

109.- Tratamiento contable del gas-base

Autores: Rafael Bautista y Horacio Molina. Profesores de la Universidad Loyola Andalucía.

Una empresa gasista en el desarrollo de su actividad explota un los pozos en un campo petrolífero cuyas reservas están agotadas como almacén de gas. Para poder operar estos depósitos inyecta gas y debe mantener unos niveles mínimos de gas que mantenga la presión en las instalaciones. Esta reserva inmovilizada de gas se denomina "Gas base" o "Gas colchón" (*Base gas* o *Cushion gas*, en inglés) y es imprescindible para poder funcionar. Esa reserva de gas no puede ser extraído de forma rentable, ni siquiera en el momento de terminación de la explotación. El volumen de gas base es del 50% del depósito y la vida útil de 75 años.

La entidad registra el gas como materias primas en el epígrafe de Existencias del Balance de Situación; sin embargo, la permanencia del gas base mientras la instalación esté operativa y la imprevisible venta del mismo hace cuestionar si debe registrarse como inmovilizado material.

¿Qué tratamiento contable debe conferírsele a este gas conocido como gas-base? Utilice el marco normativo NIIF.

1.- Naturaleza del elemento

La primera cuestión a determinar es si el gas base cumple con la definición de activo y a continuación, caso de reunir los requisitos impuestos por la definición, analizamos su naturaleza para poder clasificar el activo.

2.- Definición de activo

La definición actual de activo en el marco conceptual exige tres criterios para que un elemento cumpla con la definición de activo. A saber, que sea un recurso económico controlado por la entidad; que lo sea como consecuencia de sucesos pasados; que se esperen recibir beneficios económicos en el futuro.

2.1.- Recurso económico controlado por la entidad

El gas base permite que pueda ponerse en producción la instalación gasista. El gas es la materia prima que se precisa para poder operar la instalación y que es objeto de transformación en la misma. El gas es controlado por la entidad desde el momento que lo adquirió o extrajo. Este control le permite apropiarse de:

- los riesgos y ventajas que de él se deriven,
- así como la capacidad para dirigir su uso.

El control implica la posibilidad de utilizar el activo por otros y eso queda fuera de toda duda en el caso en cuestión.

En este punto, puede ser controvertido la posibilidad de obtener alguna ventaja e incluso la factibilidad económica de poder extraerlo de los depósitos. Esta cuestión está estrechamente relacionado con el tercer requisito de la definición de activo.

2.2.- Como consecuencia de sucesos pasados

El control del gas base deviene de un evento transacción anterior (extracción o adquisición, respectivamente) y no está sometido a sucesos futuros que puedan cuestionar la capacidad de dirección del uso ni la retención de los riesgos y ventajas asociados.

2.2.- Del que se espera que se generen beneficios económicos en el futuro

La capacidad del activo para generar beneficios económicos futuros no procede de la venta del mismo, sino de su capacidad para hacer posible el funcionamiento la instalación (al mantener la presión adecuada). Por tanto, su necesidad para mantener la presión en el depósito donde se almacena le confiere su contribución en el proceso de almacenamiento.

Si las características de este gas permitiesen su venta, por ejemplo, cuando se abandone la instalación

3.- Clasificación del activo

La clasificación del activo va a depender de la manera cómo va a contribuir a la actividad. En este análisis es clave determinar la posibilidad de venta del gas.

Si el gas no se puede vender, su contribución está asociada a la instalación física y forma parte de los recursos invertidos para que esté operativa. El hecho de que el gas base no sea específicamente identificable, pues se mezcla con el gas depositado, no invalida su naturaleza de activo no corriente (Propiedades, planta y equipos), ya que su contribución y recuperación está asociado con el uso del depósito. En nuestra opinión, debería ser clasificado como *Propiedades, planta y equipos* en el Balance de Situación y amortizado durante su vida útil.

Por el contrario, si el gas pudiese enajenarse, al estar mezclado con el gas almacenado, se produce una renovación permanente de este gas base. El gas base sería un nivel mínimo de almacenamiento que se va a transformar en efectivo a través de su incorporación al proceso productivo o venta. En nuestra opinión, debería ser clasificado como *Existencias* en el Balance de Situación