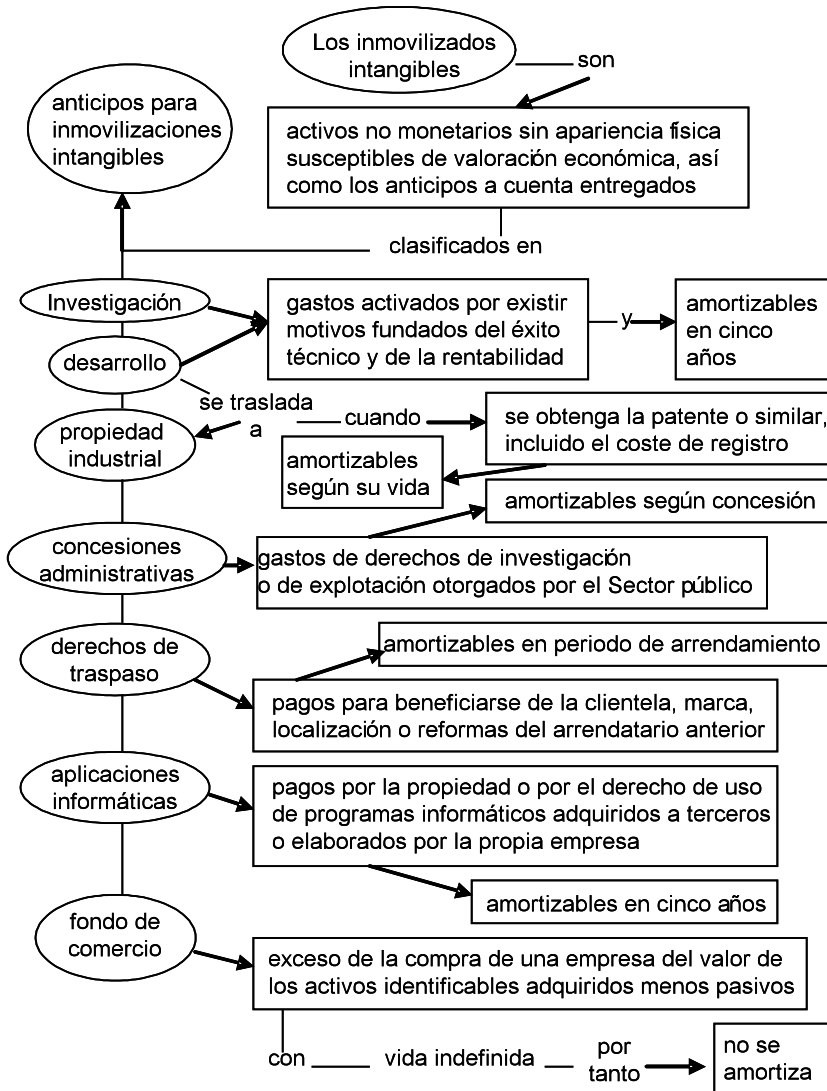


8

Inmovilizado intangible y permutas



8.1 Concepto y reconocimiento

Las inmovilizaciones intangibles son activos no monetarios sin apariencia física susceptibles de valoración económica, así como los anticipos a cuenta entregados a proveedores de estos inmovilizados. Éstas son las cuentas del subgrupo 20:

- 200. Investigación
- 201. Desarrollo
- 202. Concesiones administrativas
- 203. Propiedad industrial
- 204. Fondo de comercio
- 205. Derechos de traspaso
- 206. Aplicaciones informáticas
- 209. Anticipos para inmovilizaciones intangibles

El **Plan** opcional para **PYMES** no incluye la cuenta **204 Fondo de comercio**. No obstante, en caso de necesitarse su aplicación se tendrán que identificar las unidades generadoras de activo que dieron lugar al fondo de comercio, si no es posible calcular el deterioro elemento por elemento o haya realizado la PYME una combinación de negocios. Es consecuencia de las normas generales del PGCE a tener en cuenta de forma subsidiaria en el Plan para PYMES.

Además de los elementos intangibles mencionados, podrán existir otros de esta naturaleza que podrán reconocerse en balance, siempre que cumplan las condiciones señaladas en el Plan. Entre otros, los siguientes: concesiones administrativas, derechos comerciales, propiedad intelectual o licencias. Para su registro se abrirá una cuenta en este subgrupo.

Para el reconocimiento inicial de un inmovilizado intangible es preciso que, además de cumplir la definición de activo del marco conceptual (medirse de forma fiable y que tenga capacidad para aportar beneficios económicos), cumpla con el criterio de identificabilidad y ello implica que:

- a) Sea separable, es decir, susceptible de ser separado de la empresa y vendido, cedido,

entregado para su explotación, arrendado o intercambiado.

- b) Surja de derechos legales o contractuales, con independencia de que tales derechos sean transferibles o separables de la empresa o de otros derechos u obligaciones.

En ningún caso se reconocerán como inmovilizados intangibles los gastos ocasionados con motivo de establecimiento, las marcas, cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes u otras partidas similares, que se hayan **generado internamente**.

8.2. Valoración

Los activos intangibles se valoran **al inicio** a precio de adquisición o coste de producción, según los criterios de valoración del inmovilizado material con algunas particularidades:

- En el precio de adquisición del inmovilizado material los gastos hasta su entrada en funcionamiento se sustituyen en el inmovilizado inmaterial por los costes directamente atribuibles a la preparación del activo para su uso (coste de personal, externos de poner el activo en uso, costes de las pruebas para verificar su funcionamiento).
- Los activos intangibles que se generan de forma interna, cuando cumplan las condiciones para su activación, recogerán los costes de personal, materiales y servicios utilizados o la compra de "know-kow". No se podrán incorporar:
 - ✓ Los gastos de venta y administración.
 - ✓ Ineficiencias y pérdidas hasta que el activo alcance su rendimiento normal.
 - ✓ La formación del personal que ha de trabajar con ese activo.
- Los activos cedidos en uso de una forma gratuita o subvencionada, como cesión de

bienes públicos, cesión de terrenos, concesión de licencias de emisiones de radio locales, deberían figurar por su valor razonable.

- Cuando se adquiera un bien intangible a cambio de otro se aplicará las normas de permuta comercial o no comercial, reconociendo los resultados de la operación según su clasificación (epígrafe 8.9.).

En la **valoración posterior** no se permite aplicar el valor razonable en activos intangibles. Es decir, no se permiten revalorizaciones voluntarias, pero sí **deterioros**, que se calculan cuando el valor contable neto es superior al importe recuperable (el mayor entre el valor razonable menos gastos de venta y el valor de uso por actualización de los flujos de efectivo, como ocurría en el inmovilizado material).

La empresa apreciará si la **vida útil** de un inmovilizado intangible es **definida** o **indefinida**. La vida será indefinida cuando, sobre la base de un análisis de todos los factores relevantes, no haya límite previsible del periodo a lo largo del cual se espera que el activo genere entradas de flujos netos de efectivo.

Un elemento de inmovilizado intangible con una vida útil **indefinida no se amortizará**, aunque deberá analizarse su eventual deterioro, siempre que existan indicios y al menos anualmente. Su vida útil será revisada cada ejercicio para determinar si existen hechos y circunstancias que permitan seguir manteniendo una vida útil indefinida para ese activo. En caso contrario, se cambiará la vida útil de indefinida a definida, procediéndose según lo dispuesto en relación con los cambios en la estimación contable, salvo que se tratara de un error (epígrafe 10.4.).

Un activo intangible se dará de **baja** cuando no se espere obtener beneficios futuros, ni por su utilización ni por la venta o cesión o cuando se decida ponerlo a la venta, lo que determinará su cambio a *Activos no corrientes mantenidos para la venta*, interrumpiéndose su amortización y valorándose al menor valor entre el contable y el valor razonable menos costes de venta.

8.3. Investigación, desarrollo y propiedad industrial

Los gastos de **investigación y desarrollo** serán **gastos del ejercicio** en que se realicen. No obstante podrán activarse como inmovilizado intangible desde el momento en que cumplan las siguientes condiciones:

- Estar específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo.
- Tener motivos fundados del éxito técnico y de la rentabilidad económico-comercial del proyecto o proyectos de que se trate.

Los gastos activados en investigación y en desarrollo deberán **amortizarse** durante su vida útil, a partir del siguiente al de su activación y siempre dentro del plazo de **cinco años**, aunque los gastos de desarrollo se permite ampliar su plazo de amortización si está justificado. En el caso en que existan dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto, los importes registrados en el activo, deberán imputarse directamente a pérdidas del ejercicio (cuenta 670).

Se registrarán en **propiedad industrial** los gastos de desarrollo capitalizados cuando se obtenga la correspondiente patente o similar (marcas, modelos y diseños), incluido el coste de registro y formalización de la propiedad industrial, sin perjuicio de los importes que también pudieran contabilizarse por razón de adquisición a terceros de los derechos correspondientes. La propiedad industrial deberá ser objeto de **amortización** y corrección valorativa por **deterioro** según lo especificado con carácter general para los inmovilizados intangibles.

La ley 16/2007 (BOE 5/7/2007 art. 213) regula el reparto de resultados y condiciona la distribución de dividendos a que los Gastos en I+D pendientes de amortizar estén cubiertos con Reservas disponibles.

Primer ejemplo

Una empresa industrial contrata a otra de ingeniería para investigar la forma de mejorar la productividad de la empresa con nueva maquinaria. En 20A0 factura 16.000 euros más IVA sin obtener resultados. En 20A1 65.000 euros más IVA y existen fundados motivos de mejora de la productividad. En 20A2 factura 80.000 euros más IVA de desarrollo de la maquinaria para su pronta comercialización. Y el 1 de abril

de 20A3 se inscribe el proyecto en el Registro de Patentes y Marcas por 3.000 euros más IVA. El 1 de junio de 20A6 decide vender la patente a la que se estima un valor de 150.000 euros. El 10 de febrero de 20A7 se vende por 140.000 euros más IVA a cobrar a c/pl.

Notas: El IVA se estima en el 16%. La investigación y desarrollo activada se amortiza en 5 años y el ciclo de vida de la patente de la máquina se estima en 8 años.

Se pide:

- Asientos correspondientes.

Debe	Diario	Haber	
	20A0		
	a _____		
16.000	620. Gtos. invest. y desarrollo	a 57. Tesorería	18.560
2.560	472. H.P. IVA soportado		
	- <i>Gastos de investigación sin resultados positivos.</i>		
	20A1		
	a _____		
65.000	620. Gtos. invest. y desarrollo	a 57. Tesorería	75.400
10.400	472. H.P. IVA soportado		
	- <i>Gastos de investigación con resultados positivos.</i>		
	z _____ 31-12		
65.000	200. Investigación	a 730. Trabaj. real. inmov. intang.	65.000
	- <i>Activación de gastos del ejercicio con resultados positivos.</i>		
	20A2		
	a _____		
80.000	620. Gtos. invest. y desarrollo	a 57. Tesorería	92.800
12.800	472. H.P. IVA soportado		
	- <i>Gastos de desarrollo con resultados positivos.</i>		
	z _____ 31-12		
80.000	201. Desarrollo	a 730. Trabaj. real. inmov. intang.	80.000
	- <i>Activación de gastos del ejercicio con resultados positivos.</i>		
	z+1 _____ 31-12		
13.000	6800. Dotac. amort. invest..	a 2800. Amort. acum. de investig.	13.000
	(65.000 / 5)		
	- <i>Amortización de la investigación un año después.</i>		
	20A3		
	a _____ 1-4		
4.000	6801. Dotac. amort. desarrollo	a 2801. Amort. acum. desarrollo	4.000
	(3/12 de 80.000 / 5)		
	- <i>Amortización de la inversión en desarrollo hasta su inscripción.</i>		

Debe	D i a r i o (continuación primer ejemplo)		Haber
		20A3	
	a+1 _____	1-4 _____	
79.000	203. Propiedad industrial (76.000 + 3.000)	a 201. Desarrollo 57. Tesorería	80.000 3.480
4.000	2801. Amort. acum. desarrollo		
480	472. H.P. IVA soportado (16% de 3.000) <i>- Registro de la patente de la máquina.</i>		
	z _____	31-12 _____	
13.000	6800. Dotac. amort. invest.. (65.000 / 5) <i>- Amortización de la investigación en el 2º año.</i>	a 2800. Amort. acum. de investig.	13.000
	z+1 _____	31-12 _____	
7.406	6803. Dotac. amort. prop. ind. (9/12 de 79.000 / 8) <i>- Amortización de la propiedad de la patente.</i>	a 2803. Amort. acum. prop. indust.	7.406
	a _____	20A6	
4.115	6803. Dotac. amort. prop. ind. (5/12 de 79.000 / 8) <i>- Amortización de la propiedad de la patente.</i>	a 2803. Amort. acum. prop. indust.	4.115
	a+1 _____	1-6 _____	
51.329	580. Inmovilizado	a 203. Propiedad industrial	82.600
31.271	2803. Amort. acum. prop. indust. (7.406 + 2 x (79.000 / 8) + 4.115) <i>- Traslado de inmovilizado a mantenido para la venta.</i>		
	a _____	20A7	
162.400	543. Créd. c/pl. enaj. inmov.	a 580. Inmovilizado 477. H.P: IVA repercutido (16% de 140.000) 770. Benef. proc. inm. intang.	51.329 22.400 88.671
	<i>- Venta de la patente de la máquina mantenida para la venta.</i>		

Segundo ejemplo

Una empresa de alimentación tiene unos gastos de personal y de trabajos de otras empresas por un total de 40.000 euros en 20A0 por la investigación de un nuevo producto preventivo de enfermedades que existen fundados motivos de sus efectos positivos y 15.000 euros de gastos de formación de los técnicos que tendrán que producirlo. En 20A1 los costes internos para su desarrollo técnico y comercial ascienden a 100.000 euros. El 20 de mayo de 20A2

se inscribe en el registro de la Propiedad de Patentes y Marcas por un importe de 2.000 euros más IVA.

Al cierre de 20A6 la empresa estima un valor de mercado de la patente menos gastos de venta de 40.000 euros y el valor de uso de 35.000 euros.

Notas: El IVA se estima en el 16%. La investigación y desarrollo activada se amortiza en 5 años y de la propiedad industrial de 10 años.

Se pide:

- Asientos correspondientes.

Debe	Diario	Haber
	20A0	
40.000	z _____ 31-12 _____ 200. Investigación a 730. Trab. realiz. inmov. intang. (Los gastos de formación no es posible activarlos) <i>- Activación de gastos de investigación con expectativas positivas.</i>	40.000
	20A1	
100.000	z _____ 31-12 _____ 201. Desarrollo a 730. Trab. realiz. inmov. intang. <i>- Activación de gastos de desarrollo con favorables perspectivas.</i>	100.000
8.000	z+1 _____ 31-12 _____ 6800. Dotac. amort. invest.. a 2800.Amort. acum. de investig. (40.000 / 5) <i>- Amortización de la investigación un año después.</i>	8.000
	20A2	
7.671	a _____ 20-5 _____ 6801. Dotac. amort. desarrollo a 2801.Amort. acum. desarrollo (140/365 de 100.000 / 5) <i>- Amortización del desarrollo hasta su inscripción en el Registro.</i>	7.671
94.329	a+1 _____ 20-5 _____ 203. Propiedad industrial a 201. Desarrollo (92.329 + 2.000) 57. Tesorería	100.000
7.671	2801.Amort. acum. desarrollo	2.320
320	472. H.P. IVA soportado (16% de 2.000) <i>- Registro de la patente del nuevo alimento.</i>	
8.000	z _____ 31-12 _____ 6800. Dotac. amort. invest.. a 2800.Amort. acum. de investig. (40.000 / 5) <i>- Amortización de la investigación en el 2º año.</i>	8.000
5.815	z+1 _____ 31-12 _____ 6803. Dotac. amort. prop. ind. a 2803.Amort. acum. prop. indust. (225/365 de 94.329 / 10) <i>- Amortización de la propiedad de la patente.</i>	5.815
	20A6	
9.433	z _____ 31-12 _____ 6803. Dotac. amort. prop. ind. a 2803.Amort. acum. prop. indust. (94.329 / 10) <i>- Amortización de la propiedad de la patente.</i>	9.433
10.782	z+1 _____ 31-12 _____ 6903. Pérd. deter. prop. ind.. a 2903. Deter. valor prop. indust. Valor contable = 94.329 - (5.815 + 4 x 9.433) = 50.782 euros Valor recuperable = 40.000 euros <i>- Deterioro de la propiedad de la patente del alimento.</i>	10.782

Tercer ejemplo

Una empresa ha contratado con otra el diseño, y lanzamiento de una marca, pagando 30.000 euros más IVA y se estima que ha tenido resultados positivos. A los pocos días procede a su inscripción en el Registro de Marcas y Patentes

por 4.000 euros más IVA. La vida de la marca se considera indefinida.

Después de cinco años se considera que tendrá que volverse a diseñar una nueva marca para la empresa dentro de dos años y se procede a su amortización.

Nota: El IVA se estima en el 16%.

Se pide:

- Asientos correspondientes.

Debe	Diario	Haber
30.000 4.800	a 620. Gtos. investig. y desarr. a 57. Tesorería 472. H,P. IVA soportado - <i>Gastos por el diseño y desarrollo de marca con efectos positivos.</i>	34.800
30.000	b 201. Desarrollo a 730. Trab. realiz. inmov. inmat. - <i>Activación de gtos. por tener efectos positivos (no se admite activar gastos generados internamente en las marcas).</i>	30.000
34.000 640	c 203. Propiedad industrial a 201. Desarrollo 472. H.P. IVA soportado 57. Tesorería - <i>Inscripción de marca con vida indefinida (no se amortiza)..</i> Cinco años después	30.000 4.640
17.000	z 6803. Dotac. amort. prop. ind. a 2803. Amort. acum. prop. indust. (34.000 / 2) - <i>Amortización de la marca al cambiar a vida definida de dos años.</i>	17.000

8.4 Concesiones administrativas

Gastos efectuados para la obtención de derechos de investigación o de explotación otorgados por el Estado u otras Administraciones Públicas, o el precio de adquisición de aquellas concesiones susceptibles de transmisión.

Su amortización tendrá como límite el plazo de concesión. En el caso de sea necesario la adquisición de inmovilizado material reversible, también se amortizará en este plazo. Si existieran coste de desmantelamiento al finalizar el período de concesión se contabilizará conforme establece las normas del Plan (epígrafe 3.3.3.)

Ejemplo

Una empresa obtiene a partir del 1 de enero de 20A0 por 12.000 euros la concesión por cuatro años de la explotación del servicio de hostelería de un centro cultural de un Ayuntamiento. Para la explotación del negocio invierte a principios de enero un inmovilizado material por 40.000 euros más IVA y estima unos costes de desmantelamiento al final del contrato de concesión de 5.000 euros más IVA. El tipo de interés de mercado es del 6%. Cada año se pagan 1.200 euros de canon de concesión.

Nota: El IVA se estima en el 16%.

Se pide: Asientos correspondientes.

Valor actual costes desmantelamiento a 1-1-A0 = $5.000 (1+0,06)^4 = 3.960$ euros.

Debe	Diario	Haber
	20A0	
	a _____ 1-1 _____	
12.000	202. Concesion administrativa a 523. Proveed. c/pl. inmovilizado - <i>Concesión de explotación hostelera por el Ayuntamiento.</i>	12.000
	b _____ 1-1 _____	
40.000	21. Inmovilizado material a 523. Proveed. c/pl. inmovilizado	46.400
6.400	472. H.P. IVA soportado	
	- <i>Compra de inmovilizado reversible para la concesión administr.</i>	
	b +1 _____ 1-1 _____	
3.960	21. Inmovilizado material a 143. Provisión por desmantel. (las 3.960 se prorratearán entre los elementos del inmov. material) - <i>Registro del coste actual de desmantelamiento.</i>	3.960
	c _____	
1.200	621. Arrendam. y cánones a 57. Tesorería - <i>Canon de concesión correspondiente (devengado) a 20A0.</i>	1.200
	z _____ 31-12 _____	
3.000	6802. Dotac. amort. con. adm. a 2802. Amort. acum. conc. adm. (12.000 / 4) - <i>Amortización de la concesión en 20A0.</i>	3.000
	z+1 _____ 31-12 _____	
10.990	681. Dotac. amort. inm. mat. a 281. Amort. acum. inmovilizado (43.960 / 4) - <i>Amortización de la concesión en 20A0.</i>	10.990
	z+2 _____ 31-12 _____	
238	660. Gtos. financ. act. prov. a 143. Provisión por desmantel. (3.960 (1+0,06) = 4.198; 4.198 - 3.960 = 238) - <i>Devengo de intereses por actualización de provisión a 31-12</i>	238
	20A1	
	a _____	
1.200	621. Arrendam. y cánones a 57. Tesorería - <i>Canon de concesión correspondiente a 20A1.</i>	1.200
	z _____ 31-12 _____	
3.000	6802. Dotac. amort. con. adm. a 2802. Amort. acum. conc. adm. (12.000 / 4) - <i>Amortización de la concesión en 20A1.</i>	3.000
	z+1 _____ 31-12 _____	
10.990	681. Dotac. amort. inm. mat. a 281. Amort. acum. inmovilizado (43.960 / 4) - <i>Amortización de la concesión en 20A1.</i>	10.990
	z+2 _____ 31-12 _____	
252	660. Gtos. financ. act. prov. a 143. Provisión por desmantel. (4.198 (1+0,06) = 4.450; 4.450 - 4.198 = 252) - <i>Devengo de intereses por actualización de provisión a 31-12</i>	252

Actividad

Continúa con la solución del ejemplo anterior. A principios de 20A4 se pagan los gastos de desmantelamiento por 5.200 euros más IVA (consultar epígrafe 3.3.3.).

En el caso que se efectúen inversiones en inmovilizado material se amortizarán en el período de arrendamiento, aunque se podrán incluir las prorrogas estimadas.

Ejemplo

8.5. Derechos de traspaso

Importe satisfecho por los derechos de arrendamiento de locales, en los que el adquirente y nuevo arrendatario se subroga en los derechos y obligaciones del transmitente y antiguo arrendatario derivados de un contrato anterior. Son pagos efectuados para beneficiarse de la clientela, marca, localización o reformas hechas por el arrendatario anterior.

Una empresa alquila el 1 de marzo de 20A0 por tres años una discoteca por 800 euros mensuales más IVA, 40.000 euros de derechos de traspaso y 5.000 euros de fianza a devolver a la finalización del contrato. En principio no se tiene previsto renovar el contrato. Realiza reformas en las instalaciones por 6.000 euros más IVA concluidas el 1 de abril que es cuando abre al público.

Nota: El IVA se estima en el 16% y el tipo de interés de mercado en el 5%.

Se pide: Asientos correspondientes a 20A0

Valor actual de la fianza a 1-3-A0 = $5.000 (1+0,05)^{-3} = 4.319$ euros;

Valor a 31-12-A0 = $4.319 (1+0,05)^{10/12} = 4.498$ euros; Valor 31-12-A1 = $4.498 \cdot 1,05 = 4.723$ euros

Valor a 31-12-A2 = $4.723 \cdot 1,05 = 4.959$ euros; Valor a 1-3-A3 = $4.959 (1+0,05)^{2/12} = 5.000$ euros

D e b e	D i a r i o	H a b e r
	20A0	
	a _____ 1-3 _____	
40.000	205. Derechos de traspaso a 57. Tesorería	46.400
6.400	472. H.P. IVA soportado - Pago por el traslado del local de negocio.	
	a+1 _____ 1-3 _____	
4.319	260. Fianzas constituidas l/pl. a 57. Tesorería	5.000
502	261. Gastos anticipados l/pl. (5.000 - 4.319 - 179)	
179	480. Gastos anticipados (4.498 - 4.319) - Pago de fianza sin remuneración a cobrar a largo plazo.	
	b _____ 31-3 _____	
800	621. Arrendamientos y cánones a 57. Tesorería	928
128	472. H.P. IVA soportado - Pago de alquiler de marzo. Si el pago se realizara el 1 del mes siguiente a 31-12 habría que devengar el alquiler de diciembre.	
	c _____ 1-4 _____	
6.000	219. Reformas locales arrend. a 523. Proveed. c/pl. inmovilizado	6.960
960	472. H.P. IVA soportado - Nuevas instalaciones del local.	

D e b e	D i a r i o (c o n t i n u a c i ó n)	H a b e r
	20A0	
	a _____ 31-12 _____	
179	621. Arrendamientos y cánones a 480. Gastos anticipados - <i>Devengo del pago anticipado en la fianza a l/pl.</i>	179
	a+1 _____ 31-12 _____	
179	260. Fianzas constituidas l/pl. a 762. Ingresos de créditos - <i>Devengo de intereses implícitos en el cobro del anticipo a l/pl.</i>	179
	a+2 _____ 31-12 _____	
225	480. Gastos anticipados a 261. Gastos anticipados l/pl. (4.723 - 4.498)	225
	- <i>Traslado de l. a c/pl. (20A1) del anticipo incluido en la fianza.</i>	
	a+3 _____ 31-12 _____	
11.111	6805. Dot. amort. der. traspaso a 2805. Amort. acumul. der. trasp. (10/12 de 40.000 / 3)	11.111
	- <i>Amortización de derechos de traspaso.</i>	
	a+4 _____ 31-12 _____	
1.500	6819. Dot. amort. reform. local a 2819. Amort. acumul. ref. local (9/12 de 6.000 / 3)	1.500
	- <i>Amortización de derechos de traspaso.</i>	

Actividad

Continua con la solución del ejemplo anterior hasta la finalización del arrendamiento.

8.6. Aplicaciones informáticas

Importe satisfecho por la propiedad o por el derecho al uso de programas informáticos tanto adquiridos a terceros como elaborados por la propia empresa. También incluye los gastos de desarrollo de las páginas web, siempre que su utilización esté prevista durante varios ejercicios.

En ningún caso podrán figurar en el activo los gastos de mantenimiento de la aplicación informática. Se aplicarán los mismos criterios de registro y amortización que los establecidos para los gastos de desarrollo (amortización en cinco años, ampliable con fundamentos), aplicándose el criterio general para los deterioros.

Se incluirán en la cuenta 206 los programas de ordenador que sean indetectables, es decir, susceptible de ser separados y vendidos, cedidos, entregados para su explotación, arrendados o intercambiados. Pero si la compra de un equipo de proceso de información (cuenta 217) incluyera programas que fueran gastos necesarios para su puesta en marcha, sería una razón para incluirlos en mayor precio de adquisición.

Ejemplo

Una empresa contrata la realización de una web y entrega a cuenta 1.000 euros más IVA. Dos meses después, cuando se pone en marcha, el 1-6-20A0 entrega 3.000 euros más IVA y 500 euros más IVA por su mantenimiento anual. Se efectúa un curso de formación para el personal que importa 600 euros. Se amortizará en 4 años. Al final de 20A2 se considera la web obsoleta y se decide darla de baja para realizar otra nueva. No se recupera el mantenimiento.
Nota: El IVA se estima en el 16%
Se pide: Asientos en 20A0 y baja inmovilizado.

Debe	Diario	Haber
	20A0	
1.000	a 209. Anticipos inmov. intang.	1.160
160	472. H.P: IVA soportado - <i>Anticipo para el diseño de web.</i>	
4.000	b 206. Aplicaciones informáticas	3.480
480	472. H.P: IVA soportado (16% de 3.000) - <i>Finalización de la web.</i>	1.000
500	b+1 622. Reparación y conserv.	580
80	472. H.P: IVA soportado - <i>Mantenimiento de la web por un año.</i>	
600	c 649. Otros gastos sociales	600
	- <i>Formación del personal para el uso de la web.</i>	
583	z 6806. Dot. amort. aplic. infor.	583
	(7/12 de 4.000 / 4) - <i>Amortización de la web.</i>	
208	z+1 480. Gastos anticipados	208
	(5/12 de 500) - <i>Mantenimiento que se devenga en 20A1.</i>	
1.000	z 6806. Dot. amort. aplic. infor.	1.000
	(4.000 / 4) - <i>Amortización de la web.</i>	
2.583	z+1 2806. Amort. acum. apl. inf.	4.000
1.417	(583 + 2 x 1.000) 670. Pérd. proced. inmov. intangible - <i>Baja de la "web" por obsoleta para realizar otra nueva.</i>	
208	z+2 670. Pér. proc. inm. intang.	208
	- <i>Mantenimiento que se devengaría en 20A3.</i>	

8.7. Fondo de comercio

Es el exceso, en la fecha de adquisición, del coste de la combinación de negocios (fusión, escisión o compra de empresas) sobre el correspondiente valor de los activos identificables

adquiridos menos el de los pasivos asumidos. En consecuencia, el fondo de comercio sólo se reconocerá cuando haya sido adquirido a título oneroso, y corresponda a los beneficios económicos futuros procedentes de activos que no han podido ser identificados individualmente y reconocidos por separado. La cuenta que le corresponde en el Plan de 2007 es la 207.

El fondo de comercio no se amortizará (vida útil indefinida). En su lugar, las unidades generadoras de efectivo o grupos de unidades generadoras de efectivo a las que se haya asignado el fondo de comercio, se someterán, al menos anualmente, a la comprobación del deterioro de valor, procediéndose, en su caso, al registro de la corrección valorativa que **no** serán objeto de **reversión** en el futuro.

La ley de reforma y adaptación de la legislación mercantil (BOE 5/7/2007) establece (art. 213.4) en la distribución de resultados:

- La obligación de dotar una reserva indisponible de al menos el 5% anual del fondo de comercio que aparece en el activo, hasta alcanzar el valor del fondo.
- Si no existiera beneficio, o éste fuera insuficiente, se emplearían las reservas de libre disposición.

Ejemplo

Una empresa compra otra con el siguiente patrimonio (valores razonables netos) el 6-3-20A0:

- Mobiliario 445.000 Euros

- Instalaciones 320.000
- Fondo de comercio 100.000
- Proveedores inmovilizado 150.000

Se ha adquirido por 715.000 euros. Es decir, 100.000 euros más del valor neto patrimonial de las unidades generadoras de efectivo en concepto de Fondo de comercio (clientes, marca, ubicación, etc.).

Al final de ejercicio el valor actual de los flujos de efectivos futuros previstos por esta unidad generadora de efectivo ascienden a:

- Opción A: 500.000 euros.
- Opción B: 400.000 euros.

Siendo el nuevo valor neto patrimonial al 31-12-20A0 en libros de las anteriores elementos:

- Euros
- Mobiliario 335.000
- Instalaciones 240.000
- Fondo de comercio 100.000
- Proveedores inmovilizado 90.000

Se pide:

- Asientos con las dos opciones del deterioro del Fondo de comercio.

Valor patrimonial en libros a 31-12-A0 = 335.000 + 240.000 + 100.000 - 90.000 = 585.000 euros

Primera opción

Deterioro patrimonial de los elementos generadores de efectivo = 585.000 - 500.000 = 85.000 euros

Debe	Diario	Haber
85.000	z _____ 31-12-20A0 _____ 690. Pérd. deter. inm. int. a 204. Fondo de comercio - Deterioro patrimonial del fondo de comercio (irreversible).	85.000

Segunda opción

Deterioro patrimonial de las unidades generadoras de efectivo = 585.000 - 400.000 = 185.000 euros

La imputación a los elementos de activo será la siguiente:

Elementos de activo	Valores netos	%	Deterioro
Mobiliario	335.000	58	49.300 (1)
Instalaciones	240.000	42	35.700 (2)
Totales	575.000	100	85.000
Fondo de comercio	100.000		100.000

Notas: (1) $0,58 \times 85.000 = 49.300$ euros ; (2) $0,42 \times 85.000 = 35.700$ euros

Debe	Diario (2º opción)	Haber
100.000	z _____ 20A0 31-12 _____ 690. Pérd. deter. inm. int. a 204. Fondo de comercio - Deterioro patrimonial del fondo de comercio (irreversible)..	100.000
85.000	z+1 _____ 31-12 _____ 691. Pérd. deterior. inm. mat. a 2916. Deterioro valor mobiliario 2915. Deterioro valor otr. inst. - Deterioro de valor de las unidades generadoras de efectivo.	49.300 35.700

Comentario

En la 1ª opción, cuando en 20A1 se distribuyan los resultados de 20A0 se destinará un 5% de 15.000 euros (100.000 - 85.000) a reservas no disponibles (cuenta 1143) hasta llegar a cubrir el Fondo de comercio.

movilizados intangibles. Entre otros: derechos comerciales, propiedad intelectual o licencias. Para su registro se abrirá una cuenta en este subgrupo.

Ejemplo

Una empresa suscribe un contrato de franquicia con otra empresa y paga un canon inicial de 200.000 euros más IVA y cada mes 500 euros más IVA por canon mensual por el uso de la marca. El contrato se firma con carácter indefinido. A principios del cuarto año de franquicia se limita la vida de explotación a tres años más.
Nota: El IVA se estima en un 16%.

Se pide:

- Asientos correspondientes del 1º y 4º año.

8.8. Otros inmovilizados intangibles

Como se ha señalado en el epígrafe 8.1., existen otros inmovilizados intangibles de esta naturaleza que serán reconocidos como tales, siempre que cumplan las condiciones del Plan, siendo objeto de amortización y deterioro según lo especificado con carácter general para los in-

Debe	Diario	Haber
200.000 32.000	a _____ Primer año _____ 207. Franquicia de la marca . . a 523. Proveed. c/pl. inmovilizado 472. H.P. IVA soportado - Contrato de franquicia de carácter indefinido (no se amortiza).	232.000

D e b e	D i a r i o (c o n t i n u a c i ó n)	H a b e r
500 80	b _____ Primer año _____ 621. Arrendamientos y cán. a 57. Tesorería 472. H.P. IVA soportado - <i>Canon mensual de franquicia (se realizará cada mes).</i> Cuarto año a _____ 31-12 _____	580
66.667	a _____ 6807 Dotac. amort. franquicia a 2807. Amort. acum. franquicia (200.000 /3) - Amortización de franquicia considerada de tiempo definido.	66.667

8.9. Permutas

Aunque el Plan de 2007 incluye el apartado de las permutas dentro del inmovilizado material en la 2ª parte- *Normas de registro y valoración*, también se aplicarán al inmovilizado intangible.

Se entenderá que un elemento de inmovilizado se adquiere por permuta cuando se recibe a cambio de la entrega de activos no monetarios o de una combinación de éstos con monetarios.

Existen dos categorías:

- a) **Permutas comerciales.** Cuando exista una estimación **fiable** del valor razonable de los elementos que intervienen en la operación y el valor actual de los flujos de efectivo después de impuestos del activo entregado y recibido difieran en su configuración (riesgo, calendario e importe). Se registrarán por el valor razonable del activo entregado más, en su caso, las contrapartidas monetarias entregadas a cambio, 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 (positivas o negativas) que pudieran surgir al dar de baja el

elemento entregado a cambio se reconocerán en pérdidas y ganancias.

- b) **Permutas no comerciales.** Cuando no difieran los valores razonables de los bienes intercambiados. Se valorarán por el valor contable del bien entregado más, en su caso, las contrapartidas monetarias que se hubieran entregado a cambio, con el límite, cuando esté disponible, del valor razonable del inmovilizado recibido si éste fuera menor. Es decir, no se registran resultados en la permuta, excepto cuando sea inferior el valor razonable del bien recibido al entregado, que se recogerá la pérdida.

Primer ejemplo

Una empresa vende una patente industrial con un precio de adquisición de 300.000 euros y amortizada en un 40% a cambio de unas instalaciones técnicas con valor razonable fiable de los flujos netos de caja después de impuestos de 200.000 euros.

Nota: El IVA se estima en el 16%.

Se pide:

- Asientos correspondientes.

D e b e	D i a r i o		H a b e r
200.000 32.000 120.000	a 212. Instalaciones técnicas 472. H.P. IVA soportado (16% de 200.000) 2803. Amort. acum. prop. ind. (40% de 300.000) - <i>Permuta comercial de inmovilizados.</i>	a	203. Propiedad industrial 477. H.P. IVA repercutido (16% de 200.000) 770. Benef. proc. inm. intang.. 20.000

Segundo ejemplo

Una empresa adquiere un camión mediante la permuta con otro. Los dos tienen un valor razo-

nable similar, siendo el valor contable del camión vendido de 40.000 euros y amortizado en un 60%.

Nota: El IVA se estima en el 16%.

Se pide:

- Asiento correspondiente.

D e b e	D i a r i o		H a b e r
16.000 24.000 2.560	a 218. Elem. de transporte 2818. Amort. acum. elem. transp. (60% de 40.000) 472. H.P. IVA soportado - <i>Permuta no comercial de inmovilizado.</i>	a	218. Elementos de transporte 477. H.P. IVA repercutido (16% de 16.000) 40.000 2.560

Ejercicios

- 1º) Una empresa química contrata a otra para investigar sobre nuevos catalizadores para disminuir las reacciones químicas. En 20A0 factura 8.000 euros más IVA sin obtener resultados. En 20A1 15.000 euros más IVA y existen fundados motivos de sus resultados positivos. En 20A2 factura 30.000 euros más IVA de desarrollo de los reactivos para su pronta comercialización. Y el 1 de septiembre de 20A3 se inscribe el proyecto en el Registro de Patentes y Marcas por 1.400 euros más IVA. El 1 de julio de 20A5 decide vender la patente a la que se le considera un valor de 80.000 euros. El 10 de marzo de 20A6 se vende por 82.000 euros más IVA a cobrar a c/pl.

Notas: El IVA se estima en el 16%. La investigación y desarrollo activada se amortiza en 5 años y el ciclo de vida de la patente se estima en 10 años.

Se pide:

- Asientos correspondientes.
- 2º) Una empresa de cosméticos tiene unos gastos de personal y de trabajos de otras empresas por un total de 30.000 euros en 20A0 por la investigación de un nuevo producto con fundados motivos de su aceptación en el mercado y 2.000 euros de gastos de formación del personal. En 20A1 los gastos para su desarrollo técnico y comercial ascienden a 45.000 euros. El 17 de marzo de 20A2 se inscribe en el registro de la Propiedad de Patentes y Marcas por 1.500 euros más IVA.

Al cierre de 20A4 la empresa estima un valor de mercado de la patente menos gastos de venta de 20.000 euros y el valor de uso de 22.000 euros.

Notas: El IVA se estima en el 16%. La investigación y desarrollo activada se amortiza en 5 años y de la propiedad industrial de 8 años.

Se pide:

- Asientos en 20A0,20A1,20A2 y 20A4.

- 3º) Una empresa paga a otra empresa un anticipo de 3.000 euros más IVA para el diseño y lanzamiento de una marca en 20A0 y cuando se finaliza 20.000 euros más IVA. Además, la empresa ha destinado recursos humanos internos por valor de 6.000 euros a este fin. Al final de año, dado los buenos resultados, decide activar el gasto efectuado. El 20-1-20A1 se procede a su inscripción en el Registro de Marcas por 2.800 euros más IVA.

Notas: El IVA se estima en el 16%, la amortización del desarrollo de 5 años y la marca se considera de vida indefinida.

Se pide:

- Asientos en 20A0 y 20A1.

- 4º) Una empresa obtiene a partir del 1 de mayo de 20A0 por 120.000 euros la concesión por cinco años del servicio de transporte urbano de un Ayuntamiento. Para la explotación del negocio invierte a principios de enero en inmovilizado material 80.000 euros más IVA que revertirá al Ayuntamiento y estima unos costes de desmantelamiento al final del contrato de concesión de 4.000 euros más IVA. El tipo de interés de mercado es del 5%. Cada año se pagan 3.200 euros de canon de concesión. En 20A5 el desmantelamiento asciende a 4.100 euros más IVA.

Nota: El IVA se estima en el 16%.

Se pide:

- Asientos en 20A0,20A1 y 20A5.

- 5º) Una empresa alquila el 1 de octubre de 20A0 por cinco años un restaurante por 700 euros mensuales más IVA, 60.000

euros de derechos de traspaso y 6.000 euros de fianza a devolver a la finalización del contrato. En principio no se tiene previsto renovar el contrato. Realiza reformas en las instalaciones por 10.000 euros más IVA concluidas el 1 de noviembre de 20A0 que es cuando abre al público.

Nota: El IVA se estima en el 16% y el tipo de interés de mercado en del 5%.

Se pide:

- Asientos en 20A0 y 20A1.

- 6º) Una empresa adquiere el 26 de noviembre de 20A0 un programa para control numérico del proceso productivo por 40.000 euros más IVA y 2.600 euros más IVA por un curso de formación para los empleados. Los gastos de mantenimiento anuales son del 1.500 euros más IVA. Se amortizará en 5 años. Al final de 20A3 se pone a la venta, se le estima un valor de 13.000 euros. En 20A4 se vende por 13.200 euros más IVA a cobrar a corto plazo.

Nota: El IVA se estima en el 16%

Se pide:

- Asientos en 20A0, 20A3 y 20A4.

- 7º) Una empresa invierte recursos humanos y materiales internos para desarrollar un programa informático que tiene fundados motivos para estimar que tendrá resultados positivos. En 20A0 los gastos han sido de 34.000 euros y se decide activarlos. Se amortizará en cinco años. El 20 de agosto 20A3 se vende de forma inesperada los derechos de explotación del programa a una empresa informática por 20.000 euros más IVA a cobrar a c/pl.

Se pide:

- Asientos en 20A0 y 20A3.

- 8º) Una empresa compra otra con el siguiente patrimonio (valores razonables netos) el 10-6-20A0:

	Euros
• Elementos de transporte . .	350.000
• Maquinaria	1.210.000
• Fondo de comercio	300.000
• Proveedores inmovilizado .	160.000
• Proveedores	34.000

Es decir, se ha adquirido por 1.666.000 euros; 300.000 euros más del valor neto patrimonial de las unidades generadoras de efectivo en concepto de fondo de comercio (clientes, marca, ubicación, etc.).

Al final de ejercicio el valor actual de los flujos de efectivos futuros previstos por esta unidad generadora de efectivo ascienden a:

- Opción A: 1.400.000 euros.
 Opción B: 1.200.000 euros.

Siendo el nuevo valor neto patrimonial al 31-12-20A0 en libros de las anteriores elementos:

	Euros
• Elementos de transporte . .	310.000
• Maquinaria	1.060.000
• Fondo de comercio	300.000
• Proveedores inmovilizado .	110.000

Se pide:

- Asientos con las dos opciones del deterioro del fondo de comercio.

9º) Una empresa editorial adquiere el 20 de septiembre de 20A0 los derechos de explotación de la obra de un autor, pagando 180.000 euros más IVA a otra empresa que los tenía adquiridos; se amortizará en

8 años. También adquiere el 10 de noviembre la cartera de clientes de otra empresa que ha quebrado por 25.000 euros más IVA y se considera de vida indefinida.

Nota: El IVA se estima en el 16%

Se pide:

- Asientos en 20A0.

10º) Una empresa vende maquinaria que fue adquirida por 100.000 euros y amortizada en un 20% hasta la fecha de la permuta a cambio de una marca con un valor razonable estimado de los flujos netos de caja después de impuestos de 75.000 euros con un criterio de prudencia, a la que se espera incrementar su valor con la adecuada política productiva y comercial.

Nota: El IVA se estima en el 16%.

Se pide:

- Asientos correspondientes.

11º) Una empresa adquiere un mobiliario con permuta de equipos informáticos de su propiedad. Los dos tienen un valor razonable similar, siendo el valor contable del equipo informático vendido de 90.000 euros y amortizado en un 40%.

Nota: El IVA se estima en el 16%.

Se pide:

- Asiento correspondiente.