

ASPECTOS RELEVANTES DEL INMOVILIZADO EN EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD.

-Mayo de 2007.-

AUTOR: TOMÁS MATÍAS VERDÚ CONTRERAS.
AUDITOR DE CUENTAS. ECONOMISTA.
CATEDRÁTICO EN ADMINISTRACIÓN DE
EMPRESAS Y ORGANIZACIÓN Y GESTIÓN
COMERCIAL. VOCAL DE LA JUNTA DE
GOBIERNO DEL ILUSTRE COLEGIO OFICIAL
DE TITULADOS MERCANTILES Y
EMPRESARIALES DE LA REGIÓN DE MURCIA.

INDICE DE CONTENIDOS:

A. El Inmovilizado Material en el Plan General de Contabilidad.

- 1- Las Permutas.
- 2- El Deterioro de Valor.
- 3- El tratamiento del Arrendamiento Financiero.

B. El Inmovilizado Intangible en el Plan General de Contabilidad.

- 1- El Fondo de Comercio: Características.
- 2- Los Gastos de I + D: Aspectos destacables.
- 3- Los Gastos de Establecimiento: Notas de Interés.

C. Otras cuestiones de Interés relacionadas con el Inmovilizado.

- 1- Los Activos No corrientes mantenidos para la Venta: Notas de Interés.
- 2- Las Subvenciones de Capital: Notas de Interés.

A) EL INMOVILIZADO MATERIAL EN EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD:

- 1- Los aspectos mas relevantes del Inmovilizado Material que contempla el Plan General de Contabilidad son:
 - a) LAS PERMUTAS.
 - b) EL TRATAMIENTO DEL ARRENDAMIENTO FINANCIERO.
 - c) EL DETERIORO DE VALOR.

- 2- EL INMOVILIZADO debe valorarse a COSTE, minorando las CORRECCIONES VALORATIVAS por DEPRECIACIÓN O DETERIORO. Lo más destacable respecto a la valoración del inmovilizado es que en la valoración inicial, se añade el hecho de que formará parte del valor del INMOVILIZADO MATERIAL, la estimación inicial del valor actualizado de las obligaciones asumidas derivadas del desmantelamiento, retiro o rehabilitación del lugar donde se asienta, siempre que estas obligaciones den lugar al “Registro de Provisiones”. En este supuesto, un cambio en las estimaciones de esa deuda supondrá cambios en la valoración del Activo periódicamente, que afectarán al “Cálculo de las Cuotas de Amortización en periodos sucesivos”.

- 3- Además, hay que destacar que las “Inversiones Inmobiliarias”, siguen los criterios de valoración establecidos para el Inmovilizado Material, y que los Activos Biológicos son objeto de tratamiento en resoluciones posteriores.
 - a) LAS PERMUTAS:
 1. Representan el único caso en el que se considera el “Valor Razonable de los Activos”, en la valoración.
 2. A estos efectos se distinguen:
 - a. Las Permutas con carácter comercial, y
 - b. Las Permutas sin carácter comercial.
 3. Permutas con carácter comercial:

Una permuta se considera con “carácter comercial”, cuando bien la configuración de los “Flujos de efectivo” del bien recibido difiera de la del bien entregado, o bien el “Valor actual de los Flujos de Efectivo” después de Impuestos de las actividades de la Empresa afectadas por la Permuta se ve modificado como consecuencia de la operación.

(Por otra parte, es preciso que cualquiera de las diferencias comentadas resulte significativa a compararla con el valor razonable de los Activos intercambiados).
 4. Permutas sin carácter comercial:

En este caso, o bien cuando pese a ser de carácter comercial no se pueda estimar de forma fiable el valor razonable, el valor inicial del bien recibido, es el valor en libros del entregado, con el límite del valor razonable del recibido si éste fuera menor.

5. Aspectos Relevantes: PERMUTAS:

En las operaciones de permuta de carácter comercial, el Inmovilizado Material recibido se valorará por el valor razonable del Activo entregado, salvo que se tenga una evidencia más clara del valor razonable del activo recibido y con el límite de este último. Las diferencias de valoración que pudieran surgir al dar de baja el elemento entregado a cambio tendrán como contrapartida la “Cuenta de Pérdidas y Ganancias”.

Se presumirá no comercial toda permuta de Activos de la misma naturaleza y uso para la Empresa.

IMPORTANTE: Por otro lado, al igual que en la Normativa Internacional, se utilizan también los criterios del valor razonable para los Inmovilizados adquiridos a título gratuito y para las aportaciones no dinerarias, siguiendo el aportante en este caso la norma de permutas.

b) EL ARRENDAMIENTO FINANCIERO:

1. El tratamiento que se da al “Arrendamiento Financiero”, es el mismo que en la Normativa Internacional (NIC 17). En primer lugar, los bienes se clasifican en el Balance según su naturaleza y no como un Inmovilizado Inmaterial.
2. A la hora de reconocer un Activo en Régimen de Arrendamiento Financiero, prevalece la sustancia sobre la forma de un contrato, de forma que pueden haber casos de Arrendamiento Financiero independientemente de la forma jurídica del contrato (de forma similar a la NICE-17), y de la existencia o no de la “Opción de compra”.
3. Se supone que existe “Arrendamiento Financiero”, cuando se transfieran todos los riesgos y beneficios inherentes al bien. Son casos de este tipo los siguientes:
 - Cuando el periodo de alquiler coincida básicamente con la vida útil, o el valor actual de los pagos sea similar al valor razonable del bien, o la utilidad del bien quede restringida al arrendatario.
4. En cuanto a la valoración de la Deuda, al igual que la (NICE-17), el Plan General, asume que el valor inicial de la Deuda con los Acreedores, será el menor entre el valor razonable del Activo y el valor actual de los Pagos acordados durante el plazo del arrendamiento excluidas las cuotas de carácter contingente y el coste de los impuestos y servicios repercutibles por el Arrendador.

En suma, en ningún caso se reconocen intereses implícitos en el activo en forma de “Gastos Financieros Diferidos”.
5. En el caso de “Arrendamiento Financiero”, el arrendador debe dar de baja el bien arrendado de su Activo y reconocer un crédito cuyo importe coincide con la deuda del arrendatario. Dicho importe, por tanto, será el valor actualizado de las cuotas, reconociéndose los intereses implícitos como “Ingresos Financieros”, en el momento del devengo.
6. Respecto a las “Ventas con Arrendamiento posterior” (LEASE-BACK), en el caso de venta con arrendamiento posterior, el arrendatario no variará la calificación del Activo, ni reconocerá beneficios o pérdidas derivadas de la transacción. Reconocerá el importe recibido con abono a una “Cuenta de Pasivo” y la carga financiera se distribuirá a lo largo del plazo de arrendamiento, y se imputará a la “Cuenta Pérdidas y Ganancias” del ejercicio en que se devengue, aplicando el “Método del Tipo de Interés Efectivo”. Conforme establece la (NIC-17), en la valoración de dicho Activo se atenderá a su Valor

Razonable o Valor Actual, reconociéndose la diferencia con respecto a la valoración inicial como un “Ingreso a Distribuir en Varios Ejercicios”, cuya imputación al Resultado del Ejercicio tendrá lugar durante el plazo de duración del Arrendamiento.

c) EL DETERIORO DEL VALOR:

1. Conforme establece la NIC y el Plan General de Contabilidad, la pérdida por deterioro del valor de un elemento de Inmovilizado Material se producirá, cuando su valor contable supere a su importe recuperable, entendiéndose éste como el mayor importe entre su valor razonable menos los costes de venta y su valor de uso.
2. Los cálculos se efectuarán de cada elemento de forma individualizada, pero si esto no fuera posible, la empresa determinará el importe recuperable de la “UNIDAD GENERADORA DE EFECTIVO” a la que pertenezca el Activo.
3. Se entiende por “Unidad Generadora de Efectivo”, el grupo identificable más pequeño de Activos que genera entradas de efectivo que son, en buena medida, independientes de los “Flujos de Efectivo” derivados de otros Activos o Grupos de Activo. Al igual que en la NIC, en el caso de que la Empresa deba reconocer una pérdida por deterioro de una “Unidad Generadora de Efectivo”, reducirá en primer lugar, el valor contable del “Fondo de Comercio” correspondiente a esa Unidad y, si el deterioro superase ese importe, entonces reducirá en proporción a su valor contable el del resto de Activos de la “Unidad Generadora de Efectivo”.

B) EL INMOVILIZADO INTANGIBLE EN EL PLAN GENERAL DE CONTABILIDAD:

1. Al igual que en la Normativa Internacional, se configura el Inmovilizado Intangible, como un Activo Intangible y por tanto, como un recurso controlado por la Empresa del que se esperan beneficios económicos futuros, que ha de ser identificable, es decir, ser separable para poder ser vendido, arrendado o intercambiado, o que surja de derechos legales o contractuales.
 2. Respecto a la vida útil y como consideran las NIIF, se considera que la vida útil de un Activo Intangible puede ser “definida o Indefinida”.
 - a. Si el Activo es de vida útil definida, se AMORTIZA.
 - b. Si el Activo es de vida útil Indefinida, no se AMORTIZA, aunque se someterá periódicamente a un “Test de Deterioro”. Se revisa igualmente, cualquier posible cambio de vida indefinida a definida, contabilizándose dicho cambio conforme a la “Norma de Errores y Estimaciones”.
- a) EL FONDO DE COMERCIO.
 - b) LOS GASTOS DE I + D: (INVESTIGACIÓN + DESARROLLO).
 - c) LOS GASTOS DE ESTABLECIMIENTO.

a) EL FONDO DE COMERCIO: CARACTERÍSTICAS.

1. Al igual que en la Normativa Internacional, el Fondo de Comercio solo se reconocerá en caso de:
 - Adquisición Onerosa, o,
 - Combinación de Negocios.
2. El Fondo de Comercio se calcula como la diferencia entre el Valor Razonable de la contraprestación entregada y el valor razonable de los Activos identificables y Pasivos asumidos adquiridos.
3. El Fondo de Comercio se considera un bien de vida indefinida y no se amortiza. Anualmente, se realiza un “Test de Deterioro”. En el supuesto de que exista deterioro, éste se reconoce como una “Pérdida del Ejercicio y no será Reversible”.
4. Finalmente, si el Fondo de Comercio es negativo, al igual que en la Normativa Internacional, en el Plan General de Contabilidad, se considera como “Ingreso del Ejercicio” en que surge.

b) LOS GASTOS DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO (I+D): ASPECTOS DESTACABLES.

1. En primer lugar, tienen unos requisitos de activación opcional siempre que se cumplan determinadas circunstancias.
2. En segundo lugar, las Normas Internacionales obligan a llevar al Resultado del Ejercicio los Gastos de Investigación y a activar los Gastos de Desarrollo cuando se cumplan los requisitos establecidos a tal fin.

c) LOS GASTOS DE ESTABLECIMIENTO: NOTAS DE INTERES.

1. Respecto a los Gastos de Establecimiento, el Plan General de Contabilidad es coincidente con las Normas Internacionales de Contabilidad, excluyendo la posibilidad de su activación en el Balance.

C) OTRAS CUESTIONES DE INTERES RELACIONADAS CON EL INMOVILIZADO:

A) LOS ACTIVOS NO CORRIENTES MANTENIDOS PARA LA VENTA: NOTAS DE INTERES.-

- 1- Se trata de Activos clasificados como “No Corrientes”, pero para los que existe una disposición por parte de la Empresa a enajenarlos a corto plazo. En este supuesto, siempre que se cumplan determinadas condiciones establecidas, el Plan General de Contabilidad estipula que se clasificarán como “Activos Corrientes” en el Balance, y se valorarán por el menor importe ente su “Valor Neto Contable” y su “Valor Razonable” menos los costes de venta.
 - a) Mientras el Activo se clasifique como “Activo No Corriente mantenido para la Venta”, no se AMORTIZARÁ.
 - b) El tratamiento será el mismo cuando se trate de un “Grupo de Activos y Pasivos directamente asociados de los que se va a disponer de forma conjunta como grupo en una transacción”.
 - c) Si un Activo deja de cumplir los requisitos para ser considerado como mantenido para la venta, se reclasificará en la “Partida del Balance que corresponda a su naturaleza” y se valorará por el menor importe entre su valor contable anterior a la clasificación como disponible para la venta (ajustado si procede por AMORTIZACIONES Y DETERIOROS que hasta la fecha se hubieran reflejado de no haber sido reclasificado) y su importe recuperable, registrando la diferencia en el Resultado.

B) LAS SUBVENCIONES DE CAPITAL: NOTAS DE INTERES.-

- 1- En el caso de las SUBVENCIONES, el Plan General de Contabilidad establece que para las Subvenciones de Capital no reintegrables para financiar Activos del Inmovilizado, se reconocerán en una partida específica del Patrimonio Neto y se imputarán a los Resultados del Ejercicio, en proporción a la Dotación a la Amortización efectuada en ese periodo para los elementos adquiridos o, en su caso, cuando se produzca la enajenación, corrección colorativa por deterioro o baja. Se sobreentiende por tanto, que en el caso de Activos no Depreciables, la Subvención no se imputará al Resultado hasta que se produzca la enajenación o baja del bien adquirido.
- 2- En el caso de las Subvenciones, el Plan General de Contabilidad contiene una diferencia con la Normativa Internacional. Las Normas Internacionales permiten dos posibles tratamientos contables aplicables a las Subvenciones Oficiales relacionadas con Activos o de Capital.

Primer Tratamiento: Deducirlas del valor del Activo al que financian.

Segundo Tratamiento: Tratar el importe de la Subvención como un “Ingreso Diferido”, e imputar una parte del mismo anualmente a Resultados.