

El tratamiento de los activos intangibles en el nuevo Plan General de Contabilidad

Bajo el marco del nuevo Plan General de Contabilidad (PGC) es necesario que los recursos intangibles de las empresas puedan calificarse como activos, y por tanto, puedan ser reconocidos en su patrimonio contable. En este artículo, Leandro Cañibano y Ana Gisbert analizan los criterios de reconocimiento que recoge el nuevo PGC para todo tipo de activos, haciendo hincapié en lo que refiere a los intangibles.

En el entorno económico actual, los activos de naturaleza material han dado paso a los recursos y actividades intangibles como fuente principal de generación de beneficios económicos futuros. Sin embargo, las dificultades que entraña la medición fiable del valor de estos recursos intangibles, así como las restricciones existentes para una delimitación clara de su control o propiedad por parte de la empresa, derivan en una limitada capacidad de la misma para su reconocimiento como parte del patrimonio de la sociedad, debido a la prudencia y conservadurismo que caracteriza el tratamiento recogido para los activos intangibles en la mayor parte de los ordenamientos contables, entre ellos, los del FASB y el IASB. Aunque en los últimos años las reformas acaecidas en las normas emitidas por ambos organismos, han favorecido una mayor flexibilidad en el reconocimiento de activos de naturaleza intangible, lo cierto es que estos avances pueden calificarse aún como moderados, siendo necesario que las empresas utilicen alternativas informativas, como por ejemplo los informes de capital intelectual, para dar a conocer a terceros interesados sus principales recursos y capacidades intangibles.

El nuevo Plan General de Contabilidad (PGC) puede enmarcarse en una filosofía contable muy similar a la de los principales organismos contables internacionales como el FASB o el IASB, donde la elaboración de la información financiera queda enfocada fundamentalmente hacia la fiabilidad y relevancia de la misma para la toma de decisiones económicas por parte de los usuarios. Siguiendo con la filosofía del proceso de armonización contable de la Unión Europea y el objetivo último de todo el proceso de reforma de nuestro ordenamiento contable, el contenido del nuevo PGC toma como principal fuente normativa de referencia el contenido de las NIC/NIIF emitidas por el IASB. Por este motivo, en lo que se refiere a las normas de registro y valoración dispuestas para los activos intangibles, existe una gran similitud con los criterios de la NIC 38.

Al igual que en la citada norma internacional, el nuevo PGC especifica la necesidad de realizar, antes de cualquier valoración, un análisis del cumplimiento de los requisitos de reconocimiento necesarios para que los recursos intangibles de una empresa puedan calificarse como activos y por lo tanto, puedan ser reconocidos en su patrimonio contable. De la misma forma que otro tipo de activos, los de naturaleza intangible deben cumplir con los tres criterios generales de reconocimiento recogidos en el marco conceptual del nuevo PGC: (a) el cumplimiento de la definición de activo, es decir, que sea un bien controlado económicamente por la empresa como resultado de sucesos

pasados, del que se esperan obtener beneficios económicos futuros; (b) que la obtención de beneficios económicos futuros procedentes del activo sea probable y (c) que el valor del activo pueda estimarse de forma fiable. Sin embargo, en el caso concreto de los intangibles, estos tres requisitos no son suficientes para su reconocimiento. El concepto de "*identificabilidad*", hasta ahora ausente en nuestro ordenamiento contable, aparece en el nuevo PGC como criterio adicional de reconocimiento de los activos de naturaleza intangible. El cumplimiento de esta característica adicional por un activo intangible, implica (a) su procedencia de derechos legales o contractuales o bien (b) su *separabilidad*, es decir, la posibilidad de que el activo pueda ser arrendado, vendido, intercambiado, cedido en explotación; en definitiva, escindido de la empresa.

Una vez confirmado el cumplimiento de todos los requisitos necesarios para su reconocimiento, la empresa debe realizar la valoración del activo intangible tomando como referencia los criterios dispuestos en el nuevo PGC, entre los que cabe destacar la prevalencia del valor razonable. Este criterio será de aplicación en la valoración de los activos intangibles procedentes de: (a) operaciones de permuta con un claro carácter comercial, (b) aportaciones de capital no monetarias, (c) subvenciones o donaciones de carácter no monetario o (d) combinaciones de negocios. No obstante, como ya se ha comentado al hacer referencia a los criterios generales de reconocimiento, serán en todo caso condición indispensable para la aplicación de este criterio de valoración, que la estimación realizada sea fiable. Para ello, las transacciones procedentes de mercados que puedan calificarse como "*activos*", serán el principal punto de referencia en la determinación del valor razonable de un activo intangible.

El tratamiento de las operaciones de permuta cambia de forma sustancial respecto a la normativa anterior, debido a las diferencias que se presentan en el criterio de valoración a aplicar cuando la permuta puede considerarse "*comercial*". Los intercambios de activos son comerciales de acuerdo al nuevo PGC cuando el valor actual de los flujos de caja después de impuestos de las actividades de la empresa afectadas por la permuta se vea modificado como resultado de la operación o bien se espere un cambio significativo en la configuración de los flujos de caja procedentes del activo entrante respecto al saliente. Asimismo, a los requisitos anteriores se añade la necesidad de disponer en todo caso una estimación fiable del valor razonable del activo entregado, que se tomará como referencia de valoración excepto en los casos en que la estimación del activo recibido sea más fiable. Si la permuta no puede calificarse como comercial, el valor neto contable del activo entregado prevalecerá como criterio de valoración del activo recibido. Los mismos criterios de valoración de las permutas comerciales, son aplicables a los activos intangibles recibidos como aportación no monetaria de capital.

Junto a las operaciones de permuta, el valor razonable surge en operaciones donde el activo intangible ha sido donado o adquirido a través de una subvención. En estos casos la empresa debe reconocer el activo por su valor razonable así como la subvención por el mismo importe, que se traspasará a la cuenta de pérdidas y ganancias como ingreso del ejercicio en función de las cuotas de amortización del activo, su corrección valorativa por deterioro o en el

momento de su enajenación.

Finalmente, en una combinación de negocios y más concretamente en las operaciones de fusión o adquisición, la empresa adquirente reconocerá todos los activos y pasivos de la adquirida, siempre que se cumplan los criterios de reconocimiento dispuestos en el nuevo PGC. En lo que se refiere a los activos intangibles de la empresa adquirida, la empresa adquirente podrá reconocerlos incluso cuando no hubieran sido previamente reconocidos por la adquirida, no obstante, será necesario que en todo caso el activo intangible sea identificable y haya una estimación fiable de su valor razonable. Asimismo, el fondo de comercio resultante de la operación se reconocerá por diferencia entre (a) el coste de la combinación de negocios y (b) el valor razonable de los activos identificables menos los pasivos de la compañía adquirida, incluidos los de carácter contingente. Es importante hacer aquí referencia a la reciente modificación de nuestra legislación mercantil y más concretamente del artículo 213 de la Ley de Sociedades Anónimas, a través de la Ley 16/2007 de *reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea*. En la redacción del citado artículo se establece la obligatoriedad de dotar una reserva indisponible, equivalente en cuantía a la del fondo de comercio, destinándose anualmente una cifra del beneficio que represente, al menos, un cinco por ciento del importe del citado fondo de comercio. En los casos en los que no haya beneficios suficientes para dotar la citada reserva, la empresa tendrá que recurrir a reservas de libre disposición.

Junto al valor razonable, el coste de adquisición o de producción se mantiene como criterio general de valoración inicial de los activos intangibles, salvo que, como en las operaciones que acabamos de analizar, el nuevo PGC disponga la aplicación de un criterio de valoración alternativo. Se aplicará el coste de adquisición del activo intangible en las adquisiciones independientes a terceros, calculado a partir del precio de adquisición al contado del activo más otros gastos adicionales especificados en la norma e incurridos por la empresa hasta que el activo esté en condiciones de uso. Entre estos gastos imputables al valor del activo se incluyen los intereses procedentes de las fuentes de financiación directa, siempre que el período de puesta en condiciones de uso del activo sea superior a un año.

El coste de producción permitirá determinar el importe capitalizable de los activos intangibles internamente generados por la empresa, y en especial de los gastos de investigación y de desarrollo. Al igual que para los activos adquiridos a terceros, la carga financiera asociada a las fuentes de financiación directa podrá añadirse al valor final del activo siempre que el plazo de puesta en condiciones de uso sea superior a un año. El nuevo PGC requiere la diferenciación entre los gastos de la fase de investigación y aquéllos procedentes de la fase de desarrollo y, a diferencia de la NIC 38, permite la capitalización de los gastos incurridos en ambas fases del proyecto, siempre que se cumplan las condiciones relativas a su éxito comercial, técnico y financiero. El reconocimiento se realizará de forma separada, y con posterioridad, las patentes resultantes se reconocerán por el importe total capitalizado sólo en la fase de desarrollo del proyecto. En lo que se refiere al

tratamiento posterior al reconocimiento inicial, tanto la investigación como el desarrollo deben amortizarse, si bien existe una ligera diferencia en lo dispuesto en relación a la vida útil de ambos activos. Los gastos capitalizados como investigación se amortizarán en todo caso en un plazo máximo de cinco años. En el caso de los gastos capitalizados en la fase de desarrollo, se presume el mismo plazo de cinco años para su amortización, sin perjuicio de que en determinadas circunstancias pueda justificarse un plazo superior. Asimismo, siempre que existan dudas sobre el éxito técnico o rentabilidad económica y comercial, el saldo de las actividades de investigación y desarrollo se imputará directamente como pérdida del ejercicio.

Junto a las operaciones ya identificadas, el valor razonable juega también un importante papel en la estimación del deterioro de valor de un activo, ya que forma parte de una de las dos medidas que determinarán su valor recuperable. En definitiva, el valor en libros de un activo intangible vendrá determinado por su coste inicial menos su amortización acumulada y las pérdidas de valor que haya podido sufrir, determinadas por diferencia entre su valor en libros y su valor recuperable. Esta última magnitud viene dictada por la mayor de las dos siguientes: el valor razonable menos los costes de venta o el valor de uso, es decir, el valor actual de los flujos de caja que se esperan obtener del activo a lo largo de su vida útil. El deterioro de valor del activo intangible, no sólo afectará al valor en libros de éste sino al resultado del ejercicio, al reconocerse como una pérdida. No obstante, podrá ser revertido en los siguientes ejercicios, siempre que así lo refleje la prueba correspondiente, reconociéndose entonces una ganancia como resultado de la recuperación de valor del activo.

En el nuevo PGC, la prueba de deterioro de valor cobra especial relevancia en la valoración posterior al reconocimiento inicial de los activos intangibles para los que se suprime la amortización. Este es el caso del fondo de comercio, así como de los activos intangibles con una vida útil que puede calificarse como *indefinida*, al no existir un límite previsible para el período de obtención de flujos de efectivo procedentes de tales activos. Estos activos intangibles quedarán reconocidos por su coste inicial menos las pérdidas de valor acumuladas, no existiendo en el caso concreto del fondo de comercio, posibilidad de reversión de estas últimas. Entrando más en detalle, en la prueba de deterioro de valor del fondo de comercio surge el concepto de unidad generadora de efectivo (UGE), definida por el nuevo PGC como el conjunto identificable más pequeño de activos capaz de generar flujos de efectivo independientes de los correspondientes a otros activos o grupos de activos. Para estimar la pérdida por deterioro de valor del fondo de comercio, éste debe quedar asignado en el momento de su reconocimiento inicial a una o varias UGEs. El deterioro de valor del fondo de comercio está directamente ligado al de las UGEs en las que ha quedado asignado, sobre las que se estimará su valor recuperable para compararlo con su valor en libros y poder determinar así el deterioro de valor del conjunto de activos que la componen. El importe de la pérdida por deterioro de valor del conjunto de la UGE se cargará en primer lugar contra el valor en libros del propio fondo de comercio asignado a esta UGE y con posterioridad, al resto de activos que la componen en función del valor en libros de cada uno.

La clara delimitación de los criterios de reconocimiento, la importancia del valor razonable, el tratamiento de los gastos de I+D o del deterioro del valor de los activos, así como la eliminación del requisito de amortización para algunos activos intangibles, en particular del fondo de comercio, son algunos de los principales cambios que presenta el nuevo PGC que suponen, como ya ha quedado señalado, un amplio acercamiento de nuestro ordenamiento contable a la corriente normativa del IASB y en definitiva, a la estrategia armonizadora de la Unión Europea. Junto a todo ello y en línea con la filosofía que emana de las NIC/NIIF, el nuevo PGC amplía el contenido de la memoria en materia de activos intangibles, como complemento de la información cuantitativa recogida en los estados financieros.

Leandro Cañibano, presidente de AECA y Catedrático de Economía Financiera y Contabilidad de la Universidad Autónoma de Madrid - Ana Gisbert, miembro de AECA y profesora del departamento de Contabilidad de la Universidad Autónoma de Madrid

Fuente: CEDE - 27 marzo 2008