

Cesión y adscripción de bienes según el plan general de contabilidad pública del estado

Francisco Julián Chico Martínez

Auditor de la Sindicatura de Comptes de Catalunya

1. Introducción

Las figuras de la cesión y de la adscripción de bienes son figuras muy utilizadas en estos días por los entes públicos. Ambas presentan ventajas e inconvenientes frente a las subvenciones de capital o frente a los arrendamientos.

Si bien el planteamiento formal que subyace tras ellas es muy simple, el tratamiento contable que siguen es complicado y difiere de forma notable según el plan general de contabilidad que se utilice.

En esta exposición se tendrá en cuenta únicamente la mecánica contable del cedente y del cesionario cuando ambos están sujetos al Plan General de Contabilidad Pública⁽¹⁾ y se tendrá en consideración

especialmente la *Resolución* de 14 de diciembre de 1999 (*La Resolución*, a partir de ahora), de la Intervención General de la Administración del Estado, por la que se regulan determinadas operaciones a realizar a fin de ejercicio: Amortizaciones del inmovilizado, provisiones y periodificación de gastos e ingresos.⁽²⁾

2. Cesión de bienes

Dentro de los derechos reales sobre las cosas, el Código Civil establece una doble clasificación;

de contabilidad del ámbito privado, véase: "El derecho de uso sobre bienes de dominio público". Frumen Molinero Gutiérrez. Auditoria Pública número 10, páginas 53 y siguientes.

- a) Los derechos reales plenos, en los cuales se puede disponer de ellos sin más limitaciones que las establecidas en las leyes. Sería el caso del derecho de propiedad plena.
- b) Los derechos reales limitados, en los cuales existen limitaciones en cuanto a su dominio. Tendríamos, por ejemplo, el usufructo y el derecho de uso y habitación,

Cuando un ente público realiza una cesión de un bien nos hallamos, según lo expuesto, ante dos derechos reales limitados: el del cedente, que teniendo la propiedad, no tiene la posesión del bien y el del cesionario, que teniendo la posesión no tiene su propiedad.

El Diccionario de la Real Academia Española define la cesión co-

(1) Para el tratamiento contable de las cesiones de las empresas sujetas al plan general

(2) BOE número 304 de 21 de diciembre de 1999.

mo "la renuncia de alguna cosa, posesión, acción o derecho, que una persona hace a favor de otra".

Asimismo, el artículo 74 de la Ley de Patrimonio del Estado establece que "Los bienes inmuebles del Patrimonio del Estado cuya afectación o explotación no se juzgue previsible, podrán cederse gratuitamente mediante Orden del Ministro de Economía y Hacienda, a propuesta de la Dirección General del Patrimonio del Estado, para fines de utilidad pública o de interés social"

2.1. CONTABILIDAD DEL CEDENTE

Cesión

En el momento de la cesión, los bienes objeto de cesión se darán de baja teniendo en cuenta la amortización acumulada y, si no se cede el bien en el primer día del año, dotar previamente la depreciación sufrida desde ese día.

El esquema contable de este último hecho sería el siguiente:

68X	Dotaciones para amortizaciones. Amortizaciones del inmovilizado.
a	
28X	Amortización acumulada del inmovilizado
<p>→ Por la depreciación sufrida desde el 1 de enero del año. X hasta la fecha de la cesión.</p>	

Posteriormente se cargará, simultáneamente, la cuenta de pasivo: 108. "Patrimonio entregado en cesión" y la de la correspondiente amortización acumulada, con abono a la cuenta representativa del bien cedido.

Hay que recordar que la cuenta 108 "Patrimonio entregado en ce-

sión" figurará, con signo negativo, en el Epígrafe: "Fondos propios" del pasivo del balance.

Con todo, el asiento representativo de la cesión de bienes se puede esquematizar como sigue:

108	Patrimonio entregado en cesión → Por el valor neto contable del bien cedido
28X	Amortización acumulada del inmovilizado X Por la amortización acumulada hasta el momento de la cesión
a	
22X	Inmovilizado → Por el valor contable activado del bien sujeto a cesión.

De acuerdo con el Documento 6 de la IGAE³, el bien ha de mantenerse registrado en el inventario del cedente, haciendo constar las condiciones de la cesión y el beneficiario de ésta.

Reversión

En el momento de la posible reversión se tendrán que diferenciar dos situaciones, dependiendo de si han producido o no, ampliaciones, mejoras o renovaciones.

1. No se ha producido ampliaciones, mejoras o renovaciones:

La contabilización de la reversión por parte del cedente, en este caso, constará de dos fases:

- 1ª El bien se dará de alta por el valor contabilizado en el momento de la cesión, diferenciando el valor contable activado y la

(3) Principios Contables Públicos, IGAE, página 162 y 163

amortización que había acumulada en aquél momento.

2XX	Inmovilizado → Valor que tenía el bien en el momento de la cesión
a	
108	Patrimonio entregado en cesión → Valor neto contable del bien en el momento de la cesión
28X	Amortización acumulada del inmovilizado → Amortización acumulada hasta el momento de la cesión

- 2ª Se registrará la depreciación producida desde el momento de la cesión al de la reversión:

679	Gastos y pérdidas de ejercicios anteriores
a	
28X	Amortización acumulada del inmovilizado
<p>→ Por el importe de la amortización que se hubiera dotado si el bien hubiese permanecido en el patrimonio del cedente</p>	

La Resolución establece que el cálculo de la amortización acumulada entre este período se determinará "bajo la hipótesis de que el bien hubiese permanecido en el patrimonio del cedente"

2. Se han producido ampliaciones, mejoras o renovaciones

- 1ª Se procederá de manera similar, pero teniendo en cuenta que el bien se dará de alta por el valor contabilizado en el momento de la cesión, añadiendo además el valor correspondiente a las am-

placiones, mejoras o renovaciones.

2XX	Inmovilizado → Valor que tenía el bien en el momento de la cesión + las ampliaciones, mejoras o renovaciones durante el período de cesión
a	
108	Patrimonio entregado en cesión → Valor neto contable del bien en el momento de la cesión
779	Ingresos y beneficios de ejercicios anteriores → Por las ampliaciones, mejoras o renovaciones habidas durante la cesión.
28X	Amortización acumulada del inmovilizado → Por la amortización acumulada hasta el momento de la cesión

El importe de estas ampliaciones, mejoras o renovaciones se determinará, según la Resolución, por alguno de los siguientes métodos y en el siguiente orden:

1. El valor venal, si es determinable fácilmente.
2. El valor neto contable de adquisición, si existen soportes documentales suficientes que permitan su determinación.
3. Valor cero si no se puede determinar por ninguno de los métodos anteriores

2ª Se registrará a continuación la depreciación producida desde el momento de la cesión al de la reversión:

679	Gastos y pérdidas de ejercicios anteriores
a	
28X	Amortización acumulada del inmovilizado
→ Por el importe de la amortización que se hubiera dotado si el bien hubiese permanecido en el patrimonio del cedente	

Integración en el patrimonio del cesionario

En el caso de que los bienes se integren de una forma definitiva en el patrimonio del cesionario, el tratamiento contable pasa a ser como el de una subvención.

Así el cedente tendrá que reconocer una subvención de capital en especie y cancelar la correspondiente cuenta de patrimonio:

2XX	Inmovilizado
a	
108	Patrimonio entregado en cesión

y, simultáneamente:

656	Subvenciones de capital
a	
2XX	Inmovilizado

Por su parte, el ente cedente dará de baja en su inventario, el bien entregado.

2.2. CONTABILIDAD DEL CESIONARIO

Cesión

El PGCP establece que el cesionario tendrá que dar de alta el bien recibido por el valor venal que ten-

gan en el momento en que se produzca la cesión.

2XX	Inmovilizado → Valor venal del bien en el momento de la cesión
a	
103	Patrimonio recibido en cesión → Valor venal del bien en el momento de la cesión

Según establece el Documento 6 de la IGAE⁴, este bien se dará de alta en el inventario del cesionario, con anotación de la entidad cedente, la circunstancia de encontrarse cedido y las condiciones de la cesión.

Sobre el valor activado del bien cedido se efectuarán las oportunas correcciones valorativas y las ampliaciones, mejoras o renovaciones que se efectúen sobre el bien cedido hasta el fin de la cesión.

2XX	Inmovilizado
a	
40X	Acreedores presupuestarios.
→ Por el valor de coste de las ampliaciones, mejoras o renovaciones.	

A su vez, el cesionario realizará las oportunas amortizaciones, sistemáticamente, sobre el bien recibido hasta, si es el caso, el momento de la reversión.

Dicha amortización tendrá como valor originario el valor por el cual se ha incorporado el bien al activo, es decir, se practicará la amortización

(4) Principios contables públicos., IGAE. página 162 y 163

sobre el valor venal, teniendo en cuenta su posible valor residual, y, si cabe las posibles incorporaciones, mejoras, etc.

682	Dotaciones para amortizaciones. Amortización del inmovilizado material
a	
28X	Amortización acumulada del inmovilizado
<p>→ En función del valor venal del bien más las posibles incorporaciones en el momento de la cesión y de la vida útil.</p>	

Reversión

Si se produce la reversión la expresión contable en partida doble sería la siguiente:

103	Patrimonio recibido en cesión → Por el valor que se dio de alta el bien, es decir, el valor venal en el momento de la cesión.
28X	Amortización acumulada del inmovilizado → Por la amortización acumulada desde el momento de la cesión al de la reversión
679	Gastos y pérdidas de ejercicios anteriores. ⁽⁵⁾ → Por las posibles diferencias negativas entre el valor de cesión y el de reversión.
a	
2XX	Inmovilizado → Por el valor que se dio de alta el bien, más las posibles incorporaciones, menos las posibles pérdidas de valor
779	Ingresos y beneficios de ejercicios anteriores → Por las posibles diferencias positivas entre el valor de cesión y el de reversión.

Integración en el patrimonio del cesionario

En el caso de que los bienes se integren en el patrimonio del cesionario, tendrá el tratamiento contable de una subvención de capital recibida en especie. El esquema contable sería:

103	Patrimonio recibido en cesión
a	
2XX	Inmovilizado

y simultáneamente:

2XX	Inmovilizado
a	
756	Subvenciones de capital

2.3. ADSCRIPCION

Una de las principales diferencias entre adscripción y cesión es, según la Ley de patrimonio del Estado, que la adscripción supone que el ente receptor es dependiente del cesionario, generalmente un organismo autónomo.

Debido a este hecho, y ante una posible consolidación, la mecánica contable de la adscripción difiere puntualmente respecto a la cesión.

2.4. CONTABILIDAD DEL ADSCRIBIENTE

Adscripción

Los bienes objeto de adscripción se darán de baja teniendo en

(5) La IGAE propone en "Manual de contabilidad pública", páginas 478 y siguientes, tratar estas diferencias dentro de la cuenta 670/671 "Pérdidas procedentes del Inmovilizado", o 770/771 "Beneficios procedentes del inmovilizado" según sea el signo de la diferencia.

cuenta, lógicamente la amortización acumulada y, si no se cede el bien en el primer día del año, dotar la parte correspondiente al tiempo transcurrido.

Así, por la dotación a la amortización del período comprendido entre el 1 de enero del año X y la fecha de la adscripción:

68X	Dotaciones para amortizaciones. Amortización del inmovilizado
a	
28X	Amortización acumulada del inmovilizado
<p>→ Por la depreciación sufrida desde el 1 de enero del año X hasta la fecha de la adscripción</p>	

Y, por la baja del bien, se cargará simultáneamente la cuenta de pasivo: 107. "Patrimonio entregado en adscripción" y la de la correspondiente amortización, con abono a la cuenta representativa del bien adscrito.

Si bien el PGCP establece que el bien se dará de baja por el valor neto contable, la Resolución puntualiza aún más y establece que ha de recogerse separadamente el valor contable activado y el importe de la amortización acumulada hasta la

La mecánica contable de la adscripción difiere puntualmente respecto a la cesión

fecha en que la adscripción tenga lugar.

Por otro lado se ha de recordar que la cuenta 107 "Patrimonio entregado en adscripción", al igual que la 108, figurará, con signo negativo, en el Epígrafe: "Fondos propios" del pasivo del balance.

El asiento representativo de la adscripción de bienes se puede esquematizar, según lo expuesto, como sigue:

107	Patrimonio entregado en adscripción → Por el valor neto contable del bien.
28X	Amortización acumulada del inmovilizado X Por la amortización acumulada hasta el momento de la adscripción
a	
22X	Inmovilizado → Por el valor que figura en balance el bien sujeto a adscripción.

Reincorporación

Si acontece la reincorporación al adscribiente, según establece la Resolución, el adscribiente dará de alta los bienes por "el valor neto contable que figuren en la contabilidad del ente beneficiario, recogiendo separadamente el valor contable activado y el importe de la amortización acumulada hasta la fecha en que la reversión tiene lugar".

2XX	Inmovilizado → Valor contable activado en la contabilidad del ente beneficiario.
679	Gastos y pérdidas de ejercicios anteriores ⁶ → Por las posibles diferencias negativas de imputación.
a	
107	Patrimonio entregado en adscripción → Valor imputado en el momento de la adscripción.
28X	Amortización acumulada del inmovilizado → Valor acumulado (importe amortizado por el adscribiente más el del beneficiario)
779	Ingresos y beneficios de ejercicios anteriores. → Por las posibles diferencias positivas de imputación.

2.5. CONTABILIDAD DEL BENEFICIARIO

Adscripción

El beneficiario de la adscripción dará de alta el bien recibido por el valor neto contable que figuren en la contabilidad del adscribiente, registrando de forma diferenciada el valor contable activado y la amortización acumulada hasta la fecha de la adscripción.

2XX	Inmovilizado → Valor contable activado del bien en el momento de la adscripción.
-----	---

(6) Idem nota 5

a	
101	Patrimonio recibido en adscripción → Valor neto contable del bien en el momento de la adscripción.
28X	Amortización acumulada del inmovilizado → Por el valor acumulado hasta el momento de la adscripción.

El bien recibido en adscripción será amortizado teniendo como base amortizable neta la que constaba en la contabilidad del adscribiente.

De acuerdo con la Resolución, el ente beneficiario deberá, además, reflejar en su contabilidad todas las posibles correcciones valorativas, tanto de signo negativo como positivo, sobre el valor de dichos bienes.

Reincorporación

Si se produce la reincorporación del bien al adscribiente, el reflejo en la contabilidad del beneficiario quedaría de la forma siguiente:

El bien recibido en adscripción será amortizado teniendo como base amortizable neta la que constaba en la contabilidad del adscribiente



3. La fiscalización de los bienes cedidos

La fiscalización de los bienes cedidos, generalmente, formará parte de la fiscalización del área de inmovilizado, y, a no ser que posea una importancia material considerable, no se planteará como área independiente.

No obstante se pueden destacar los siguientes aspectos relativos a este tipo de bienes:

3.1. AUDITORIA DE LEGALIDAD

La auditoria de legalidad tendrá, entre otros, los siguientes aspectos a comprobar:

- a) Existencia física de los bienes y concordancia con las expuestas en los estados financieros.
- b) Pertinencia. Comprobación de la titularidad del bien y si existe algún tipo de carga o limitación a ésta. Si la auditoría se realiza al ente beneficiario, es procedente la confirmación del cedente, bien sea mediante circularización o cualquier otro medio alternativo.
- c) Competencia del órgano cedente (En el ámbito del Estado, el Ministro de Economía a propuesta de la Dirección General del Patrimonio del Estado).
- d) Correcta incoación de los expedientes. (Dirección General del Patrimonio del Estado, con informe de la Intervención General)
- e) Adecuación de los fines a la utilidad pública o al interés social.
- f) Inclusión en el Inventario General de Bienes del ente cedente y correcta anotación de la circunstancia de encontrarse cedido, identificación del cesionario o cedente, según sea el caso, y condiciones de la cesión.

La fiscalización de los bienes cedidos, generalmente, formará parte de la fiscalización del área de inmovilizado

- g) Debida inscripción en el Registro de la propiedad.

3.2. AUDITORIA FINANCIERA

La auditoria financiera de este tipo de bienes pasará, entre otros, por los siguientes aspectos:

- a) Presentación adecuada en los estados financieros, de acuerdo con el plan contable que le sea de aplicación.
- b) Valoración adecuada, teniendo en cuenta que las posibles ampliaciones, mejoras, etc. pasarían a formar parte del valor del bien.
- c) Evolución. Realización de un análisis interanual, comparando posibles irregularidades.
- d) Integridad. Verificación, en la auditoria al ente beneficiario, de que todos los bienes cedidos están contabilizados y los que están contabilizados como cedidos tienen este carácter.

4. Conclusión

Sin ánimo de ser exhaustivo, y a modo de resumen, se pueden destacar los siguientes aspectos relativos a la cesión y a la adscripción:

101	Patrimonio recibido en adscripción → <i>Por el importe imputado en el momento de la adscripción.</i>
28X	Amortización acumulada → <i>Por el valor acumulado, tanto por el adscribiente, hasta el momento de la adscripción, como por el beneficiario, a partir de aquel momento.</i>
679	Gastos y pérdidas de ejercicios anteriores ⁷ → <i>Por las posibles diferencias negativas.</i>
a	
2XX	Inmovilizado → <i>Por el valor contable activado.</i>
779	Ingresos y beneficios de ejercicios anteriores → <i>Por las posibles diferencias positivas de imputación.</i>

(7) *Ibidem* nota 5

CESIÓN	ADSCRIPCIÓN
Aspectos comunes:	
<ul style="list-style-type: none"> • No existe transmisión de titularidad del bien, se transmite un derecho de uso. • Es una transmisión gratuita. • Las finalidades a las que ha de estar destinado el bien han de ser de utilidad pública o de interés social. • Si no se cumplen dichas finalidades, tendrá lugar la reversión o reincorporación al ente cedente o adscribiente. 	
Aspectos diferenciados:	
<ul style="list-style-type: none"> • No se requiere, en principio, dependencia del cesionario respecto al cedente. • El cesionario dará de alta el bien por el valor venal que tengan en el momento en el que se produzca la cesión. • En caso de reversión el ente cedente dará de alta el bien por el valor contabilizado en el momento de la cesión más las posibles mejoras, ampliaciones, etc. y posteriormente se registrará la depreciación producida desde la cesión hasta la reversión. 	<ul style="list-style-type: none"> • Ha de existir dependencia del cesionario respecto al cedente. Generalmente se trata de un organismo autónomo. • El beneficiario dará de alta el bien por el valor neto contable que figure en la contabilidad del adscribiente. • En el caso de reversión el adscribiente dará de alta el bien por el valor neto contable que figure en la contabilidad del beneficiario, teniendo en cuenta que en este valor constarán las mejoras, ampliaciones o renovaciones sufridas en el bien.

BIBLIOGRAFIA

- BENITO LÓPEZ, BERNARDINO. Manual de contabilidad pública. Bernardino Benito López. Madrid. Pirámide. 1995. ISBN 84-368-0915-7.
- FRUMEN MOLINERO GUTIÉRREZ. Auditoría Pública número 10. Revista de los órganos autonómicos de control externo.
- IGAE. Manual de contabilidad pública. En especial el capítulo 11: La contabilidad del inmovilizado no financiero. (pg. 478 y siguientes) Ministerio de Economía y Hacienda. 1994. ISBN 84-476-0163-3.
- IGAE. Principios contables públicos. Documentos 1 a 8. ISBN 84-476-0118-8. Centro de Publicaciones. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid. 1994
- MIGUEL ANGEL CRESPO. Contabilidad pública. McGraw Hill. 1995. ISBN 84-481-1615-1.
- MONTAÑO, IGNACIO. La nueva contabilidad pública. Madrid. Pirámide. 1984. ISBN 84-368-0260-8
- POU DIAZ. JOSE LUIZ MENOYO GONZALEZ. DANIEL CARRASCO (COORDINADOR). Plan General de contabilidad pública. Análisis de algunos aspectos polémicos. La nueva contabilidad pública. La información contable y el Plan General de Contabilidad Pública de 1994. Ariel Economía. ISBN: 84-344-2101-1. 1994
- TORRES PRADAS, LOURDES; PINA MARTÍNEZ, VICENTE. Manual de contabilidad pública. Centros de Estudios Financieros 1996. ISBN 84-454-0747-3 ■