

DEPRECIACIÓN DE ACTIVOS INTANGIBLES: NORMATIVA INTERNACIONAL DEL IASB Y NUEVO PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD.

Autores:

Pedro Sevilla Romero

Francisco José González Sánchez

[*pedro.sevilla@urjc.es*](mailto:pedro.sevilla@urjc.es)

[*francisco.gonzalez@urjc.es*](mailto:francisco.gonzalez@urjc.es)

Universidad Rey Juan Carlos

Departamento de Economía Financiera y Contabilidad I

Resumen:

Este trabajo contiene una exposición general de la diversa normativa tanto española como internacional en la que se encuentran regulados los aspectos fundamentales sobre la depreciación de activos intangibles. Las NIC 36 y 38, así como la SIC 32, formarían el cuerpo principal en referencia a la normativa internacional de IASB adoptada por la Unión Europea en sus diversos Reglamentos; mientras que las normas de valoración 2.^a, 5.^a y 6.^a del Nuevo Plan General de Contabilidad nos ofrecen las pautas para evaluar y poder registrar contablemente estas operaciones.

Finalmente, realizamos una comparación entre la normativa internacional y la española a fin de poder obtener conclusiones que nos permitan tener una visión de semejanzas y diferencias entre ambas.

Palabras Clave:

Intangibles. Depreciación.

1. INTRODUCCIÓN.

La decisión por parte de la Unión Europea, a partir del año 2000, de adaptar su legislación contable a la normativa emanada por el IASB, ha obligado a adaptar nuestro Plan General de Contabilidad.

Sin embargo, dada la flexibilidad ofrecida por algunas de las normativas internacionales, el presente estudio analiza las posturas finalmente seguidas en la regulación de las diversas operaciones que nos llevan a registrar los deterioros de valor producidos en los activos intangibles empresariales.

2. ACTIVOS INTANGIBLES

El siguiente apartado ofrece una relación de los aspectos más destacados sobre la valoración y registro de los activos intangibles en las regulaciones del IASB y de la normativa española. También se presenta una comparativa sobre aquellos puntos en los que la normativa española ha mantenido sus propios criterios alejados de la normativa internacional.

2.1 Norma Internacional de Contabilidad N° 38 (NIC 38). Activos Intangibles.

En la Norma Internacional de Contabilidad n° 38 se establecen los criterios para el reconocimiento y valoración de intangibles. No es aplicable a las existencias, a los impuestos diferidos, a los arrendamientos, a los activos surgidos con los empleados, a los activos intangibles no corrientes mantenidos para la venta, al fondo de comercio¹, ni a los activos financieros dentro del ámbito de la NIC 39 “Instrumentos financieros: Reconocimiento y valoración”.

En su párrafo 5.º, la presente normativa dispone que los gastos de publicidad, la formación del personal, el comienzo de la actividad y los gastos de investigación y desarrollo entran dentro del alcance de la NIC 38, al igual que las licencias para grabaciones de películas, obras de teatro, derechos reprográficos, nuevos procesos, marcas, franquicias, relaciones comerciales, cuotas de mercado reconocidos en sus párrafos 6.º y 9.º.

¹ El fondo de comercio es tratado en la NIIF 3: Combinaciones de negocios.

Identificabilidad.

Según la NIC 38, en relación a la identificabilidad, un activo intangible es un activo reconocible, de carácter no monetario y sin apariencia física, y para el caso de que contenga tanto elementos tangibles como intangibles se evaluará cual de los dos elementos tiene un mayor peso significativo. Por lo tanto deberá ser determinable, controlable y poder probarse la existencia de beneficios futuros relacionados directamente con el intangible (NIC 38, párrafo 9-12).

Según el párrafo 12: “Un activo satisface el criterio de identificabilidad cuando:

- (a) es separable, esto es, es susceptible de ser separado o escindido y vendido, cedido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con el contrato, activo o pasivo con los que guarde relación; o
- (b) surge de derechos contractuales o de otros derechos legales, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos u obligaciones”.

Control.

Una entidad controlará un activo siempre que pueda obtener los beneficios relacionados con él, y además pueda restringir el acceso de terceros. Para el caso específico de gastos de formación, cuotas de mercado, relaciones de lealtad con clientes, etc., salvo que existe un soporte legal, razonablemente es muy difícil probar el control de tales activos según la presente norma (NIC 38, párrafo 13).

Adicionalmente, se prevén otras dos condiciones para aquellos activos intangibles que se hayan generado internamente otras dos condiciones (NIC 38, párrafo 21):

- (a) que sea probable que los beneficios económicos lleguen a la entidad, según hipótesis de la dirección.
- (b) que el coste del activo pueda ser valorado con fiabilidad.

Para activos intangibles adquiridos a terceros se entenderán cumplidas las condiciones anteriores. Y se podrán activar aquellos costes atribuibles directamente hasta la ubicación del activo en condiciones de funcionamiento.

Para el caso de adquisición de intangibles en combinaciones de negocios se calculará su coste mediante la búsqueda de su valor razonable en el mercado, si no existiese ningún mercado activo de referencia se utilizaría el importe que la entidad estaría dispuesta a pagar en una transacción entre un comprador y un vendedor debidamente informados (NIC 38, párrafos 33 y 40).

En operaciones comerciales donde se permuten² activos intangibles, se valorará el activo recibido por su valor razonable, salvo que ecuanímente no se pueda disponer de él, en cuyo caso se sustituirá por el valor contable del activo entregado a cambio.

La propia norma en su párrafo 47.º es farragosa, reconociendo que para el caso de que no exista variabilidad significativa para una serie de estimaciones del valor razonable de un activo intangible, siempre que no se hallen transacciones comparables y se puedan determinar los valores razonables de los activos permutados, se podrá utilizar en primer lugar el valor razonable del activo recibido. Pero si otorgara mayor evidencia el valor razonable del activo entregado, se manejará este último para valorar el activo entregado (importe distinto del valor contable utilizado en el anterior apartado).

En su apartado 50 : “Las diferencias existentes, en un momento determinado, entre el valor de mercado de la entidad y el importe en libros de sus activos netos identificados, pueden captar una amplia variedad de factores que afectan al valor de la entidad en su conjunto. Sin embargo, no se puede considerar que estas diferencias representen el coste de activos intangibles controlados por la entidad.”

La presente normativa indica que nunca se reconocerán activos surgidos de la fase de investigación³ de proyectos internos, tales como la búsqueda de alternativas para materiales, actividades dirigidas a obtener nuevos conocimientos, etc.

Para poder reconocer un activo intangible surgido del proceso de desarrollo⁴, la entidad tendrá que probar que técnica y financieramente es capaz de finalizar la producción del activo intangible para estar en condiciones de uso, la forma en que el activo va a generar

² La NIC 38, párrafo 46, expone: La entidad determinará si una permuta tiene carácter comercial, considerando en que medida se espera que cambien los flujos de efectivo como consecuencia de dicha transacción.

³ La NIC 38, párrafo 8, define Investigación como todo aquel estudio original y planificado, emprendido con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.

⁴ Según la NIC 38, párrafo 8, se define Desarrollo como la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico, a un plan o diseño en particular para la producción de materiales, productos, métodos, procesos, o sistemas nuevos, o sustancialmente mejorados, antes del comienzo de su producción o utilización comercial.

beneficios económicos en el futuro y su coste. Se podrían ubicar como actividades activables la construcción de plantas piloto, el diseño, construcción y prueba de prototipos.....

Como coste del activo intangible generado internamente utilizaremos los desembolsos necesarios para poner dicho activo en condiciones de uso (materiales, remuneración de empleados, costes de los registros legales.....), y siempre desde el momento en que el elemento cumpla las condiciones para ser reconocido como tal.

Independiente de cualquier otra consideración, la normativa excluye de cualquier tipo de activación a las marcas, las cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes u otras partidas similares que se hayan generado internamente.

Los gastos de establecimiento, de actividades formativas, en publicidad y actividades promocionales y los gastos de reorganización tampoco podrán activarse.

Además, la norma nos indica que cualquier desembolso sobre un activo intangible reconocido inicialmente como gasto del ejercicio no se reconocerá posteriormente como parte del coste de un activo intangible (NIC 38, párrafo 71).

Los activos intangibles podrán revalorizarse, siempre que este procedimiento se efectúe con regularidad y dicho valor se fije por referencia a un mercado activo. En este caso, la amortización acumulada podrá ser reexpresada proporcionalmente o eliminada contra el valor del activo reflejando el valor neto contable del activo.

El incremento de patrimonio neto puesto de manifiesto en el párrafo anterior se llevará a una cuenta de reservas por revalorización, salvo que antes se hubiese producido una devaluación llevada a pérdidas, con lo que podría llevarse a resultados positivos la revalorización en dicho caso (NIC 38, párrafo 85).

Para el caso contrario, si al comparar con un mercado activo encontramos una minusvaloración de nuestro activo, se reconocerá una pérdida en resultados, salvo que antes se hubiese reconocido un incremento de la cuenta de reservas por revalorización del presente activo intangible, y siempre hasta el límite de dicha cuenta, se procederá a reducir dicha cuenta (NIC 38, párrafo 86).

Los activos intangibles de vida útil indefinida no se amortizarán. En cuanto a los activos de vida útil finita, se amortizarán durante su vida útil sobre una base razonable y sistemáticamente, atendiendo al patrón de consumo de los beneficios esperados de su

utilización. Se cesará en dicho cargo, el día en que se dé de baja dicho activo en cuentas o se incluya en el grupo de activos para la venta de acuerdo con la NIIF 5.

En cuanto al valor residual de este tipo de activos, se entiende que tiene algún valor siempre que exista compromiso por parte de un tercero o por la existencia de un mercado activo: “El valor residual de un activo intangible podría aumentar hasta un importe igual o mayor que el importe en libros del activo. En ese caso, el cargo por amortización de activo será nulo, a menos y hasta que, su valor residual disminuya posteriormente hasta un importe inferior al importe en libros del activo.”

Cualquier cambio de estimación en la vida útil o en patrón de generación de beneficios podrían indicar la revisión del período o método de amortización. En este caso, dichas revisiones se tratarán como cambios en las estimaciones contables, según lo establecido en la NIC 8.

Las ganancias surgidas al dar de baja un activo intangible por cualquier procedimiento no serán clasificadas como ingresos ordinarios.

Como finalización, la presente normativa en sus párrafos finales regula de forma muy detallada la información a suministrar en la memoria en relación con la clase de intangibles, periodos de amortización, depreciaciones, revalorizaciones, vidas útiles, desembolsos por investigación y desarrollo.....

2.2 NIC 38 Versus Normativa Española.

Los activos intangibles o inmateriales se encuentran regulados en las normas 5^a y 6^a del Plan General de Contabilidad, así como en lo dispuesto en las Resoluciones del 21 de enero de 1991 de valoración del inmovilizado inmaterial y del 30 de julio del Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas de valoración del inmovilizado material, en todo aquello que no se oponga a los nuevos criterios del Nuevo PGC.

Eliminado: 4

Eliminado: 5

Nuestra nueva normativa, no suministra una definición de inmovilizado intangible, ofreciendo los diversos criterios de registro y valoración en sus normas correspondientes 5.^a y 6.^a. Esta última norma referente a las Normas particulares sobre el inmovilizado intangible utiliza el criterio de aportar una lista de posibles activos inmateriales que deberían formar parte del activo empresarial ya desarrollado en la Resolución del ICAC (BOICAC n.º 8 enero 1992, 2º párrafo introductorio). La normativa internacional sí nos ofrece una definición de

Eliminado: La normativa española

Eliminado: inmaterial

Eliminado: sino que se limita a exponer una

intangible como activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física (NIC 38: Párrafo. 8.º), si bien el reconocimiento y valoración de determinadas partidas como pueden ser el fondo de comercio y los derechos de bienes en arrendamiento financiero quedan reguladas en otras NICs (La NIIF 3 para el fondo de Comercio y la NIC 17 para los derechos sobre bienes en arrendamiento financiero).

La normativa internacional nos ofrece las condiciones genéricas que han de cumplir cada uno de los activos intangibles:

- a) Identificabilidad,
- b) Control,
- c) Beneficios futuros,
- d) Probabilidad amplia de la llegada de dichos beneficios,
- e) Fiabilidad en la valoración de dicho activo;

confeccionando un marco general de reconocimiento de activos intangibles o inmateriales, que ha sido traspuesto íntegramente a la nueva normativa española,

Eliminado: ue no tiene la normativa española

En cuanto a la valoración de operaciones de adquisición con contraprestación monetaria, las reglas de ambas normativas son similares (pequeñas matizaciones en la capitalización de intereses⁵ y la referencia explícita a determinadas partidas que puedan formar parte del activo intangible antes de poder ser utilizable económicamente, debido esto último fundamentalmente a la mayor extensión de la normativa internacional), reconociendo el precio de adquisición mas todos aquellos gastos necesarios hasta la puesta en condiciones operativas del activo intangibles,

Eliminado: económicamente

Eliminado: material

En cuanto a la valoración de activos adquiridos a través de subvenciones, la normativa internacional mediante la remisión a la NIC 20, permite su contabilización por el valor razonable o un coste simbólico más los gastos necesarios hasta su puesta en funcionamiento.

La nueva normativa española nos indica que se valorarán por su valor razonable (Norma 18.ª de valoración).

Eliminado: venal

Eliminado: s 2ª y 20

Eliminado: permutas reflejan una diferencia entre ambas normativas, mientras la normativa internacional recomienda para aquellos activos comerciales y que puedan ser valorados de forma fiable se valore el bien adquirido por el valor razonable del bien entregado, la normativa española valora los bienes adquiridos por el valor neto contable de los cedidos o por el valor de mercado del recibido si fuese menor (BOICAC n.º 6 junio, 1991)

La valoración de las permutas ha sido completamente traspuesta a nuestra legislación (NIC 38, párrafo. 45).

⁵ La NIC 38 sobre activos intangibles y la NIC 23 sobre Costes por intereses en ningún caso adoptan un periodo mínimo para la activación de intereses. Dichas normativas exponen que será aquel periodo que supere el normal en las transacciones a crédito, sin que tenga que ser mayor de un año como así reconoce la normativa española.

La normativa internacional regula en su NIIF 3 las partidas intangibles surgidas de combinaciones de negocios, aplicando a tales partidas los criterios de reconocimiento estipulados en su NIC 38 y valorando estos intangibles al valor razonable en el momento de la adquisición (NIIF 3, párrafos 37, 45 y 46). Criterio ya recogido en nuestra legislación sobre cuentas anuales consolidadas, reconociendo la valoración de dichos activos por un importe nunca superior a su valor de mercado (Real Decreto 1815/1991, párrafo 23.4). Tanto la normativa internacional como el NPGC en su norma 19.^a, reconocen la diferencia entre el importe realmente pagado por el comprador y los importes anteriores como fondo de comercio, sin poder reconocer en ningún caso fondos de comercio internos.

Eliminado: La normativa española

Eliminado: e

Eliminado: Ambas legislaciones

En cuanto a la depreciación del fondo de comercio, nuestra legislación actual se ha adaptado a lo dispuesto en la normativa internacional, introduciendo el test de depreciación anual y los conceptos de valor recuperable y de uso desprendidos de la NIC 36.

Eliminado: legislación

Eliminado: recomienda su amortización en un plazo de cinco años (Norma de Valoración 5ª apartado c), mientras que la normativa internacional

Eliminado: utiliza

La normativa internacional solo reconoce como capitalizable la fase de desarrollo para los proyectos de I + D, mientras que el PGC, bajo una serie de criterios, mantiene también la capitalización de los gastos de Investigación como ya se permitía en nuestra legislación anterior (BOICAC n.º 8 enero 1992). Aparecen enunciados similares en ambas normativas en referencia a este tipo de operaciones como son: tener asegurada la financiación del proyecto, su garantía de éxito técnico y la estimación fiable de los costes incurridos.

Eliminado: sí que lo permite

Como es bien sabido, la normativa internacional abre la posibilidad de las revalorizaciones de activos siempre que exista un mercado de referencia. Dicho aumento se cargará a una cuenta de neto denominada Reserva por Revalorización. Dicho procedimiento es incompatible con nuestra legislación actual, que no solo reconoce dicha posibilidad para determinados instrumentos financieros.

Eliminado: mediante leyes dispuestas al efecto

3. DETERIORO DE VALOR DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES.

El siguiente apartado exponemos una relación de los criterios más importantes en cuanto a la depreciación de los activos intangibles regulados en la normativa española y en el IASB, ofreciendo una comparativa entre ambas legislaciones a fin de poder obtener conclusiones sobre sus semejanzas y diferencias.

3.1 Norma Internacional de contabilidad N° 36 (NIC 36). Deterioro del valor de los activos.

Esta es una norma compleja y caótica debido a las continuas modificaciones en sus varias redacciones y a las permanentes incorporaciones a través de los diversos Reglamentos Comunitarios como mejora de dichas normas.

Eliminado: .

En la v normativa internacional se establecen los procedimientos para que cualquier entidad se pueda asegurar que el valor neto contable de sus activos no sea superior a su valor recuperable mediante su utilización o venta, criterio que se encuentra en contraposición íntegramente por el Plan General de Contabilidad.⁶

Eliminado: presente

Eliminado: resultado equiparable al valor realizable neto recogido en nuestras normas de valoración

En la NIC/NIIF 16 se hace alusión al valor en libros, conceptuado como “el importe por el que un elemento aparece en el balance de situación general, una vez deducidas la depreciación acumulada y las pérdidas de valor por deterioro que eventualmente le correspondan”. Se entiende que, salvo la no diferenciación entre el carácter de reversibilidad o no de las pérdidas, este concepto es asimilable al de valor neto contable recogido en nuestra normativa (Morales y Bentabol, 2005, pag. 55).

La NIC 36 no es aplicable a las existencias, a los impuestos diferidos, a los activos surgidos de contratos en construcción, a los activos surgidos con los empleados, a los activos mantenidos para la venta, a los activos inmobiliarios ajustados a valor razonable, ni a los activos financieros dentro del ámbito de la NIC 39: Instrumentos financieros: Reconocimiento y valoración.

Eliminado: N

Entre las definiciones de la presente normativa y en relación a la determinación del importe recuperable encontramos:

Importe recuperable de un activo o *unidad generadora*: Es el mayor valor entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor de uso.

Valor de uso: es el valor actual de los flujos futuros de efectivo estimados que se espera obtener de un activo o *unidad generadora*.

Unidad generadora de efectivo: es el 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.

⁶ En adelante PGC. Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

Al final del ejercicio, la entidad indagará si existen indicios de depreciación de alguno de sus activos, estimando en caso afirmativo su importe recuperable. Para los activos intangibles de vida indefinida y aquellos que aún no estén disponibles para su uso, se comprobará anualmente su posible depreciación a final de ejercicio, con independencia de cualquier tipo de indicio. Si bien, la propia normativa nos permite para aquellos activos intangibles que no generen entradas de efectivo independientes de otros activos, comprobar su deterioro de valor como parte de esa unidad generadora, y siempre que los activos y *pasivos* que componen esa unidad no hayan cambiado significativamente desde la última vez que se estimó su importe recuperable, que esta cantidad exceda de manera significativa al valor contable de la unidad generadora y de que la probabilidad de que el importe recuperable caiga por debajo del valor contable sea remota.

La entidad buscará estos indicios a través de fuentes externas, como el valor de mercado de los activos o cambios en la tasa de actualización; así como en las fuentes internas, como podrían ser los informes del rendimiento económico del propio activo.

Según esta normativa, el profesional basará sus proyecciones de los flujos de efectivo en hipótesis razonables y fundamentadas de la dirección, considerando las condiciones económicas del activo, y en previsiones de tipo financiero. Estas proyecciones incluirán las entradas procedentes de uso del activo, las salidas de efectivo necesarias para generar las anteriores entradas (mantenimiento del activo) y los flujos netos que se recibirían/pagarían al final de la vida del activo.

En tales estimaciones no se incluirán las salidas debidas a actividades de financiación ni los movimientos debidos al impuesto de sociedades.

Para poder actualizar las anteriores proyecciones de caja se utilizará un tipo de descuento antes de impuestos que refleje el valor temporal del dinero y que, en su caso, incorpore los riesgos específicos del activo, esto es, un coste de capital para los inversores igual a otra inversión con un riesgo equivalente. La NIC 36 nos recomienda “estimar el descuento a partir del tipo implícito en las transacciones actuales de mercado para activos similares, o bien como el coste medio ponderado del capital de una entidad cotizada que tuviera un solo activo (o una cartera de activos) similares al que se está considerando, en términos de potencial de servicio y riesgo soportado.” En un párrafo posterior, la NIC 36 determina: “Cuando el tipo específico correspondiente a un activo no esté directamente disponible en el mercado, la entidad aplicará algún sustitutivo para estimar el tipo de

descuento. En el Apéndice A se incluyen directrices adicionales sobre la estimación del tipo de descuento en estas circunstancias”.

En el caso de encontrar disminuciones de valor, la pérdida se reconocerá en el resultado de ejercicio, salvo que se trate de un activo revalorizado, en cuyo caso se disminuiría su revalorización.

Se establece también, que en caso de que no se pueda determinar el importe recuperable para un activo individual, se determinará aquel para la unidad generadora a la que el activo pertenezca, bien porque tenga entradas de efectivo insignificantes, bien porque no genere entradas independientes de otros activos.

Según Callen y Pascual (2000, pag. 44) aunque determinados activos puedan contribuir a la producción de flujos de tesorería futuros de la unidad generadora de tesorería, su distribución con un criterio razonable a la unidad en cuestión es una tarea complicada. Este es el caso del fondo de comercio y los activos comunes de la empresa (sede social, equipamiento informático de uso común, centros de investigación....).

Para identificar las unidades generadoras de tesorería podríamos tener en cuenta si existe un mercado activo para los productos elaborados por ese grupo de activos. Para el caso de que estos productos sean parte integrante del proceso productivo la gerencia estimará su valor de mercado.

El fondo de comercio no puede generar flujos de caja de manera individual, por lo que su importe se repartirá coherentemente entre los diversos activos, si esto no fuese posible, se distribuirá entre las unidades generadoras de activos.

En caso de depreciación de una unidad generadora de tesorería, en primer lugar este deterioro se aplicará en reducir el fondo de comercio que en su caso se le hubiese atribuido a la unidad (cuyos indicios de depreciación se comprobarán anualmente al igual que los activos intangibles de uso indefinido).

A cierre de ejercicio se deberá examinar si existe algún indicio de que la pérdida por depreciación hubiese revertido, estimando de nuevo el importe recuperable, y reconociendo el ingreso en la cuenta de resultados, exceptuando aquellos casos de elementos revalorizados.

Las pérdidas reconocidas en el fondo de comercio tan sólo podrán ser revertidas si tales pérdidas fueron causadas por hechos excepcionales.

A continuación se expone un cuadro resumen en relación con los aspectos tratados anteriormente.

Aspecto	Alternativas	
Identificación de deterioro en los activos.	La norma facilita vías internas y externas para detectar posibles deterioros en los activos, pero no especifica un método cuantitativo para ello.	Eliminado: (32.2)
Determinación del valor razonable menos costes de venta.	Se puede determinar en base a un compromiso oficial de venta, en base al precio de un mercado activo de compraventa, o en base a la mejor información disponible.	Eliminado: (32.3.1)
Cálculo de los flujos de caja.	Se deben basar en los presupuestos aprobados por la gerencia por un período de cinco años, aunque la compañía pueda estimar los flujos de caja mas allá de este horizonte temporal si lo justifica debidamente.	Eliminado: 32.3.2)
Reconocimiento del deterioro.	Dependiente del método de valoración de los activos por parte de la empresa (véase NIC 16), la compañía reconocerá la pérdida por deterioro como un gasto del ejercicio o como una disminución de la revalorización practicada.	Eliminado: (32.4)
Identificación de unidades generadoras de tesorería.	La norma no da una regla explícita para identificar una unidad generadora de tesorería, sino que será la empresa quién deberá efectuar juicios acerca de grupos de activos que generen entradas independientes de tesorería).	Eliminado: (32.5.3)
Atribuir el fondo de comercio a la unidad generadora de tesorería.	Se procederá a realizar una comprobación “de abajo arriba”, o, de manera alternativa, “de arriba abajo”.	Eliminado: (32.5.3)

Cuadro 1. Resumen de aspectos fundamentales y sus alternativas en la NIC 36: Depreciación de activos. Fuente Oriol Amat et al (2006, pag. 298).

3.2 NIC 36 Versus Normativa Española.

En general, el tratamiento ofrecido por nuestra legislación, ya sea en el nuevo Plan General de Contabilidad o las Resoluciones sobre Inmovilizado Material e Inmaterial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, es coincidente con el de la NIC 36 en aspectos tales como los criterios de amortización, indicios de depreciación, etc...

Sin embargo, como hemos podido comprobar, la legislación internacional es mucho más extensa, por lo que vamos a intentar desarrollar aquellas partes que son de nueva regulación para nuestro derecho contable.

Como ejemplo, podemos comprobar que el concepto de valor de uso no aparecía en el PGC de 1990. Sin embargo, el Documento nº 2: Inmovilizado material de AECA⁷ (1983, pag. 53) reconoce que en determinadas situaciones en las que la gerencia prevea que mediante los ingresos ordinarios no se va a recuperar el valor del activo por causas debidas a cambios tecnológicos, factores económicos..., se podrá reducir el inmovilizado a aquel valor recuperable mediante el uso y no a un valor arbitrariamente inferior.

Eliminado: e en nuestra legislación

En general, la doctrina contable entiende que el método de valor de uso refleja mejor el valor para aquellos activos afectos a la explotación, por estar destinados a su uso y no a su venta.

Eliminado: Como diferencias apreciables entre la legislación nacional y la NIC 36 podríamos considerar:

Sin embargo, parece curioso el mantenimiento de nuestra tradicional distinción entre pérdidas reversibles con sus correspondientes deterioros y pérdidas irreversibles, cuando la normativa internacional no hace tal distinción, provocando una minusvaloración del activo en todo caso.

Eliminado: 1.-

En cuanto a la aparición en nuestro derecho contable del término Unidad Generadora de Tesorería, Morales y Bentabol (2004, pag. 49) entienden que la armonización conceptual es imprescindible para que el análisis comparativo de ambas legislaciones no resulte exento de objetividad.

Eliminado: La no distinción entre pérdidas reversibles e irreversibles en la legislación internacional, considerándose como pérdida y posterior minusvaloración del activo. En el caso español, las pérdidas reversibles utilizarían las provisiones para inmovilizado ubicadas en el grupo 2 de cuentas, y las dotaciones y excesos de los grupos 6 y 7.

Eliminado: 2.-

4. SIC 32: ACTIVOS INMATERIALES – COSTES DE SITIOS WEB.

Las empresas pueden incurrir en desembolsos para desarrollo o mantenimiento de paginas web tanto el acceso interno como externo (SIC-32, párrafo 1).

Eliminado: La no aparición en nuestra legislación del concepto de

Eliminado: . Según

Las fases para la preparación de una página web serían las de planificación, desarrollo de la aplicación, desarrollo del diseño gráfico y desarrollo del contenido. Una vez completadas la anterior secuencia comenzaría la fase operativa en que la empresa mantiene y mejora las aplicaciones (SIC-32, párrafos 2 y 3).

Eliminado: Por último, la información que habrán de facilitar las empresas en la memoria en relación a la normativa internacional es superior a la que las entidades ofrecen en la normativa española.

⁷ Aunque los Documentos de AECA no forman parte del derecho propiamente contable son considerados por la doctrina como de alta cualificación.

Para poder reconocer a la página web como un activo intangible además de cumplir los criterios contenidos en la NIC 38, la entidad deberá demostrar que puede generar beneficios futuros a través de la página web como podrían ser los de la generación de pedidos (SIC-32, párrafo 8).

En lo referente a la incorporación de los activos a la contabilidad empresarial, la fase de planificación se asemeja a la fase de investigación de la NIC 38, con lo que cualquier desembolso será considerado gasto del ejercicio. Los diversos desarrollos de la página web serán asimilados a la fase de desarrollo de la NIC 38 con lo que cualquier desembolso podrá ser imputado como coste del activo intangible. Los desembolsos efectuados durante la vida del activo intangible, una vez que operativo, serán considerados como gastos del ejercicio, salvo que se cumpla lo dispuesto en los criterios para el reconocimiento como activo de la NIC 38 (SIC-32, párrafo 9).

Estos activos tendrán una vida útil corta y podrá aplicarse el valor razonable.

Los desembolsos correspondientes a la adquisición de los soportes físicos donde se alojen dichas páginas, así como los pagos a empresas que gestionen servidores de internet y aquellos para el desarrollo de páginas web para ser vendidas a terceros serán considerados gastos (SIC-32, párrafo 5).

Nuestra legislación trata este tema en su Norma 6: Normas particulares sobre el inmovilizado intangible, apartado e). En general podemos entender, que en esencia ambas normativas son equivalentes aunque la normativa española utilice tres párrafos para la valoración de los programas de ordenador y páginas web.

Nunca será objeto de revalorización dichos costes pero podrán activarse los desembolsos en la fase de investigación en línea con lo dispuesto por nuestra normativa para los gastos de investigación y desarrollo.

5. CONCLUSIONES

La adaptación de nuestra normativa a lo dispuesto en los diversos reglamentos surgidos del proceso de convergencia a la normativa del IASB ha supuesto grandes cambios en la contabilización de diversas operaciones.

Sin embargo, nuestro legislador ha aprovechado la flexibilidad ofrecida por algunas de las soluciones aportadas por la legislación internacional para respetar algunos de los criterios tradicionales en nuestro derecho contable.

La imposibilidad de revalorizar los activos no corrientes (salvo determinados instrumentos financieros), la activación de los gastos de investigación o la utilización exclusiva del valor razonable en la contabilización de las subvenciones, son algunos de los ejemplos en los que la normativa española ha preferido respetar los criterios del anterior plan general de contabilidad.

Dicho proceso de asimilación a la normativa internacional, a nivel europeo, podría menoscabar la imagen fiel que han de presentar las cuentas anuales de las diversas sociedades, resultando conveniente la supervivencia de única opción de contabilización para aquellas operaciones que tengan la misma naturaleza.

Cuadro Resumen:

Eliminado: ¶
¶
¶
¶

NIC 36: DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS	Comprobación de indicios de depreciación. Valor Neto Contable > Importe Recuperable. Intangibles de vida indefinida, independientemente de los indicios, se comprobará anualmente su posible depreciación. El fondo de comercio se distribuirá entre los activos o unidades generadoras de efectivo.
NIC 36 VERSUS PGC	Normativa internacional más extensa. No distinción en la normativa internacional entre pérdidas reversibles e irreversibles.
NIC 38: ACTIVOS INTANGIBLES	Activos identificables, bajo control de la empresa, cuyo coste pueda ser valorado y sea probable que los beneficios económicos fluyan a la empresa. No activación de los gastos de investigación. Posibilidad de revalorización de los activos intangibles.
NIC 38 VERSUS NORMATIVA ESPAÑOLA	La normativa española ha traspuesto en esencia la normativa internacional, salvo la no activación de los gastos de investigación y la posibilidad de revalorizar los activos intangibles.
SIC 32 ACTIVOS INMATERIALES COSTES DE SITIOS WEB	En ambas normativas podrán activarse tales desembolsos siempre que vayan a generar beneficios. En la normativa internacional, solo la fase de desarrollo.

6. BIBLIOGRAFÍA.

AECA [1981]: “Inmovilizado Material”. *Documento 2 Principios Contables*, AECA, Madrid.

AECA [1981]: “Inmovilizado Inmaterial y gastos amortizables”. *Documento 3 Principios Contables*, AECA, Madrid.

CAÑIBANO CALVO, LEANDRO; GISBERT CLEMENTE, ANA. “Principales cambios en el tratamiento contable del inmovilizado inmaterial con motivo de la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad”. *Tribuna de Opinión*. AECA.

CAPELO BERNAL, MARIÓ ET AL [2004]: “El inmovilizado material según el IASB”. *Revista AECA* n° 66 pags. 16-19.

CORDERO, ADRIAN [2005]: “Los intangibles demandan nuevos sistemas de contabilidad”. *Revista AECA* n° 72 pags. 69-71.

CORONA ROMERO, ENRIQUE ET AL [2005]: “Normas Internacionales de Contabilidad”. *CISS*. Septiembre 2005.

CORONA ROMERO, ENRIQUE ET AL [2005]: “Aplicación de las normas internacionales de contabilidad”. *CISS*. Marzo 2005.

FUERTES CALLEN, YOLANDA; PASCUAL GASPAS, EVA [2000]: “Pérdidas de valor en los activos: La NIC 36”. *Revista Partida Doble* n° 108. Febrero 2000. Pags. 42-48.

ICAC. Resolución de 21 de enero de 1992 por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial.

ICAC. Resolución de 30 de julio de 1991 por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD BOARD [2004]: “NIC 11: Contratos de construcción”. London. IASB.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD BOARD [2004]: “NIC 36: DEPRECIACIÓN DE ACTIVOS”. London. IASB.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD BOARD [2004]: “NIC 38: ACTIVOS INTANGIBLES”. London. IASB.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD BOARD [2004]: “SIC – 32: Activos Inmateriales – Costes de Sitios Web”. London. IASB.

MALLO, A; PULIDO A. [2006]: “Normas Internacionales de Contabilidad NIIF”., Thomson, Madrid.

Eliminado: A nivel nacional el tratamiento es parecido aunque sin una regulación específica, asimilando el registro y valoración de estas partidas a lo dispuesto para las aplicaciones informáticas, declarando que aquellos desembolsos serán activables siempre que tengan una proyección plurianual y su utilización genere beneficios futuros (BOICAC 44, Consulta 1).

ORY AJAMIL, MANUEL [2007]:” *Análisis de las normas internacionales de Contabilidad*”. Madrid

Profesores del CEF [2008] “*Manual del Nuevo Plan General Contable*”. Centro de Estudios Financieros, Madrid

RODRÍGUEZ, G. ET AL. [2006] “*Contabilidad Europea 2005. Análisis y aplicación de las NIIF*”. McGraw Hill, Madrid.