



Los activos tangibles e intangibles en el nuevo Plan General de Contabilidad

Ana Gisbert Clemente
Universidad Autónoma de Madrid
ana.gisbert@uam.es

Madrid, 11 de febrero de 2008

Activos tangibles

Inmovilizado material
Normas 2ª y 3ª de registro y valoración

Cuestiones Generales

El PGC 2007 define el inmovilizado material como :
5ª parte "Definiciones y relaciones contables"



Elementos patrimoniales tangibles representados por bienes, muebles o inmuebles: terrenos, construcciones, instalaciones técnicas, maquinaria, utillaje, mobiliario, elementos de transporte etc..

Destinados a su uso en la producción o suministro de bienes o servicios o para fines administrativos.

Cuestiones Generales

El PGC 2007 define un "*activo*" en su marco conceptual como:



bienes, derechos y otros recursos controlados econonómicamente por la empresa, resultante de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro.

Criterios de reconocimiento

Todo activo debe cumplir además 2 requisitos para su reconocimiento:

- a) que sea "probable" que la empresa obtenga beneficios económicos futuros.
- b) que el coste del activo pueda ser medido de forma "fiable"

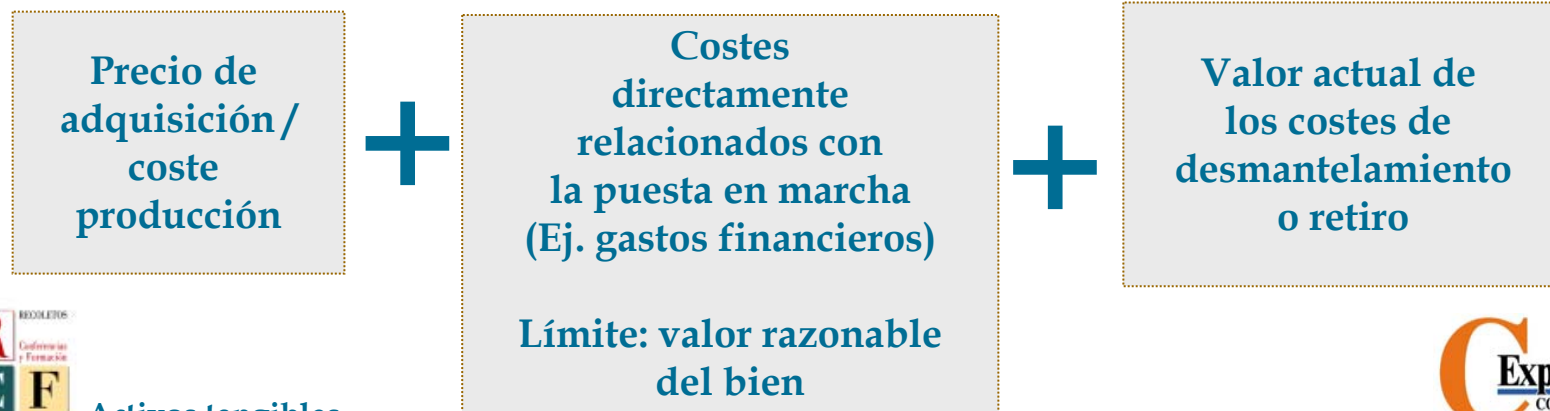


No se establecen requisitos adicionales para el reconocimiento de los activos tangibles, tampoco existe una definición específica de activo tangible

Criterio general de valoración

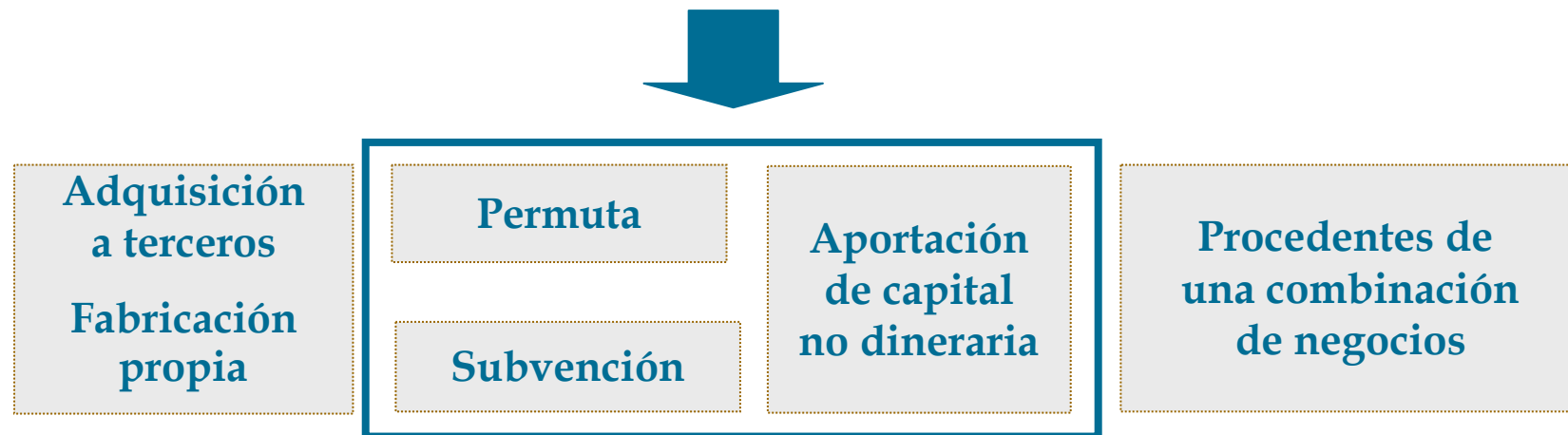
"Los bienes comprendidos en el inmovilizado material se valorarán por el precio de adquisición o el coste de producción" (Norma 2ª.1)

COMPONENTES DEL "coste inicial" del inmovilizado material



Criterios específicos de valoración

El "coste inicial" del inmovilizado material difiere según la forma de adquisición del activo



sin diferencias tangibles vs. intangibles

Permutas

Operación **comercial** /
el valor razonable puede
calcularse de forma **fiable**



El valor razonable del
activo entregado o el del
propio activo adquirido,
si la empresa tiene una
evidencia más clara de éste

Operación **NO comercial** /
el **valor razonable NO**
puede calcularse de
forma **fiable**



VNC del activo entregado

Permutas

¿Cuándo puede considerarse que la permuta tiene carácter comercial?



- a) La configuración de los FC del activo recibido difiere de la configuración de FC del activo entregado, o
- b) El valor actual de los FC después de impuestos de las actividades de la empresa, se ve modificado como resultado de la operación

Las diferencias surgidas por las causas anteriores deben ser significativas, al compararla con el valor razonable de los activos.



**No son comerciales las permutas de activos de la misma naturaleza
uso para la empresa**

Activos tangibles

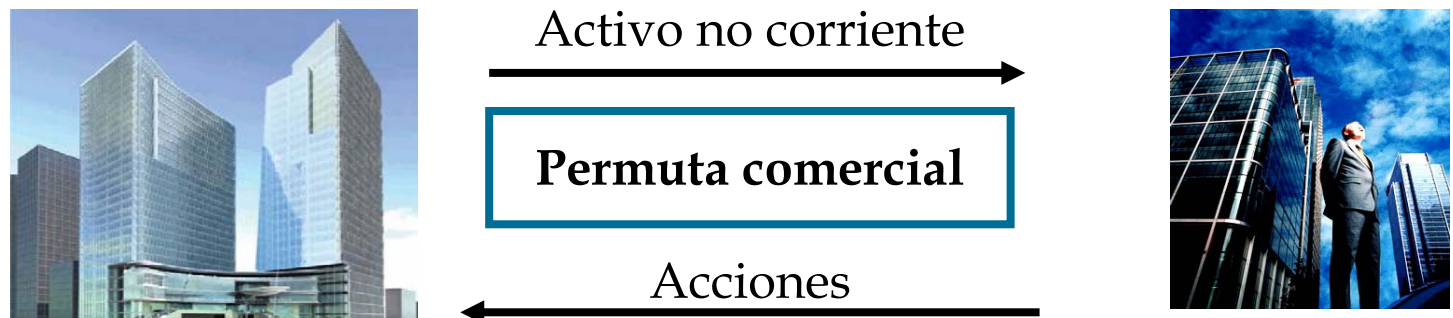
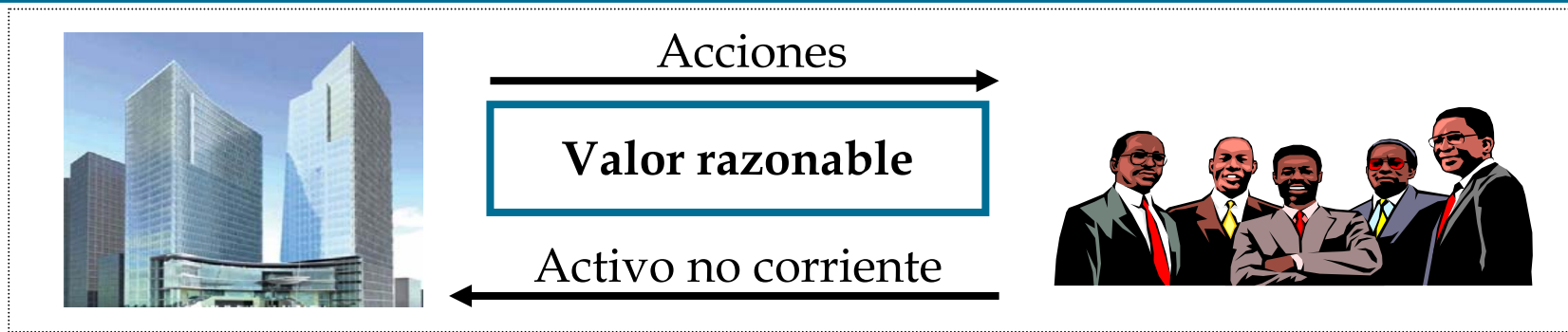


Permutas

- El activo recibido en ningún caso podrá quedar valorado por encima de su valor razonable.
- En el caso de operaciones de permuta comerciales, la diferencias de valor que surgen al dar de baja el activo
→ Pérdidas y Ganancias

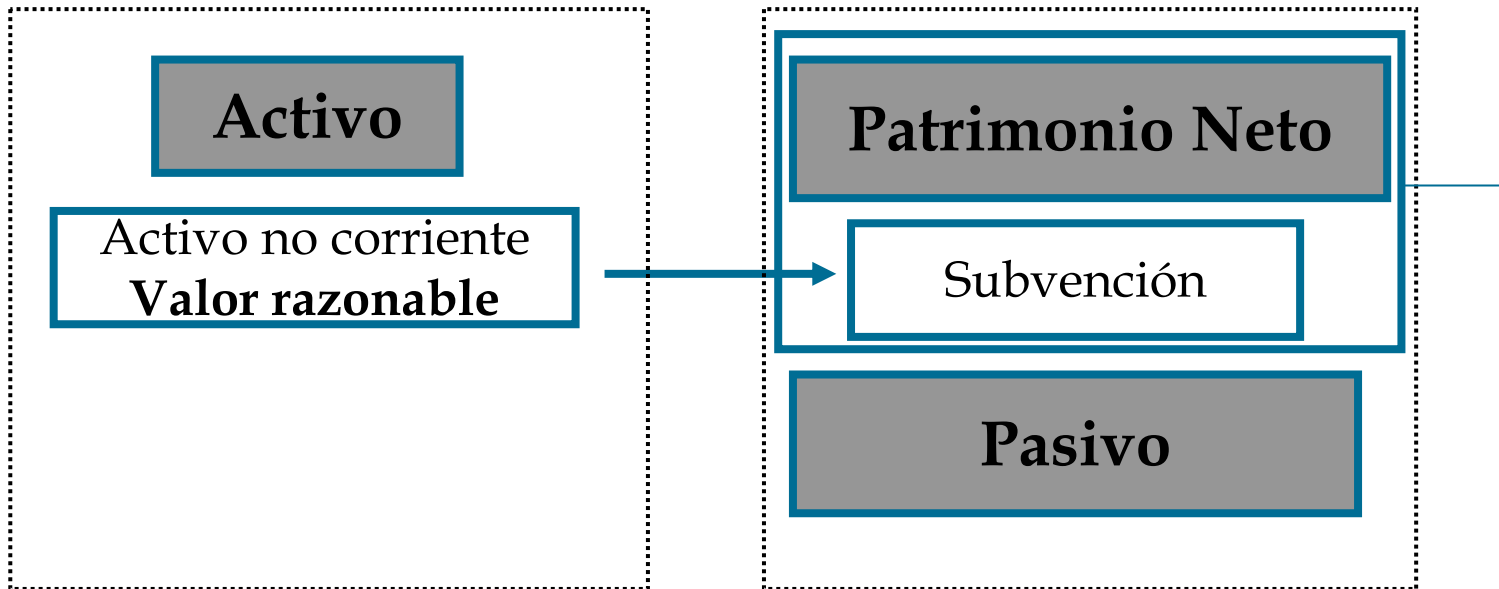
Valor razonable: El importe por el cual podría ser intercambiado un activo entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua

Aportaciones de capital no dinerarias



Subvenciones

Norma 18^a



Traspaso a pérdidas y ganancias en función de la amortización/ deterioro/ enajenación del activo

Combinaciones de negocio

adquisiciones o fusiones

Activos tangibles

- Cumplen con la definición de activo del marco conceptual,
- Identificables
- Valoración **fiable** de su valor razonable



RECONOCIMIENTO
EN EL BALANCE
DE LA EMPRESA
ADQUIRENTE

Valoración posterior al reconocimiento inicial

Coste histórico - amortización acumulada - deterioro de valor

Se amortiza de forma independiente cada parte de un elemento de inmovilizado material que tenga un coste significativo en relación al coste total del elemento y una vida útil distinta

**NO SE PERMITE LA REVALORIZACIÓN
DE ACTIVOS**

Valoración posterior al reconocimiento inicial

Coste histórico – amortización acumulada – deterioro de valor

Deterioro de valor = $VNC > Valor\ recuperable$
El valor recuperable es el mayor de:

*Valor razonable menos
los costes de venta*



Valor de uso

Las pérdidas por deterioro de valor se consideran gastos de explotación

Activos no corrientes para la venta

En el momento de su clasificación en esta categoría quedarán valorados por el menor de:

Valor razonable menos los costes de venta



Valor neto contable

- No se amortizan pero sí deben someterse al análisis de su posible deterioro de valor.
- Se clasifican como activos corrientes
- Criterios muy estrictos para su clasificación en esta categoría que deben confirmar una alta probabilidad de venta del activo



Activos tangibles



Activos intangibles

Inmovilizado intangible

Normas 5ª y 6ª de registro y valoración

Criterios de reconocimiento

Junto a los criterios generales de reconocimiento y definición de activo, es necesario que el activo intangible sea

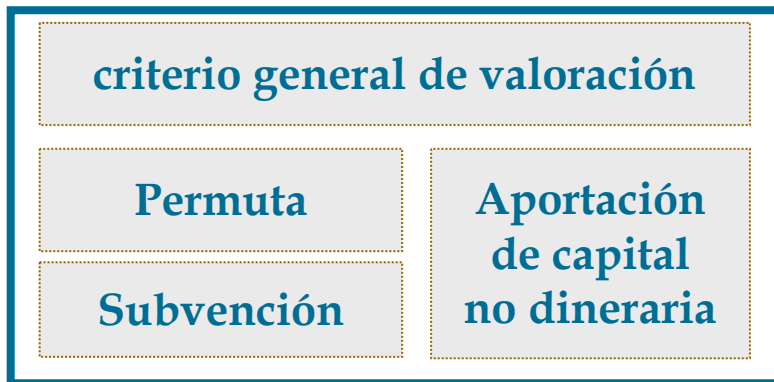
IDENTIFICABLE



- a) que el activo sea separable, es decir, susceptible de ser separado de la empresa, vendido, cedido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, o
- b) que el activo surja de derechos legales o contractuales.

Def. activos no monetarios sin apariencia física
susceptibles de valoración económica

Criterios de valoración



Se aplican los mismos criterios de valoración que ya hemos visto para el inmovilizado material



¿?

Gastos de I+D

INVESTIGACIÓN

se permite su
capitalización

**Amortización
durante su vida útil
máximo de 5 años**

I+D



DESARROLLO

capitalización
obligatoria

**Amortización
durante su vida útil
se presume 5 años**

Para la capitalización es necesario:

- El coste esté claramente establecido y distribuido por proyectos.
- Existan motivos fundados de éxito técnico y de la rentabilidad económico-comercial del proyecto

Combinaciones de negocio

adquisiciones o fusiones

Activos intangibles

- Cumplen con la definición de activo del marco conceptual,
- Identificables
- Valoración **fiable** de su **valor razonable**



RECONOCIMIENTO
EN EL BALANCE
DE LA EMPRESA
ADQUIRENTE

No es necesario que el activo haya sido previamente reconocido en el patrimonio de la empresa adquirida

Combinaciones de negocio

adquisiciones o fusiones

Sin embargo,

No se permite el reconocimiento del activo intangible cuando el valor razonable no procede de un mercado activo y su reconocimiento implica una diferencia negativa entre el coste de la adquisición y el valor de los activos y pasivos identificables (fondo de comercio negativo) .

El Fondo de Comercio

$$\text{Fondo de Comercio} = \text{Coste de la operación de adquisición} - \text{Valor razonable de los activos y pasivos identificables}$$

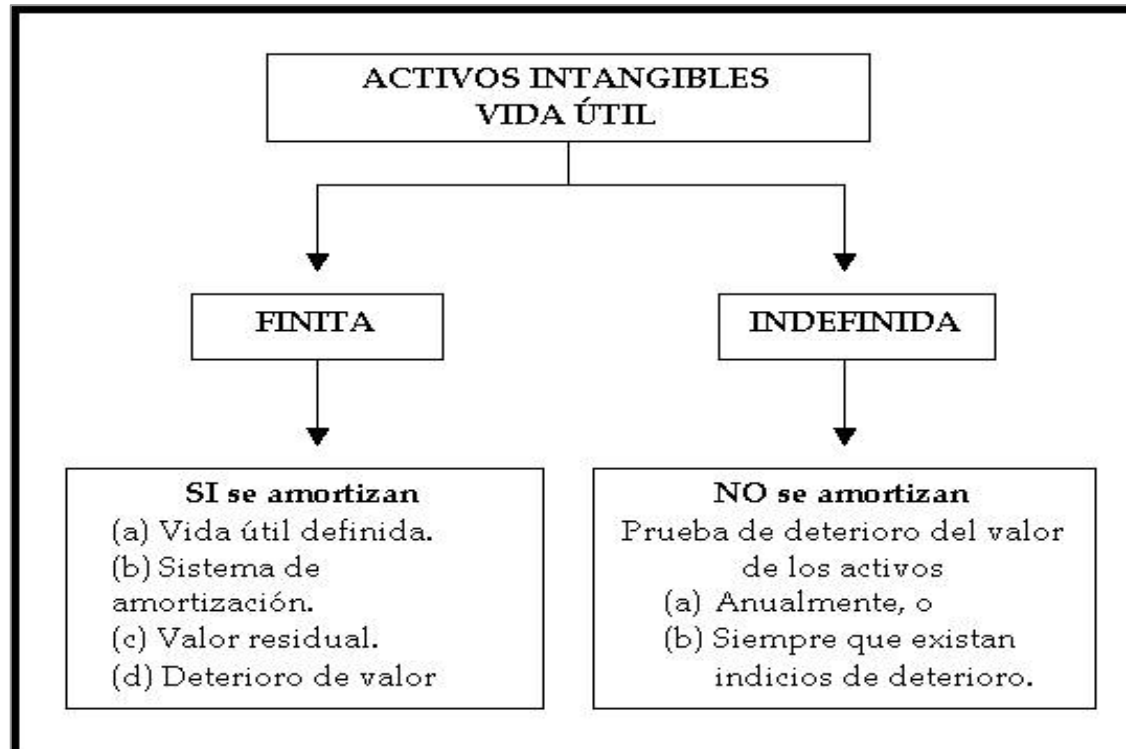
Sólo puede reconocerse el fondo de comercio procedente de una combinación de empresas

El Fondo de Comercio

- **EL FONDO DE COMERCIO NO SE AMORTIZA.**
- Una vez al año o siempre que existan indicios, debe realizarse la correspondiente **prueba de deterioro de valor.**
- Las pérdidas por deterioro de valor del fondo de comercio **NO SON REVERSIBLES**



Valoración posterior al reconocimiento inicial



Arrendamientos

Normas 8^a de registro y valoración

Cuestiones Generales

Importancia del fondo económico sobre la forma del contrato

Arrend. financiero:
transferencia de todos
los riesgos y beneficios
inherentes a la propiedad



Arrend. operativo:
no se produce la
transferencia de los
riesgos y beneficios
inherentes a la propiedad

Cuestiones Generales

Importancia del fondo económico sobre la forma del contrato

Algunos criterios establecidos para discriminar entre arrendamiento operativo vs. financiero

- Se transfiere la propiedad al término del contrato, es decir, no existen dudas razonables sobre el ejercicio de la opción de compra.
- El arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo.
- Valor actual de los pagos mínimos = valor razonable.
- La particularidad del activo hace que sea sólo útil para el arrendatario.

Arrendamiento financiero

**Arrendamiento financiero
(arrendatario)**



Activo
(tangible o intangible)

Deuda



El activo seguirá los criterios de valoración posterior al reconocimiento inicial establecidos en la norma de valoración y registro correspondiente

Arrendamiento financiero

Valoración

Activo
(tangible o intangible)

Deuda

Valor razonable del
activo arrendado

Valor actual de los pagos
mínimos por arrendamiento
(tipo de interés implícito)

Menor

Conclusiones

PGC 1990 vs. PGC 2007

Activos tangibles/inmovilizado material

- tratamiento de los costes de desmantelamiento y retiro
- deterioro de valor de los activos
- obligación de capitalizar los gastos financieros
- aparición del concepto de valor razonable
- tratamiento del arrendamiento financiero

Activos intangibles

Junto a las comunes al tratamiento de los activos tangibles:

- vida útil indefinida
- tratamiento de los gastos de I+D

Más información en la memoria

PGC 2007 vs. NIC/NIIF

- La NIC 16 y NIC 38 permiten las revalorizaciones de activos.
- La NIC 38 no permite la capitalización de los gastos de investigación.

Otras:

- Reconocimiento de los gastos financieros. La también permite la capitalización cuando la financiación está centralizada.
- La NIC 38 no considera como no comercial las permutas de activos de la misma naturaleza y uso.
- No hay limitaciones al reconocimiento de los intangibles procedentes de combinaciones de empresas.



Bibliografía

- Cañibano, L. y Gisbert, A. (2007): "Los activos intangibles en el nuevo Plan General Contable". *Revista del Instituto de Estudios Económicos*. nº 2/3, pg: 191-212.
- Giner (2007): "La contabilización del inmovilizado material en el borrador del nuevo Plan General de Contabilidad". *Revista del Instituto de Estudios Económicos*. nº 2/3, pg: 213-233.
- Mora, A. y Pardo, F. (2007): "Inmovilizado material", en *Las Normas Internacionales de Información Financiera: Análisis y Aplicación*, Cañibano, L. y Mora, A. (Eds), Thomson-Civitas.
- Cañibano, L. y Gisbert, A. (2007): "Activos intangibles", en *Las Normas Internacionales de Información Financiera: Análisis y Aplicación*, Cañibano, L. y Mora, A. (Eds), Thomson-Civitas.
- Cañibano, L., Gisbert, A. García Meca, E. y García Osma, B. (2008): *Los intangibles en la regulación contable*. AECA/IAI, Madrid (Próxima publicación).