

Tratamiento contable del inmovilizado material destinado a pruebas y promoción

Análisis de la consulta 2 del BOICAC 134, de junio de 2023

Carlos Calderero Parlange

Profesor del CEF.- UDIMA (España)

Extracto

Esta consulta analiza el tratamiento contable del inmovilizado material destinado a pruebas y promoción.

Publicado: 05-04-2024

Consulta 2

Sobre el tratamiento contable del inmovilizado material destinado a pruebas y promoción.

Respuesta

La consulta versa sobre una empresa que se dedica a la fabricación de equipos de telecomunicaciones. Con el fin de su promoción, estos equipos son cedidos a sus clientes para que efectúen pruebas, y en caso de estar interesados proceder a su venta con las especificaciones de cada comprador. Los equipos que se ceden para pruebas en la mayoría de los casos no son vendidos.

La cuestión concreta planteada en la consulta es si los importes desembolsados para la fabricación de los equipos de telecomunicaciones por la propia empresa pueden ser considerados como gastos promocionales y, en ese caso, si estos gastos pueden distribuirse en uno o varios ejercicios siguiendo algún tipo de criterio tecnológico.

En primer lugar, en la medida en que los equipos de telecomunicaciones cumplan la definición de activo prevista en el apartado 4.º, «Elementos de las cuentas anuales», del Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC) del Plan General de Contabilidad (PGC), aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, así como los criterios de reconocimiento recogidos en el apartado 5.º, se registrará como activo en el balance de la empresa.

En particular, el apartado 4.º del MCC define los activos como: «Bienes, derechos y otros recursos controlados económico-mente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro».

En cuanto a su reconocimiento, el apartado 5.º del MCC establece lo siguiente:

Los activos deben reconocerse en el balance cuando sea probable la obtención a partir de los mismos de beneficios o rendimientos económicos para la empresa en el futuro, y siempre que se puedan valorar con fiabilidad. El reconocimiento contable de un activo implica también el reconocimiento simultáneo de un pasivo, la disminución de otro activo o el reconocimiento de un ingreso u otros incrementos en el patrimonio neto.

En segundo lugar, la cuestión que ha de plantearse el consultante es si dichos equipos deben ser considerados como inmovilizado material o como existencias. Respecto a estas, hay que indicar que la quinta parte del PGC define las existencias, en el grupo 3, de la siguiente forma: «Son activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de la explotación, en proceso de producción o en forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios».

Por lo tanto, con carácter general, tendrán la consideración contable de existencias los elementos destinados a la venta como actividad ordinaria de la empresa, y aquellos elementos vinculados a la empresa de manera permanente pertenecerán al inmovilizado, calificándose en este caso como inmovilizado material.

No obstante, en el caso de que las finalidades por las cuales fueron adquiridos varíen, existe la posibilidad de transferencia de elementos del inmovilizado a existencias o de existencias a inmovilizado.

A mayor abundamiento se señala el criterio expresado por este Instituto en la consulta 2 del BOICAC n.º 100 (NFC053271), sobre el adecuado tratamiento contable de la cesión gratuita de instrumentos de análisis clínico a cambio de la compra de reactivos, si bien la cuestión planteada es distinta a la de esta consulta, la conclusión alcanzada tiene la misma validez, y es la siguiente:

[...] Respecto a la clasificación de los activos cedidos como existencias, durante el periodo de su cesión, se informa que los mismos deben incluirse en el inmovilizado, ya que las existencias son activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de la explotación, en proceso de producción o en forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios.

Si posteriormente los aparatos se venden al cliente, la consultante deberá aplicar el criterio recogido en el apartado 2.4 de la Norma Cuarta. Baja en cuentas, de la Resolución de 1 de marzo de 2013, del ICAC por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, sobre el tratamiento contable de los elementos del inmovilizado material, distintos de los inmuebles, adquiridos para su arrendamiento temporal y posterior venta en el curso ordinario de las operaciones.

En cualquier caso, en la memoria de las cuentas anuales se deberá suministrar toda la información significativa sobre los hechos descritos en la consulta, con la finalidad de que aquellas en su conjunto reflejen la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa.

Ejemplo

La sociedad Tecnología Moderna, SA (TECMOSA), domiciliada en España, se dedica a la fabricación y venta de equipos informáticos avanzados. Dada la posibilidad de personalizar sus productos por parte de los clientes y su alto grado de avance tecnológico, es habitual que, a lo largo del ejercicio, TECMOSA ceda parte de sus equipos a posibles clientes a fin de que estos puedan probarlos con anterioridad a futuros encargos.

A 30 de junio de X1, ha concluido la fabricación de tres elementos que van a ser cedidos a clientes a modo de prueba. El coste total ha sido de 9.000 um, con un coste unitario de 3.000 um y una vida útil estimada de 3 años.

A lo largo del ejercicio, dos de los tres han sido devueltos por los clientes al finalizar el periodo de prueba y se espera que sean cedidos a nuevos clientes en el próximo ejercicio. El tercero de ellos ha cumplido todas las expectativas del cliente y este no ha solicitado cambios o adaptaciones en el producto, por lo que directamente le ha sido vendido por 4.000 um a fecha 1 de diciembre.

Solución

Atendiendo al funcionamiento de la empresa, y de acuerdo con la consulta analizada, debe determinarse en primer lugar si deben contabilizarse como activo los bienes fabricados y cedidos a posibles clientes. Así, de acuerdo con los apartados 4.^º y 5.^º del MCC, consideramos que cumplen dicha definición. En segundo lugar, a la hora de determinar si incluirlos como existencias o como inmovilizado, consideramos que estos bienes no son «activos poseídos para ser vendidos en el curso normal de la explotación, en proceso de producción o en forma de materiales o suministros para ser consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios», dado que no han sido fabricados con dicho objeto sino en el de permanecer en poder de la empresa para cederlos temporalmente a clientes a modo de demostración o prueba, por lo tanto, deben contabilizarse como inmovilizado material.

Así, a 30 de junio de X1:

Código	Cuenta	Debe	Haber
217	Equipos para procesos de información (1)	9.000	
731	Trabajos realizados para el inmovilizado material		9.000

(1) Se propone la cuenta 217, «Equipos para procesos de información», si bien podría haberse creado una cuenta específica, por ejemplo, 21X, «Equipos informáticos para cesión a clientes».

A final del ejercicio, por los dos que han sido devueltos por los clientes, procederá su amortización:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (6.000/3 × 6/12)	1.000	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		1.000

Por el tercero de los equipos, que finalmente ha sido vendido al cliente, según la consulta,

si posteriormente los aparatos se venden al cliente, la consultante deberá aplicar el criterio recogido en el apartado 2.4 de la Norma Cuarta. Baja en cuentas, de la Resolución de 1 de marzo de 2013, del ICAC por la que se dictan normas de registro y valoración del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, sobre el tratamiento contable de los elementos del inmovilizado material, distintos de los inmuebles, adquiridos para su arrendamiento temporal y posterior venta en el curso ordinario de las operaciones.

De acuerdo con el citado apartado 2.4 de la Norma Cuarta, «Baja en cuentas», de la Resolución de 1 de marzo de 2013,

cuando una entidad, en el curso ordinario de sus actividades, ceda en uso elementos del inmovilizado material, distintos de los inmuebles, en régimen de arrendamiento operativo, para su posterior enajenación, reclasificará estos elementos patrimoniales a las existencias en la fecha en que se acuerde el cambio de destino, y, en consecuencia, el ingreso derivado de la baja se presentará formando parte del importe neto de la cifra anual de negocios.

Así, por el cambio de destino del activo, a 1 de diciembre:

Por la amortización desde el 30 de junio hasta el 1 de diciembre:

Código	Cuenta	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material (3.000/3 × 5/12)	417	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		417

Por la reclasificación a existencias:

Código	Cuenta	Debe	Haber
300	Mercaderías	2.583	
281	Amortización acumulada del inmovilizado material		417
217	Equipos para procesos de información		3.000

Por la venta:

Código	Cuenta	Debe	Haber
572	Bancos e instituciones de crédito c/c vista, euros	4.000	
700	Venta de mercaderías		4.000