

40.- Casos de activos no corrientes mantenidos para la venta

Autores: José Luis Arquero Montaña e Ignacio Ruiz Albert. Universidad de Sevilla

Caso 1.

La empresa Yesos y Perlitas de Alcalá S.A. dispone, para su fuerza de ventas, de una serie de vehículos en propiedad. La política de uso de los mismos es la siguiente: su uso operativo es un periodo de 4 años, al cabo de los cuales los vende a una red de concesionarios especializados en vehículos de segunda mano. YPA cuenta con acuerdos con varios de estos establecimientos, de forma que los precios de venta se pueden estimar con fiabilidad y suficiente antelación al calcularse sobre los listados de precios del Boletín Estadístico de Vehículos de Ocasión (tablas GANVAM). Los vehículos, antes de su venta y para garantizar su estado, son sometidos a una verificación por una empresa especializada.

El día 1 de noviembre de x1, 4 vehículos de la flota son retirados de uso para ser vendidos. Estos vehículos se adquirieron hace 4 años por 21.000 euros cada uno. Se les estimó, teniendo en cuenta la política antes citada, un valor residual de 6.000 euros.

Los costes de verificación necesarios para la venta son 400 euros por vehículo y el importe de venta pactado unitario es de 6.200. La transacción se realizará durante el mes de enero de 2009, una vez realizadas las verificaciones y comprobado el estado de los vehículos por el comprador.

Solución según el PGC 90

El tratamiento diferenciado de los inmovilizados disponibles para la venta no aparece en el PGC 90. Por tanto, este activo, en el caso de que su vida útil y valor residual se hubiese definido de la misma forma, permanecería en el inmovilizado material a su valor neto contable hasta el momento de su baja, por enajenación o por cualquier otro motivo (ver nota final 1). Este valor neto contable sería el valor residual corregido, en su caso, con una provisión. Por tanto, en primer lugar, se contabilizaría la amortización pendiente.

La cuota anual normal es de 3.750 euros por vehículo. En el año x1 quedan pendientes de amortización 10 meses, por lo que la cuota ajustada es de 3.125 euros. Para cada vehículo se contabilizaría:

Cód PGC	Dotación amortización (por vehículo)	Debe	Haber
90			
(682)	Amortización del inmovilizado material	3.125	
(2828xxx)	Amortización acumulada de elementos de transporte		3.125

Dado que el PGC 90 no define conceptualmente los criterios de valoración, no queda claro qué debe entenderse por valor de mercado a los efectos de lo indicado en la norma 7ª, 2 de la resolución del ICAC de 30/07/1991, para calcular las provisiones por depreciación. Si entendemos un valor de realización neto, en este caso sería conveniente reflejar, asimismo un provisión por depreciación, dado que el valor neto contable (6.000) es superior al valor neto de realización (6.200 – 400).

Cód PGC	Dotación a la provisión (por vehículo)	Debe	Haber
90			
(692)	Dotación a la provisión del inmovilizado material	200	
(292)	Provisión por depreciación del inmovilizado material		200

El balance de situación de X1, recogería, dentro del epígrafe B.III, inmovilizaciones materiales un valor de 21.000 euros por cada vehículo en la cuenta (228), elementos de transporte, una amortización acumulada de 15.000 en la cuenta (282), amortización acumulada del inmovilizado material y una provisión por depreciación de 200 en la cuenta (292).

Solución según el PGC 2007

En primer lugar es necesario puntualizar que este tratamiento sólo se contempla en la versión normal del PGC. Una vez indicado esto, es conveniente resaltar que una de las cuestiones más interesantes introducidas por el PGC 07 es el uso, como criterio clave de clasificación y valoración, de la forma en la que los activos recuperan su valor. Este criterio es determinante en la clasificación de los activos financieros en carteras y es también el criterio subyacente en la clasificación de un elemento patrimonial como activo no corriente (grupo 2) o activo no corriente mantenido para la venta (ANCMV, grupo 5).

Así, los inmovilizados en uso recuperan su valor mediante su participación en el proceso productivo, en el cual se consumen a la vez que ayudan a la generación de ingresos de explotación. El valor en uso es el criterio de valoración clave para estos activos, cuyo coste se recupera por el uso a largo plazo. Sin embargo, los activos no corrientes que han sido separados del proceso productivo y van a ser enajenados en un plazo corto, recuperan su valor de una forma completamente distinta: mediante un precio de venta obtenido a corto plazo. Por ello, el valor neto realizable es un criterio de valoración a tener en cuenta para estos activos, mientras que el valor en uso es irrelevante.

Para clasificar un activo como ANCMV se requiere que cumpla la definición (su valor contable se recuperará fundamentalmente a través de su venta, en lugar de por su uso continuado) y que su venta sea altamente probable a corto plazo (NRV 5ª). Esta venta probable requiere que el activo esté disponible en sus

condiciones actuales para su venta inmediata y que se cumplan condiciones para valorar de forma fiable el importe a obtener y la probabilidad de venta.

Si se cumplen estos requisitos, el activo se reclasificará y se le aplicará un criterio de valoración distinto. Para ello se procede como en cualquier baja de inmovilizado. Se ajusta su valor neto contable a fecha de reclasificación, calculando en primer lugar las amortizaciones pendientes. En el caso que nos ocupa, está pendiente de contabilizar la correspondiente a x1:

La cuota anual normal es de 3.750 euros por vehículo. En el año x1 quedan pendientes de amortización 10 meses, por lo que la cuota ajustada es de 3.125 euros. Para cada vehículo se contabilizaría:

<i>Dotación amortización</i>		Debe	Haber
(681)	Amortización del inmovilizado material	3.125	
(2818xxx)	Amortización acumulada del inmovilizado material		3.125

El valor neto contable de cada vehículo, una vez dotadas las amortizaciones, sería de 6.000 euros (21.000 menos la amortización acumulada de 15.000).

El criterio de valor relevante ahora es el valor neto realizable, es decir, el importe que puede obtenerse mediante la venta menos los gastos asociados a la misma. Para cada vehículo se puede obtener 6.200, pero asumiendo unos gastos de 400. Por ello el valor neto realizable es de 5.800. Dado que por un bien con un valor neto contable de 6.000 se pueden recuperar sólo 5.800, existe un deterioro de 200 euros que hay que reflejar.

<i>Corrección por deterioro (por vehículo)</i>		Debe	Haber
(691)	Pérdidas por deterioro del inmovilizado material	200	
(2918xxx)	Deterioro de valor de elementos de transporte		200

El valor neto contable refleja ahora el valor recuperable mediante la venta, 5.800. Como cumple todos los requisitos necesarios, se reclasifica como ANCMV.

<i>Baja y reclasificación (por vehículo)</i>		Debe	Haber
(585xxxx)	ANCMV Inmovilizado	5.800	
(2818xxx)	Amortización acumulada del inmovilizado material	15.000	
(2918xxx)	Deterioro de valor de maquinaria	200	
(218xxxx)	Elementos de transporte		21.000

A partir de ese momento, a todos los efectos de clasificación y valoración estos elementos son activos corrientes y no se amortizan. En todo caso, podrían sufrir deterioros posteriores. Así, en el balance de x1, estos vehículos aparecerán dentro

del **activo corriente** en el epígrafe *I Activos no corrientes mantenidos para la venta*.

Caso 2

La empresa Conde S.A. adquirió a principios de x1 una maquinaria con un coste de 80.000 euros. Esta maquinaria se amortiza linealmente en 8 años, con un valor residual nulo. A finales de x6 se sustituye por otra nueva y queda retirada de uso y pendiente de su venta.

Solución según el PGC 90

El tratamiento diferenciado de los inmovilizados disponibles para la venta no aparece en el PGC 90. Por tanto, este activo permanecería en el inmovilizado material hasta el momento de su baja, por enajenación o por cualquier otro motivo. Este valor neto contable debería corregirse periódicamente para reflejar la disminución de valor sistemática por amortización y, en caso de que se cuente con una estimación fiable del valor de mercado y éste valor fuese menor que el VNC, debería considerarse la posibilidad de dotar con una provisión.

Solución según el PGC 2007

Para clasificar este activo como ANCMV se requiere que cumpla la definición (su valor contable se recuperará fundamentalmente a través de su venta, en lugar de por su uso continuado) y que su venta sea altamente probable a corto plazo (NRV 5ª), las condiciones que garantizan que la operación, previsiblemente, va a tener lugar en un plazo corto son las siguientes:

- I. el activo debe poder ser vendido actualmente en las condiciones en las que se encuentra y
- II. su venta debe ser altamente probable (en cuanto a intencionalidad por parte de la empresa y posibilidades reales de encontrar comprador).

En concreto, se indican las siguientes circunstancias para valorar la probabilidad:

- La empresa debe encontrarse comprometida por un plan para vender el activo y haber iniciado un programa para encontrar comprador y completar el plan.
- La venta del activo debe negociarse activamente a un precio adecuado en relación con su valor razonable actual.
- Se espera completar la venta dentro del año siguiente a la fecha de clasificación del activo como mantenido para la venta, salvo que, por hechos o circunstancias fuera del control de la empresa, el plazo de

venta se tenga que alargar y exista evidencia suficiente de que la empresa siga comprometida con el plan de disposición del activo.

- Las acciones para completar el plan indiquen que es improbable que haya cambios significativos en el mismo o que vaya a ser retirado.

La maquinaria de nuestro ejemplo no cumple los requisitos de probabilidad de venta a corto plazo, es cierto que esta disponible para ser vendida en las condiciones actuales, pero no puede considerarse un activo corriente por no ser su venta altamente probable a corto plazo. Este activo continuaría contabilizado en el activo no corriente, y, en la medida en que sigue perdiendo valor de forma sistemática por el paso del tiempo y la obsolescencia técnica, debería continuar amortizándose o valorarse la posibilidad de reconocer un deterioro por la disminución de su valor en uso.

NOTAS FINALES

Nota 1.

El PGC del 90 define en su tercera parte como inmovilizado a aquellos elementos destinados a servir de forma duradera en la actividad de la empresa. Dos consultas al ICAC y algunas cuestiones incluidas en la adaptación del PGC al sector inmobiliario tratan la cuestión del posible cambio de adscripción de un elemento entre activo circulante y activo fijo.

La Consulta 3 del BOICAC 52 establece como criterio determinante para la adscripción de un activo al inmovilizado el destino al que va a servir de acuerdo con el objeto propio de la actividad de la empresa o función que desempeña en relación con la actividad objeto de la explotación siendo este criterio preferente a la naturaleza del bien concreto u otras consideraciones como el plazo en el que se va a vender.

Las normas de adaptación del PGC al sector inmobiliario y la Consulta 1 del BOICAC 36 hacen alusión al tratamiento de elementos adscritos inicialmente al inmovilizado y posteriormente enajenados. En estos casos si el elemento ha sido utilizado o explotado no podría traspasarse a existencias considerándose como extraordinario el resultado producto de su venta. No obstante se indica que deberá predominar la verdadera naturaleza de la operación, de tal manera que una utilización accidental o limitada no debería alterar la calificación de ese activo.

Las anteriores disquisiciones parecen dirigirse a tratar determinados activos que pudieran clasificarse alternativamente como inmovilizados o como existencias (inmuebles en empresas inmobiliarias que han sido utilizados previamente por la empresa o existencias con periodos medios de venta superiores a un año) más que a los activos que tratamos aquí como ANCMV, que en muchos casos no se podrían clasificar como existencias en ningún caso.