece la necesidad de revisar periódicamente la vida útil y el método de amortización de los elementos del inmovilizado material, pudiendo utilizarse, entre otros, el método de amortización lineal, el de tasa constante sobre valor con-

table o el de suma de unidades producidas. De este modo, el enfoque utilizado en el nuevo PGCP está claramente basado en lo establecido en la NIC-SP 17, y entre los aspectos más relevantes destaca el concepto de vida útil, definida como «*el período durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la entidad o el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad*». Por lo tanto, en esta definición subyace la idea de la distribución de las cuotas de amortización en función del uso por parte de las entidades y no por la vida del bien tomado de forma autónoma.

En cuanto a la selección del método de amortización no se introduce ningún cambio, y se sigue manteniendo que se deberá revisar periódicamente el método de amortización, la vida útil y el valor residual por cualquier posibilidad de cambio. En concreto, en el actual Plan estos cambios en el método de amortización, la vida útil y el valor residual se contabilizarán como cambios en estimaciones contables, salvo que se trate de un error. Idéntico tratamiento se recoge dentro del IFAC donde se remite a contabilizarlo como cambios en estimaciones contables de acuerdo con el IPSAS 3 (IPSASB, 2006a).

Aunque este artículo no está dedicado al tratamiento contable de los inmovilizados intangibles, cabe destacar que el nuevo PGCP, en línea con el IPSAS 31 «Intangible Assets» (IPSASB, 2010), contempla la posibilidad de que puedan existir inmovilizados intangibles con vida útil indefinida, en aquellos casos en que no exista un límite previsible al período a lo largo del cual se espera que genere rendimientos económicos o potencial de servicio para la entidad. Según se señala en las distintas normas (IPSAS 31, NIC-NIIF 38, PGCP-2010 y PGC-2007) estos activos no se amortizarán, si bien deben ser revisados por si se producen pérdidas de valor. Por su parte los activos intangibles con vida útil definida serán objeto de amortización obligatoria.

2.7. Deterioro de valor y Recuperación de pérdidas pasadas

En el anterior Plan de 1994 se recogía, de forma muy resumida, las diferentes alternativas existentes en el reconocimiento de las pérdidas de valor de los inmovilizados materiales, diferenciando entre las de carácter reversible (que se recogían a través de provisiones de inmovilizado) y las irreversibles que iban a gastos extraordinarios en el resultado del ejercicio. Este procedimiento de cálculo de las pérdidas irreversibles según la normativa española coincide con el registro contable dispuesto en la IPSAS 21 (IPSASB, 2008).

En lo que se refiere a la contabilización de las correcciones valorativas por deterioros de valor (provisiones por depreciación en el Plan de 1994), la reforma contable española, en línea con la IPSAS 17, IPSAS 21 y IPSAS 26, introduce importantes novedades. Así, mientras que en el anterior Plan éstas suponían dotar la correspondiente provisión por la parte no recuperable del valor neto contable del bien, es decir, por la diferencia respecto al valor de mercado del activo, en el actual Plan se señala que el inmovilizado material será objeto de pérdida por deterioro cuando el valor contable exceda del importe recuperable, siempre que la diferencia sea significativa. Se entiende por importe recuperable el mayor entre el valor razonable menos sus costes de venta y su valor en uso. La determinación de este último valor será diferente según se trate de activos portadores de rendimientos económicos o de potencial de

servicio. Para los primeros, se define como el valor actual de los flujos de efectivo esperados a través de su utilización en el curso normal de la actividad de la entidad y, en su caso enajenación, actualizados a un tipo de interés de mercado sin riesgo. Para los activos portadores de potencial de servicio, el valor en uso se define como el valor actual del activo manteniendo su potencial de servicio, estableciéndose que su determinación se realizará por el coste de reposición del activo menos la amortización acumulada calculada sobre la base de ese coste para reflejar el uso ya efectuado del activo.

La norma de registro y valoración 2.^a del nuevo PGCP señala que en caso de existir pérdida por deterioro asociada a un activo no revalorizable ésta deberá ser reconocida inmediatamente como un gasto en la cuenta de resultados. Mientras que el deterioro del valor correspondiente a un activo revalorizado se imputará directamente a la partida específica de patrimonio neto hasta el límite del saldo que corresponde a dicho activo. Además, también cabe resaltar que si bien en el Plan de 1994 la dotación de una provisión no influía en la cuota de amortización, en el actual Plan de 2010 se especifica claramente que tras el reconocimiento de un deterioro de valor, los cargos de amortización del activo se ajustarán en los ejercicios futuros, con el fin de distribuir el valor contable revisado del activo, menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante.

Asimismo, la norma recoge las circunstancias que deberán tenerse en cuenta por la entidad al cierre del ejercicio para evaluar si existe algún indicio de deterioro, tanto de los elementos del inmovilizado material portadores de rendimientos económicos futuros como de los inmovilizados materiales portadores de un potencial de servicio.

Por último, señalar que tanto en el anterior PGCP como en el actual se permite la reversión de las pérdidas por deterioro reconocidas en ejercicios anteriores. No obstante, en el PGCP-2010 español se especifica que: (a) para el caso de activos no revalorizados, la reversión de un deterioro de valor se reconocerá en el resultado del ejercicio; (b) mientras que la reversión de un deterioro de valor de un activo revalorizado, se abonará a la partida específica de patrimonio neto. No obstante, y en la medida en que el deterioro de valor del mismo activo revalorizado haya sido reconocido previamente en el resultado del ejercicio, la reversión también se reconocerá en el resultado del ejercicio.

3. Conclusiones

El nuevo PGCP-2010 español nace con el claro objetivo de seguir avanzando en el camino a alcanzar una mayor armonización contable en la contabilidad pública, adaptando sus criterios a los pronunciamientos internacionales recogidos en las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público elaboradas por la Federación Internacional de Contables (IFAC), así como a los criterios recogidos en la nueva normativa contable para el ámbito empresarial aprobada en España en 2007 (PGC-2007).

Ante este escenario, y en relación al tratamiento contable del inmovilizado material, cabe destacar que el nuevo PGCP español supone un total acercamiento a las normas internacionales emitidas por el IFAC, trasladando una gran parte de su contenido, y eliminando, de

este modo, algunas de las diferencias que existían a la hora de homogeneizar la información presentada sobre estos elementos.

Algunas de las principales novedades introducidas en el nuevo PGCP español con respecto al anterior PGCP de 1994, y que lo acercan a lo establecido en las NIC-SP del IFAC, son las siguientes: (1) introducción del concepto de control económico en la definición de activo; (2) desaparición del activo del balance de los gastos a distribuir en varios ejercicios al no cumplir la nueva definición de activo; (3) introducción de dos nuevas categorías de inmovilizados: las inversiones inmobiliarias y los activos dispuestos para la venta; (4) se incorpora en el precio de adquisición el valor actual de las obligaciones derivadas del desmantelamiento del activo y la restauración de su emplazamiento, en la medida que se reconozca su provisión; (5) se permite amortizar el coste del terreno cuando incluya el coste del desmantelamiento, traslado y rehabilitación; (6) mayores requisitos y condiciones para activar los gastos financieros; (7) en relación al coste de producción, se concreta algo más el proceso de distribución de los costes indirectos; (8) utilización del valor razonable como criterio de valoración para los inmovilizados materiales adquiridos a terceros a un precio simbólico o nulo, para los activos recibidos de otra entidad de la misma organización, para los activos recibidos en adscripción o cesión gratuita y para el caso de las permutas en las que los activos intercambiados no sean similares desde un punto de vista funcional o vida útil; (9) nuevo tratamiento contable de las provisiones para grandes reparaciones; (10) clasificación de las permutas en dos y nueva regulación de las mismas; (11) en la valoración posterior del inmovilizado material se permite el criterio del valor razonable (modelo de revalorización) como modelo alternativo al modelo de coste histórico; (12) se establece la necesidad de revisar periódicamente la vida útil y el método de amortización; (13) nuevo cálculo de las pérdidas por deterioro de valor; (14) las correcciones por deterioro pasan a afectar al cálculo de las cuotas de amortización en períodos sucesivos; y (15) se cambia el criterio de registro de las infraestructuras, las inversiones militares especializadas y el patrimonio histórico.

Asimismo, se puede también apreciar que, con el fin de conseguir una armonización entre los principios de la contabilidad pública y los de la contabilidad de empresas, el nuevo PGCP introduce básicamente las mismas normas de reconocimiento y valoración para el inmovilizado material que las recogidas en el actual PGC empresarial español, con las evidentes adaptaciones propias a las peculiaridades de índole jurídica, económica, financiera y organizativa que presentan las Administraciones Públicas. No obstante, cabe señalar una diferencia significativa entre ambos planes. Así, mientras que el nuevo PGCP admite la aplicación del valor razonable en la valoración posterior del inmovilizado material, el PGC de empresas español no permite esta posibilidad, limitándola fundamentalmente al caso de algunos instrumentos financieros.

Notas

1. No obstante, la aplicación del PGCP en el ámbito de la Seguridad Social requerirá su previa adaptación. De acuerdo con lo previsto en el artículo 125.3.b) de la Ley 47/2003, de 26 de noviembre, General Presupuestaria, corresponde a la Intervención General de la Seguridad Social elaborar la adaptación de dicho Plan a las entida-

des que integran el Sistema de la Seguridad Social y someterlo para su aprobación a la Intervención General de la Administración del Estado.

2. La IFAC es una organización internacional fundada en 1977 con el objetivo de fortalecer la profesión contable en todo el mundo. Dentro de la IFAC se creó la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) a la que se le encomendó la elaboración de normas de contabilidad de alta calidad para ser utilizadas por las entidades del sector público en todo el mundo en la preparación de sus estados financieros (véase Fuertes, 2007). De este modo, la IPSASB ha emitido las NIC-SP actualmente vigentes, tomando como modelo las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) del ámbito internacional elaboradas por el IASB.
3. Véase al respecto, por ejemplo, los trabajos de Moreno (2010) y Robleda (2010), donde se comenta brevemente las principales modificaciones introducidas en el nuevo PGCP español.
4. De este modo, una de las consecuencias de la nueva valoración de las deudas (pasivos financieros) a coste amortizado es la desaparición de los «gastos a distribuir en varios ejercicios», ya que los rendimientos implícitos pasan a devengarse y reconocerse como mayor valor de la deuda a lo largo de la vida de la misma utilizando el tipo de interés efectivo.
5. Estableciéndose criterios concretos cuando se produce un pago o cobro adicional de efectivo (véase NRV 2.ª apartado 4).
6. Sin embargo, el valor venal ya no aparece como uno de los criterios de valoración del actual Plan General de Contabilidad Pública de 2010.
7. La dificultad de determinar cuál sea este valor, permite adoptar criterios adicionales en su consideración, como puede ser el valor de tasación que puedan atribuir al bien peritos especializados (valor de tasación).
8. En el anterior PGCP-1994 se establecía como único criterio para las valoraciones posteriores de los inmovilizados el precio de adquisición o coste de producción, quedando las revalorizaciones excluidas salvo para casos puntuales legalmente regulados.

Bibliografía

- Buch Gómez, E. J. y Cabaleiro Casal, R. (2007): «Basculando entre el coste histórico y criterios económicos en la contabilidad de los inmovilizados tangibles públicos», X Congreso Internacional de Costos, Lyon (Francia). Instituto Internacional de Costos.
- (2008): «La gestión contable de los inmovilizados tangibles en los pronunciamientos internacionales», *Presupuesto y Gasto Público*, n.º 53, pp. 65-84.
- Fuertes Fuertes, I. (2007): «Un análisis del grado de comparabilidad de la información contable pública basado en la rigidez del marco regulador de la IFAC», *Presupuesto y Gasto Público*, n.º 47, pp. 65-86.
- International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) (2006a): *International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) No. 3 «Accounting policies, changes in accounting estimates and errors»*.
- (2006b): *IPSAS No. 16 «Investment Property» (Revised)*.
- (2006c): *IPSAS No. 17 «Property, Plant and Equipment» (Revised)*.
- (2008): *IPSAS No. 21 «Impairment of NonCash-Generating Assets» (Revised)*.
- (2008): *IPSAS No. 26 «Impairment of Cash-Generating Assets»*.

— (2010): *IPSAS No. 31 «Intangible Assets»*.

Intervención General de la Administración del Estado (IGAE) (1998): *Principios Contables Públicos. Documento n.º 6 «Inmovilizado no Financiero»*. Comisión de Principios y Normas Contables Públicas. IGAE, Madrid.

Nicolás Bravo, V. (2008): «Líneas de reforma de la contabilidad pública en España», *Presupuesto y Gasto Público*, n.º 51, pp. 231-242.

Moreno Aragonese, J. (2010): «La reforma del Plan General de Contabilidad Pública», *Técnica Contable*, n.º 730, pp. 46-50.

Orden EHA/1037/2010, de 13 de abril, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP-2010). Ministerio de Economía y Hacienda.

Orden de 6 de mayo de 1994, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP-1994). Ministerio de Economía y Hacienda.

Pérez Pérez, J. A. (2007): «Proyectos y logros de la contabilidad pública en España», *Presupuesto y Gasto Público*, n.º 46, pp. 95-107.

Robleda Cabezas, H. (2010): «Nuevo Plan General de Contabilidad Pública: ¿una herramienta oportuna para mejorar la información contable sobre la gestión pública?», *Partida Doble*, n.º 222, pp. 10-12.