

TÍTULO:	ANÁLISIS DE LA NORMATIVA CONTABLE SOBRE LOS ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA
AUTOR/ES:	Oubiña, Gabriel H.; Faccendini, Yanina C.
PUBLICACIÓN:	Profesional y Empresaria (D&G)
TOMO/BOLETÍN:	XX
PÁGINA:	-
MES:	Agosto
AÑO:	2019
OTROS DATOS:	-

**YANINA C. FACSENDINI
GABRIEL H. OUBIÑA**

ANÁLISIS DE LA NORMATIVA CONTABLE SOBRE LOS ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA

Los autores analizan las cuestiones generales de reconocimiento, medición y revelación, relativas a los activos no corrientes mantenidos para la venta bajo las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), y, en forma complementaria, respecto de las normas contables profesionales argentinas. El análisis se realiza desde lo general a lo particular, vinculando ciertos aspectos tratados en la normativa con ejemplos de aplicación práctica.

I - ANÁLISIS SEGÚN LAS NORMAS INTERNACIONALES

1. Introducción

Los activos relacionados con la NIIF 5 son aquellos cuyo valor de libros no será recuperados por su uso (valor actual de los flujos futuros estimados de efectivo que se espera se deriven del uso continuado de un activo y de su enajenación o disposición por otra vía al final de su vida útil), sino por su venta, aplicándose a todos los activos no corrientes⁽¹⁾ y grupos enajenables de elementos de la entidad (en adelante ANCMV).

En particular, la norma internacional, al referirse al grupo enajenable de elementos, hace referencia al grupo de activos de los que se va a disponer, ya sea por enajenación o disposición por otra vía, de forma conjunta como grupo en una única operación y/o junto con los pasivos directamente asociados con tales activos que se vayan a transferir en la transacción (NIIF 5, Apéndice A).

La NIIF indica también que podría ser un grupo o grupos de unidades generadoras de efectivo⁽²⁾ (UGE) o parte de ella (NIIF 5.4). Asimismo, dentro del grupo enajenable se incluye cualquier activo o pasivo (como los corrientes o una actividad interrumpida), con las exclusiones indicadas en el punto siguiente.

2. Exclusiones

Quedan excluidos de la aplicación de esta norma los activos que estén incluidos en otras normas (NIIF o Normas Internacionales de Contabilidad -NIC-), que le sean aplicables, independientemente de que sean activos individuales o que formen parte de un grupo enajenable de elementos, siendo el caso de:

- Activos por impuesto diferido (de acuerdo a la NIC 12 - Impuesto a las ganancias).
- Activos procedentes de retribuciones a los empleados (de acuerdo a la NIC 19 - Beneficio a los empleados).
- Activos financieros (de acuerdo a la NIIF 9 - Instrumentos Financieros).
- Activos no corrientes contabilizados con el modelo de valor razonable (de acuerdo a la NIC 40 - Propiedades de inversión).
- Activos no corrientes valuados a su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta - Agricultura (de acuerdo a la NIC 41 - Agricultura).
- Grupos de contratos de seguro (de acuerdo a la NIIF 17 - Contratos de Seguro).

3. Clasificación como mantenidos para la venta

Sin duda la característica saliente de los ANCMV es la recuperación del importe en libros a través de una transacción de venta⁽³⁾ (NIIF 5.6), debiendo el activo o grupo enajenable de elementos cumplir las siguientes características para su clasificación como mantenidos para la venta.

Características

1. Estar disponible en sus condiciones actuales para su venta inmediata en función de los términos usuales y habituales para la venta de estos activos o grupo enajenable de elementos (NIIF 5.7). En otras palabras, resulta necesaria la existencia de intención y la capacidad de la entidad de cederlo; ejemplo de estas situaciones son:

- a) Si la entidad cede un edificio de sus oficinas debiendo previamente desocuparlo, no significa que la propiedad no está disponible para la venta inmediata; por lo tanto, a la fecha del compromiso establecido en el plan, se perfeccionaría el hecho de estar disponible para su venta inmediata. El opuesto a este ejemplo sería la necesidad de construir un nuevo edificio para mudarse antes de desocupar el actual, no encontrándose este último disponible para su venta hasta que la construcción del nuevo esté completa.
- b) Otro ejemplo que no afecta el criterio de disponibilidad sería si la entidad quiere transferir sus operaciones y existen órdenes de trabajo incompletas. En cambio, si las operaciones no fueran transferidas y la entidad quiere completar las órdenes pendientes y transferir únicamente los bienes una vez que las órdenes estén cumplidas, el criterio de disponibilidad no se cumple hasta que las operaciones cesen realmente.

2. Su venta debe ser altamente probable⁽⁴⁾, es decir, la dirección debe:

- a) estar comprometida por un plan para su venta,
- b) haber iniciado de forma activa un programa para encontrar comprador y completar el plan,
- c) debe negociarse a un precio razonable en función con su valor razonable actual (importe por el cual podría ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua)⁽⁵⁾,
- d) la venta debe completarse para su reconocimiento completo dentro del año siguiente a la fecha de clasificación,
- e) son improbables cambios significativos en el plan o que el mismo vaya a ser retirado (NIIF 5.7 y 5.8).

Excepciones permitidas

La entidad podría extenderse más de un año para su venta si existen circunstancias y hechos que ocasionen que el retraso sea causado por acontecimientos fuera del control de la entidad y existen evidencias suficientes del compromiso asumido en el plan para la venta (NIIF 5.9). Al respecto, el apéndice B de la norma establece las siguientes situaciones como ejemplos de ampliación del período exigido para completar la venta:

- a) Bajo un plan comprometido de venta de un activo no corriente o grupo enajenable de elementos por la entidad, exista una expectativa razonable de que otros terceros, distintos del comprador, impongan condiciones sobre la transferencia que ampliarían el período necesario para completar la venta y además que las acciones necesarias para responder esas condiciones no puedan ser iniciadas hasta después de que se haya obtenido el compromiso firme de compra, siendo altamente probable que haya un compromiso firme de compra⁽⁶⁾ en el plazo de un año.
- b) La entidad obtenga un compromiso firme de compra y como resultado el comprador u otros terceros hayan impuesto de forma inesperada condiciones sobre la transferencia del activo no corriente o grupo enajenable de elementos que extenderán el período exigido para completar la transacción, habiendo la entidad tomado a tiempo las medidas necesarias para su cumplimiento, esperando una resolución favorable de los factores que originan el retraso.
- c) Durante el período inicial de un año, surjan circunstancias que previamente fueron consideradas improbables⁽²⁾, originando la extensión del período a un plazo mayor a un año, habiendo la entidad emprendido las acciones necesarias para responder al cambio de las circunstancias, cumpliéndose el resto de los requisitos exigidos (negociación a un precio razonable bajo una venta inmediata y altamente probable, véase punto 3.a.2).

Adquisición para su venta posterior

Cuando se adquiera un activo no corriente o grupo enajenable de elementos, exclusivamente para su posterior enajenación, se clasificará como mantenido para su venta si cumple con los requisitos indicados en el punto 3.a.2), con las dispensas del 3.b). Sin embargo, si es altamente probable que los requisitos no se cumplan a esa fecha, podrá igualmente clasificarlo para su venta, de producirse estos dentro de un corto período tras la adquisición, generalmente en los tres meses siguientes (NIIF 5.11).

4. Criterios de valuación

Los activos no corrientes o grupo enajenable de elementos que cumplan los requisitos para ser clasificados como mantenidos para la venta se valorarán al menor valor entre su importe en libros y su valor razonable menos los costos de ventas (costos incrementales directamente atribuibles a la enajenación de un activo o grupo enajenable de elementos, excluyendo los gastos financieros y los impuestos a las ganancias) (NIIF 15 y 16).

Cuando se espere que la venta se produzca más allá del período de un año, la entidad registrará los costos de venta por su valor actual, reconociendo el costo financiero en resultados, así como cualquier incremento en el valor actual que surja por el transcurso del tiempo (NIIF 5.17).

Asimismo, la norma señala que inmediatamente antes de la clasificación inicial como ANCMV, el importe en libros del activo (o de todos los activos y pasivos del grupo) se valorará de acuerdo con las normas que le sean de aplicación; en otras palabras, la entidad debe aplicar sus políticas contables habituales hasta que se cumplan los requisitos para la clasificación como mantenidos para la venta (NIIF 5.18).

5. Valuación posterior

Los ANCMV no serán objeto de amortizaciones mientras estén clasificados como tales o mientras formen parte de un grupo enajenable de elementos clasificados para la venta; sin embargo, tanto los intereses como otros gastos atribuibles a los pasivos de un grupo enajenable de elementos que se hayan clasificado como mantenidos para la venta seguirán reconociéndose (NIIF 5.25).

6. Pérdidas por deterioro del valor

Los ANCMV pueden dar lugar al reconocimiento inicial o posterior de un deterioro asociado, debido a su reconocimiento en función del valor razonable menos los costos de ventas (NIIF 5.20). Al respecto, en primer lugar se contabilizará cualquier partida que esté

fuera del alcance de esta NIIF, de acuerdo a la norma que le sea aplicable (NIIF 5.19), y posteriormente se reconocerá el deterioro por el exceso del valor en libros.

Asimismo, se reconocerá una ganancia por cualquier incremento posterior derivado de la valoración del valor razonable menos los costos de ventas de un activo, sin superar la pérdida de deterioro del valor acumulada que se hubiera reconocido, ya sea bajo esta norma o previamente de acuerdo a la NIC 36 - Deterioro del valor de los activos (NIIF 5.21).⁽⁸⁾

7. Activos abandonados, fuera de uso y operaciones discontinuas

a) Activos abandonados

La entidad no clasificará como mantenido para la venta el activo no corriente o grupo enajenable de elementos que vaya a ser abandonado, debido a que su importe en libros va a ser recuperado principalmente a través de su uso continuado hasta el final de su vida económica, incluyendo también aquellos que vayan a cerrarse definitivamente en lugar de ser vendidos (NIIF 5.13).

Sin embargo, el grupo de elementos que vaya a ser abandonado será considerado una actividad interrumpida si cumple con los requisitos que se describen a continuación, debiendo en ese caso ser tratado como tal en la cuenta resultados y notas correspondientes (NIIF 5.32):

- representa una línea de negocios o un área geográfica que es significativa y puede considerarse separada del resto, o
- forma parte de un plan individual y coordinado para enajenar o disponer por otra vía de una línea de negocios o de un área geográfica de la explotación que sea significativa y pueda considerarse separada del resto, o
- es una entidad dependiente adquirida exclusivamente con la finalidad de revenderlas.

b) Operación discontinuada

Una operación discontinuada es un componente de la entidad que ha sido dispuesto, o bien que ha sido clasificado, como mantenido para la venta. Comprende las operaciones y flujos de efectivo que pueden ser distinguidos claramente del resto de la entidad, tanto desde un punto de vista operativo como a los efectos de la información financiera. En otras palabras, un componente de una entidad habrá constituido una unidad generadora de efectivo o un grupo de unidades generadoras de efectivo mientras haya estado en uso (NIIF 5.31).

c) Activo fuera de uso

El activo no corriente que vaya a estar temporalmente fuera de uso no se contabilizará como si hubiera sido abandonado (NIIF 5.14). Un ejemplo sería una planta que deja de ser utilizada temporalmente al disminuir la demanda de los productos que fabrica, pero que se encuentran en condiciones operativas a la espera de que el mercado vuelva a demandar sus productos. Sin embargo, es muy probable que en estas circunstancias deba reconocerse una pérdida por deterioro de acuerdo a lo indicado en la NIC 36.

8. Cambios en el plan de venta

Un activo o grupo enajenable no se clasificará como ANCMV si deja de cumplir con los requisitos establecidos en el punto 3. Sin embargo, si un activo deja de formar parte de un grupo enajenable clasificado como mantenido para la venta, el resto de los integrantes del grupo continuarán valuándose de la misma manera si continúan cumpliendo los requisitos establecidos para ser considerados como mantenidos para la venta (NIIF 5.29). Aquel activo o grupo enajenable que deje de ser considerado como ANCMV se reconocerá al valor menor entre:

- a) su importe en libros antes de que el activo o grupo enajenable de elementos fuera clasificado como mantenido para la venta, ajustado por cualquier depreciación, amortización o revalorización que se hubiera reconocido si este activo (grupo enajenable de elementos) no se hubiera clasificado según esta norma, y
- b) su importe recuperable a la fecha de la decisión posterior de no vender, definido como el mayor valor entre el valor razonable y su valor de uso. Por lo tanto, si el activo no corriente forma parte de una UGE, su importe recuperable será el valor contable que se habría reconocido después de asignarle cualquier pérdida por deterioro correspondiente a dicha UGE de acuerdo con la NIC 36 (NIIF 5.26 y 5.27).

La entidad reconocerá en los resultados de las operaciones que continúan cualquier ajuste del importe en libros del ANCMV cuando abandone esta clasificación, a menos que el activo se hubiera revalorizado de acuerdo con la NIC 16 (Propiedades plantas y equipos) y/o la NIC 38 (Activos intangibles), antes de su clasificación como mantenido para la venta, en cuyo caso el ajuste se trataría como un incremento o decremento de la revalorización, en la misma partida de la cuenta de resultados (o del estado de resultado global) utilizada para presentar cualquier pérdida o ganancia reconocida en relación con la revalorización de activos no corrientes (o grupos enajenables) mantenidos para la venta (NIIF 5.28, NIIF 5.37).

9. Aspectos de presentación

a) Activos no corrientes mantenidos para la venta

La norma internacional indica que se presentarán en el balance, de forma separada del resto de los activos, tanto los activos no corrientes como los activos de un grupo enajenable de elementos clasificados como mantenidos para la venta. Igual tratamiento seguirán los pasivos que formen parte de un grupo enajenable de elementos clasificado como mantenido para la venta, presentándose de forma separada del resto de los pasivos.

Los activos y pasivos indicados no se compensarán ni se presentarán como un único importe, debiendo revelarse información por separado de las principales clases de estos activos y pasivos, ya sea en el balance o en las notas (NIIF 5.1 y NIIF 5.38).

Un excepción al párrafo anterior es cuando el grupo enajenable de elementos es una entidad dependiente adquirida recientemente que cumple los criterios para ser clasificada (véase punto 3) en el momento de la adquisición, no debiendo en ese caso revelar información sobre las principales clases de activos y pasivos (NIIF 5.38). Por otra parte, al ser recuperados por su venta dentro del año siguiente, se clasificarán como corrientes.

Sin embargo, si la entidad ha adquirido activos que normalmente considere no corrientes exclusivamente con la finalidad de revenderlos, no los clasificará como corrientes a menos que cumplan los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta (NIIF 5.3). No obstante, cuando se cumplieran los requisitos para ser considerado ANCMV después de la fecha del balance pero antes

de la autorización para la divulgación de los estados financieros, la entidad revelará la situación en nota, describiendo el activo no corriente o grupo enajenable de elementos en conjunto con los hechos y circunstancias de la venta o de la decisión de su enajenación, la forma y plazo esperados, así como el segmento dentro del cual se presenta el activo no corriente o grupo enajenable de elementos de acuerdo a la NIC 14 - Información por segmentos [NIIF 5 y 41, a), b) y d)], de ser aplicable.

Asimismo, la entidad presentará de forma separada los importes acumulados de los ingresos y de los gastos que se hayan reconocido directamente en el patrimonio neto y se refieran a los ANCMV (NIIF 5.38).

De haber producido un cambio en el plan de venta del ANCMV (véase punto 8), la entidad describirá en el ejercicio de decisión los hechos y circunstancias que hayan llevado a tomar tal decisión, así como el efecto de la misma sobre los resultados de las explotaciones, tanto para dicho ejercicio como para cualquier ejercicio anterior sobre el que se presente información (NIIF 5.42).

Si la entidad dejase de clasificar un componente como mantenido para la venta, los resultados de la operación relativos al componente que se hayan presentado previamente como procedentes de operaciones discontinuadas se reclasificarán e incluirán en los resultados de las operaciones que continúan para todos los períodos sobre los que se presente información. Se mencionará expresamente que los importes relativos a los períodos anteriores han sido objeto de una nueva presentación (NIIF 5.36).

b) Actividad interrumpida

La norma bajo análisis indica la importancia de presentar y revelar información que permita a los usuarios de los estados financieros evaluar los efectos financieros de las actividades interrumpidas y la enajenación o disposición por otra vía de los activos no corrientes o grupos enajenables de elementos (NIIF 5.30), revelando estas actividades por separado en el estado de resultados (NIIF 5.1).

c) Información retrospectiva

Los requisitos de presentación de los activos (o grupos enajenables) clasificados como mantenidos para la venta al final del período del que se informa no se aplican retrospectivamente (NIIF 5.40). Por lo tanto, no se modifican los balances comparativos de los períodos anteriores.

Un caso particular es lo relacionado a la cuenta de resultados en el caso de existir actividades interrumpidas, ya que se deberían realizar los ajustes pertinentes para hacerla comparable, debiendo modificar la información comparativa presentada originalmente para aquellos grupos enajenables clasificados como actividades interrumpidas (NIIF 5.34).

10. Aspectos de revelación

La entidad revelará en las notas la siguiente información, referida al ejercicio en el cual el ANCMV haya sido clasificado como mantenido para la venta o se hubiera vendido:

- a) una descripción del activo no corriente o grupo enajenable de elementos;
- b) una descripción de los hechos y circunstancias de la venta, o de los que hayan llevado a decidir la enajenación o disposición por otra vía esperada, así como las formas y plazos esperados para la enajenación o disposición por otra vía;
- c) el resultado reconocido por el deterioro del valor de libros (véase punto 6), indicando dónde se refleja ese resultado (de no presentarse de forma separada en la cuenta de resultados);
- d) el segmento dentro del cual se presenta el activo no corriente (o grupo enajenable de elementos), de acuerdo con la NIC 14 - Información financiera por segmentos, si fuera aplicable (NIIF 5.41).

Asimismo, la entidad revelará en:

- a) el estado del resultado integral, un importe único que comprenda el total de:
 - i - el resultado después de los impuestos de las operaciones discontinuadas; y
 - ii - la ganancia o pérdida después de los impuestos reconocida por la medición a valor razonable menos costos de venta, o por la disposición de los activos o grupos para su disposición que constituyan la operación discontinuada.
- b) Este importe único debe desglosarse (en la cuenta de resultados o en las notas). Es decir, debe descomponerse el importe indicado en el apartado (i) anterior en lo siguiente:
 - i - los ingresos de actividades ordinarias, los gastos y el resultado antes de impuestos de las operaciones discontinuadas;
 - ii - el resultado que se haya reconocido por causa de la medición a valor razonable menos los costos de venta, o bien por causa de la disposición de los activos o grupos de activos para su disposición que constituyan la operación discontinuada.

En ambos casos se requiere el gasto correspondiente por impuesto a las ganancias (NIC 12.81.h).

Por otra parte, de presentarse el desglose en el estado del resultado integral se hará en una sección identificada como relativa a las operaciones discontinuadas, esto es, de forma separada de las operaciones que continúan.

- c) Los flujos netos de efectivo atribuibles a las actividades de operación, de inversión y financiación de las operaciones discontinuadas (NIIF 5.33).

Operación discontinua

En el caso de ajustes que se efectúen en el período corriente a los importes presentados previamente que se refieran a las operaciones discontinuadas y estén directamente relacionados con la disposición de las mismas en un período anterior, se clasificarán de forma separada dentro de la información correspondiente a dichas operaciones discontinuadas. Asimismo, se revelará la naturaleza e importe de tales ajustes. Ejemplos de circunstancias en las que podrían surgir estos ajustes son:

- a) La resolución de incertidumbres derivadas de las condiciones de una disposición, tales como la resolución de los ajustes al precio de compra y las indemnizaciones pactadas con el comprador.
- b) La resolución de incertidumbres que surjan de y estén directamente relacionadas con la operación del componente antes de su disposición, como las obligaciones medioambientales y de garantía que hayan sido retenidas por el vendedor.

c) La cancelación de las obligaciones derivadas de un plan de beneficios para los empleados, siempre que la cancelación esté directamente relacionada con la transacción de venta o disposición (NIIF 5.35).

Grupo enajenable a ser abandonado

La norma establece que un grupo enajenable que vaya a ser abandonado no se clasifica como mantenido para la venta, debiendo ser tratado como actividad interrumpida en la cuenta de resultados y en las notas correspondientes en la fecha en la que deja de ser utilizado, si el grupo que va a abandonarse cumple con los criterios anteriores para ser considerado como actividad interrumpida. Al respecto, la norma destaca que el tratamiento como actividad interrumpida en la cuenta de resultados solo empieza en el período en el que realmente tiene lugar el abandono (véase punto 7).

11. Ejercicio de aplicación

a) Enunciado

Una Sociedad adquirió el 1/1/2011, para su fuerza de venta, rodados por \$ 1.000.000, cuya vida útil contable es de 5 años. Debido a su destino, la política de uso seguida por la entidad es de cuatro años. A partir de ese momento son vendidos a un concesionario para su reventa. La Sociedad cuenta con acuerdos de venta con diversos establecimientos, resultando los precio de venta fácilmente determinable. Por otra parte, los vehículos antes de su venta son sometidos a una verificación para garantizar su estado.

En función de lo indicado, el 1/8/2014 se decidió dejar de utilizar los vehículos y ponerlos a la venta, resultando el valor de la transacción pactado de \$ 250.000, mientras que los costos de venta (incluidos los de verificación) fueron de \$ 16.666,67. Asimismo, al 31/12/2014, el valor razonable fue de \$ 230.000, estimándose que los costos de ventas continúan permaneciendo iguales.

Meses más tarde, el 1/5/2015, la sociedad abandona el plan de venta, resultando el valor razonable de ese momento de \$ 210.000, los costos de ventas en \$ 15.000 y el valor de uso de \$ 190.000.

b) Resolución

En primer lugar, y en función de lo indicado en el punto 4, se deberán aplicar las políticas contables de acuerdo a la norma que sea de aplicación. En otras palabras, previamente a su clasificación como ANCMV debemos amortizar los bienes, resultando:

Asiento al 31/7/2014. Reconocimiento de la amortización del período		
Cuenta	Debe	Haber
Amortización del Rodado (PPE) R-	\$ 116.666,67	
a Amortización Acumulada del Rodado (PPE) Reg A+		\$ 116.666,67
Cálculo auxiliar: $\$ 1.000.000 / (5 \times 12) * 7$		

En el momento, previo a su reclasificación como mantenido para la venta, los activos no corrientes en uso se recuperan mediante la generación de ingresos al participar activamente en la actividad que realiza la sociedad. En otras palabras, el valor de uso es el criterio de valoración en este momento, recuperándose su costo en el largo plazo.

Una situación diferente se produce a partir del 1/8/2014 debido a que estos bienes han sido separados para su enajenación en el corto plazo, recuperándose su valor de forma distinta (por su venta), resultando este motivo, el valor razonable, el criterio de valuación a ser utilizado, mientras que el valor de uso irrelevante. Asimismo, como se ha indicado en el punto 3, los bienes previos a su nuevo destino deberán estar disponibles en sus condiciones actuales para su venta inmediata, con altas probabilidades de realización en el corto plazo, en un plan de venta comprometido por la dirección.

De cumplirse estos requisitos, el activo se reclasificará y valorará de acuerdo a esta norma, debiendo analizarse previamente si se hubiera deteriorado el valor de libros (véase punto 6), mediante la siguiente comparación:

Comparación y cálculo del deterioro

Valor de adquisición Rodado (PPE)	\$ 1.000.000,00	
Amortización Acumulada del Rodado (PPE) = $\$ 1.000.000 / 5 \times 3 + 1.000.000 / 5 \times 7 / 12$	\$ -716.666,67	
Valor Contable (-)		\$ 283.333,33
Valor de la Venta	\$ 250.000,00	
Costos venta	\$ -16.666,67	
Valor razonable menos costos venta		\$ 233.333,33
Pérdida por deterioro del valor (se reconoce el menor)		\$ -50.000,00

A continuación, en función del cálculo realizado, se registra la desvalorización de los bienes ajustando su valor:

Asiento al 1/8/2014. Reconocimiento del deterioro del valor del activo		
Cuenta	Debe	Haber
Pérdida por deterioro del Rodado (PPE) R-	\$ 50.000,00	
a Deterioro del Rodado (PPE) Reg A+		\$ 50.000,00

Una vez efectuado el reconocimiento anterior, reclasificamos los bienes a largo plazo como ANCMV, realizando el siguiente asiento, que permite dejar valuados los bienes a un importe equivalente a su valor razonable menos los costos de venta y a corto plazo.

Asiento al 1/8/2014. Reclasificación del PPE a ANCMV		
Cuenta	Debe	Haber
Amortización Acumulada del Rodado (PPE) Reg A-	\$ 716.666,67	
Deterioro del Rodado (PPE) Reg A-	\$ 50.000,00	
Activo No Corriente Mantenido para la Venta (ANCMV) A+	\$ 233.333,33	
a Rodado (PPE) A-		\$ 1.000.000,00

Es importante resaltar que las reclasificaciones realizadas no afectan la información comparativa, clasificándose en el ejercicio actual como activos corrientes. Por otra parte, los activos no corrientes mantenidos para la venta no amortizan (debido a su comparación con el valor recuperable menos los costos de venta). Asimismo, estos bienes están sujetos a deterioros posteriores, debiendo en ese caso reconocer la desvalorización correspondiente, como se puede apreciar a continuación respecto al cálculo al 31/12/2014.

Comparación y cálculo del deterioro

Valor contable ANCMV		\$ 233.333,33
(-)		
Valor Razonable	\$ 230.000,00	
Costos venta	\$ -16.666,67	
Valor razonable menos costos venta		\$ 213.333,33
Pérdida por deterioro del valor		\$ 20.000,00

Asiento al 31/12/2014. Reconocimiento del deterioro del valor del ANCMV		
Cuenta	Debe	Haber
Pérdida por deterioro ANCMV R-	\$ 20.000,00	
a Deterioro del ANCMV Reg A+		\$ 20.000,00

Continuando con el ejemplo, meses más tarde, precisamente el 1/5/2015, debido al retiro de los bienes para su venta, se debe reclasificar como activos no corrientes (PPE). Para su correcta valuación, en función de lo indicado en el punto 8, se tomará el menor valor entre su importe en libros antes de su clasificación como ANCMV ajustado por las amortizaciones correspondientes y su importe recuperable a la fecha posterior de no vender. En números, el mecanismo de cálculo y reconocimiento es el siguiente:

Comparación y cálculo del valor del Rodado (PPE)

Valor de adquisición Rodado (PPE)	\$ 1.000.000,00	
Amortización Acumulada del Rodado (PPE)	\$ -866.666,67	
= \$ 1.000.000/5 x 4 + 1.000.000/5 x 4/12		
(a) Valor Contable		\$ 133.333,33
(b) Valor Recuperable (el Mayor entre:)		\$ 195.000,00
Valor razonable menos costos venta	\$ 195.000,00	

= \$ 210.000 - \$ 15.000		
Valor de Uso	\$ 190.000,00	
Valor de Inmovilizado Rodado (PPE) - El menor entre (a) y (b)		\$ 133.333,33

Una vez determinado el valor de los Rodados (PPE), se deberá reclasificar como activo no corriente perteneciente al rubro Propiedades Plantas y Equipos (PPE) de la siguiente forma:

Asiento al 1/5/2015. Asiento de reclasificación del ANCMV a PPE		
Cuenta	Debe	Haber
(a) Pérdidas procedentes de propiedad, planta y Equipos R-	\$ 80.000,00	
Deterioro del ANCMV Reg A-	\$ 20.000,00	
Rodado (PPE) A+	\$ 133.333,00	
a ANCMV A-		\$ 233.333,33
(a) Cálculo de la pérdida		
Depreciación desde 1/8/2014 al 1/5/2015 (9 meses)		\$ 150.000,00
(1.000.000/5 x 9/12)		
Deterioro reconocido hasta el 1/5/2015		\$ 70.000,00
Deterioro Rodado (PPE, al 1/8/2014)	\$ 50.000,00	
Deterioro del ANCMV (al 31/12/2014)	\$ 20.000,00	
Depreciación que no se contabilizó al 31/12/2014		\$ 80.000,00

II - ANÁLISIS SEGÚN NORMAS CONTABLES ARGENTINAS

1. Bienes destinados a su venta (incluyendo aquellos retirados de servicio)

Los activos de esta clase son tratados en la resolución técnica 17⁽⁹⁾. Al respecto, la RT en cuestión incorpora también a aquellos retirados de servicios, quedando excluidas las propiedades adquiridas con el propósito de venderlas en el curso normal de las operaciones del negocio o que se encuentren en proceso de construcción o desarrollo con vistas a dicha venta, por considerarlas bienes de cambio (RT 17, 5.11.2.2).

1.1. Clasificación

La norma establece ciertas condiciones que deben cumplir estos activos para su correcta clasificación, entre las que se encuentran:

- estar disponible en sus condiciones actuales para su venta inmediata sujeta exclusivamente a los términos usuales y habituales para la venta de estos activos,
- su venta debe ser altamente probable,
- debe esperarse que la venta se produzca dentro del año de la fecha de clasificación.

Como puede apreciarse, en líneas generales los requisitos a cumplir de estos activos son similares a los establecidos en la NIIF, aunque esta última es más amplia y precisa [véase punto 3.a)].

1.2. Criterios de valuación

La medición contable de estos bienes se efectuará, alternativamente, de acuerdo con alguno de los siguientes criterios:

- al costo original menos su depreciación acumulada, o
- su valor neto de realización (VNR)⁽¹⁰⁾. De resultar el VNR mayor que la medición contable anterior, se reconocerá la ganancia resultante, siempre que:
 - exista un mercado efectivo para la negociación de los bienes y su valor neto de realización pueda determinarse sobre la base de transacciones de mercado cercanas a la fecha de cierre para bienes similares; o
 - el precio de venta esté asegurado por contrato.

De no cumplirse alguna de las condiciones anteriores, la medición contable se efectuará al costo original (o al último valor corriente) que se hubiere contabilizado, menos su depreciación acumulada.

1.3. Operaciones discontinuadas o en discontinuación

Por otra parte, la RT 9 en su punto C.6 del Capítulo VI (Información complementaria), indica que a partir del período en que se adopta una decisión de discontinuar una operación y hasta el período en que se la completa o abandona, ambos inclusive, deberá suministrarse información sobre:

- a) la descripción de la operación discontinuada o en discontinuación;
- b) el segmento de actividad o geográfico al que dicha operación fue asignada a los efectos de la preparación de información contable;
- c) los hechos por los cuales se considera que la operación ha sido discontinuada o está en discontinuación y las fechas de esos hechos;
- d) cuando fuere conocida o pudiere determinársela, la fecha o período en que se espera concluir con la discontinuación;
- e) los importes registrados (a la fecha de los estados contables) del total de activos y del total de pasivos que se ha resuelto disponer o cancelar;
- f) en caso de existir activos cuya venta se ha comprometido, los importes registrados para ellos a la fecha de los estados contables, su precio o rango de precios (menos costos de disposición), y el momento esperado del correspondiente flujo de fondos;
- g) las razones de los cambios en las estimaciones de importes y momentos de los flujos de fondos indicados en el inciso anterior, respecto de los informados en estados contables anteriores;
- h) los importes que, dentro de los principales componentes del estado de flujo de efectivo, corresponden a las operaciones discontinuadas o en discontinuación;
- i) en caso de abandono de un plan que en estados contables anteriores haya sido presentado como de discontinuación de una operación, dicho hecho y sus efectos.

Al respecto, la información señalada deberá también revelarse cuando la decisión de discontinuar una operación se tome entre la fecha de los estados contables y la de su aprobación por parte de los administradores. Asimismo, en caso de existir más de una operación discontinuada o en discontinuación, la información indicada deberá presentarse separadamente para cada una de ellas.

III - COMENTARIOS FINALES

Uno de los aspectos que más confusión y reclamo genera respecto de los activos no corrientes mantenidos para la venta según la NIIF, es su referencia a la expresión no corriente, a pesar de su exposición contraria (corriente).

Respecto de las normas locales se evidencia una falta de precisión de los activos mantenidos para la venta, en relación con: a) algunas características a cumplir en su clasificación, b) el tratamiento a seguir respecto a las desvalorizaciones previas, c) el tratamiento de la depreciación posterior en estos activos, d) la inclusión de los grupos enajenables de elementos (no los contempla). En este sentido, es de interpretar que haya sido un camino elegido, en función de lo establecido en la RT 17.9, de acuerdo a lo indicado sobre las cuestiones no previstas en nuestras normas profesionales.⁽¹¹⁾

Por último, es de resaltar algunas diferencias existentes entre las normas locales y las internacionales, en particular las relacionadas con: a) la utilización de actividad generadora de efectivo (AGE)⁽¹²⁾, en sustitución de las UGE, difiriendo en el nivel de las comparaciones y en el reconocimiento y reversión de las desvalorizaciones, b) la exposición del Activo No Corriente Mantenido para la Venta como otros activos (cap. III, A.7 de la segunda parte de la RT 9), d) las definiciones y denominaciones empleadas en el estado de resultados de ciertas operaciones discontinuadas (RT 9) y/o en las actividades interrumpidas (NIIF), y d) la adopción de criterios diferentes de valuación en los ANCMV.

En síntesis, es notorio, en función de lo indicado, que para un tema como la cuestión bajo análisis existan tantas diferencias entre las normativas contables.

IV - BIBLIOGRAFÍA

- RT (FACPCE) 17 - Normas Contables Profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general.
- RT (FACPCE) 9 - Normas Contables Profesionales: normas particulares de exposición contable para entes comerciales, industriales y de servicios.
- NIIF 5 - Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas.

Notas:

(1) Activos que en función de su liquidez se espera recuperar en más de doce meses desde la fecha del balance. Al respecto, el Apéndice A de la norma bajo análisis indica que estos activos son aquellos que no cumplen con la definición de activo corriente. Refiriéndose a estos últimos como aquel activo que satisface alguno de los siguientes criterios: a) se espera realizar, o se pretende vender o consumir, en el transcurso del ciclo normal de la explotación de la entidad; b) se mantiene fundamentalmente con fines de negociación; c) se espera realizar dentro del período de los doce meses posteriores a la fecha del balance; o d) se trata de efectivo u otro medio equivalente al efectivo, salvo que su utilización esté restringida y no pueda ser intercambiado ni utilizado para cancelar un pasivo por un período mínimo de doce meses después de la fecha del balance

(2) Son grupo identificable de activos más pequeño, que genera entradas de efectivo que sean, en buena medida, independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de activos (NIIF 5, Apéndice A)

- (3) Incluye las permutas de activos no corrientes por otros activos no corrientes, cuando tengan carácter comercial, de acuerdo a la NIC 16 - Inmovilizado material (NIIF 5.10)
- (4) Con una probabilidad significativamente mayor de que ocurra que de que no ocurra (NIIF 5, Apéndice A)
- (5) En otras palabras, bajo un esquema de libre competencia
- (6) Acuerdo con un tercero no vinculado, que compromete a ambas partes y por lo general exigible legalmente, que a) especifica todas las condiciones significativas, incluyendo el precio y el plazo de las transacciones, y b) incluye una penalización por incumplimiento lo suficientemente significativa para que el cumplimiento del acuerdo sea altamente probable (NIIF 5, Apéndice A)
- (7) La norma define el sentido opuesto, es decir que algo es probable cuando tiene mayor probabilidad de que ocurra que de que no ocurra (NIIF 5, Apéndice A)
- (8) El orden de distribución para el reconocimiento de la pérdida por deterioro del valor (o ganancia posterior) reconocida en un grupo enajenable de elementos que reducirá (incrementará) el importe en libros del activo no corriente del grupo, es la establecida en la NIC 36.104 y 36.122
- (9) Con las modificaciones realizadas en el año 2011 por la RT 31
- (10) En la determinación de los valores netos de realización se considerarán: a) los precios de contado correspondientes a transacciones no forzadas entre partes independientes en las condiciones habituales de negociación; b) los ingresos adicionales, no atribuibles a la financiación, que la venta generare por sí (por ejemplo: un reembolso de exportación); c) los costos que serán ocasionados por la venta (comisiones, impuesto a los ingresos brutos y similares) (RT 17, 4.3.2).
- (11) Las cuestiones de medición no previstas en la sección 5 (Medición contable en particular) de la RT 17 serán resueltas por quienes tienen la responsabilidad legal por la emisión de los estados contables (la Dirección del ente) aplicando para la formación de su juicio las normas, reglas o conceptos detallados en el orden de prioridad indicado en la sección 9.1. Cuando la resolución de una cuestión de medición no prevista a partir de las fuentes indicadas (sección 9.1) no resulte evidente, lo que puede ocurrir principalmente cuando se trate de un tema muy específico o particular de un ramo o industria, se podrá considerar también para la formación de su juicio, como fuentes supletorias las reglas o principios contenidos en las Normas Internacionales de Información Financiera contenidas en el NIC 1.7 en la medida en que la NIIF utilizada no entre en conflicto con las normas contables locales. Por otra parte, la NIC 8 establece que, en ausencia de una norma o interpretación del IASB que sea aplicable específicamente a una transacción o a otros hechos o condiciones, los responsables de desarrollar una política contable aplicable a la cuestión no prevista podrán utilizar en la formación de su juicio, sin un orden preestablecido, a) los pronunciamientos más recientes de otras instituciones emisoras de normas que empleen un Marco Conceptual similar al emitir normas contables; b) otra literatura contable; y c) las prácticas aceptadas en los diferentes sectores de actividad (RT 17.9, modificada por la RT 30)
- (12) Se considerarán actividades generadoras de efectivo a la actividad o línea de negocio identificable, cuyo desarrollo por parte del ente genera entrada de fondos independientemente de otras actividades o líneas de negocio (p. ej., actividad industrial, agropecuaria, comercial, servicios, frutihortícola, etc.) (RT 17, 4.4.3). Por lo tanto, una actividad generadora de efectivo (AGE) podría llegar a incluir una o más unidades generadoras de efectivo (UGE)