

TEMA 3: INMOVILIZACIONES INTANGIBLES

Las inmobilizaciones intangibles son **activos no monetarios sin apariencia física susceptibles de valoración económica**, así como los anticipos a cuenta entregados a proveedores de estos inmobilizados.

Además de los elementos intangibles mencionados, existen otros elementos de esta naturaleza que serán reconocidos como tales en balance, siempre y cuando cumplan las condiciones señaladas en el Marco Conceptual de la Contabilidad, así como los requisitos especificados en las normas de registro y valoración. Entre otros, los siguientes: derechos comerciales, propiedad intelectual o licencias.

Para su registro se abrirá una cuenta en este subgrupo cuyo movimiento será similar al descrito a continuación para las restantes cuentas del inmobilizado intangible. Las cuentas de este subgrupo figurarán en el activo no corriente del balance.

El citado criterio de identificabilidad implica que el inmobilizado cumpla alguno de los dos requisitos siguientes:

- a) Sea separable, esto es, 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 inmobilizados intangibles los gastos ocasionados con motivo del 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.

20. INMOVILIZACIONES INTANGIBLES

200. INVESTIGACIÓN

-Investigación: Es la indagación original y planificada que persigue descubrir nuevos conocimientos y superior comprensión en los terrenos científico o técnico.

201. DESARROLLO

-Desarrollo: Es la aplicación concreta de los logros obtenidos 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, hasta que se inicia la producción comercial.

Ejemplos de Investigación y Desarrollo

Algunos ejemplos de estos gastos serían los relacionados con:

- A) *Nombre comercial*: nombre con el que la empresa se conoce en su actividad comercial.
- B) *Logotipo*: Dibujo con el que se identifica a la empresa. (Ejemplo: Movistar realizó una fuerte inversión para crear un nuevo logotipo)
- C) *Nuevo producto*: Diseñar un nuevo producto desconocido en el mercado. (Ejemplo: en el tema de la medicina es indispensable descubrir nuevos medicamentos)
- D) *Envases*: diseño del continente con el que la empresa presenta a su producto. (Ejemplo: los envases con dosificadores han tenido mucho éxito en algunos alimentos como la leche condensada, miel, mermelada, etc.)
- E) *Procedimiento de fabricación*: forma de elaborar el producto. (Ejemplo: la fórmula de Coca-Cola es conocida por pocas personas)

Normas de valoración

Los gastos de investigación serán gastos del ejercicio en que se realicen. No obstante podrán activarse como inmobilizado 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 de investigación que figuren en el activo deberán amortizarse durante su vida útil, y siempre dentro del plazo de cinco años; 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.

Los gastos de desarrollo, cuando se cumplan las condiciones indicadas para la activación de los gastos de investigación, se reconocerán en el activo y deberán amortizarse durante su vida útil, que, en principio, se presume, salvo prueba en contrario, que no es superior a cinco años; 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.

Ejemplos: Con los gastos en investigación y desarrollo nos podemos encontrar con dos casos: que sean encargado a una empresa del exterior o que sean realizados por la empresa.

A) INVESTIGACIONES REALIZADAS POR UNA EMPRESA DEL EXTERIOR:

Primero se contabilizan como gastos del ejercicio en la cuenta 620 y posteriormente si cumple los requisitos establecidos en las normas de valoración se activan en la cuenta 210.

CURSO AVANZADO DE CONTABILIDAD. TEMA 3

1. Tenemos encargado a una empresa un estudio sobre un nuevo producto que queremos lanzar al mercado. La empresa nos pasa una factura por 200 € más 21 % de IVA, pagamos con cheque de la cuenta bancaria.

200,00	620. Gastos en investigación y desarrollo del ejercicio.		
42,00	472. Hda. Pca. IVA soportado		
		572. Bancos, c/c	242,00

2. La empresa anterior ha terminado el estudio presentándonos un proyecto de un nuevo producto. El importe asciende a 300 € más 21 % de IVA que pagamos con cheque de la cuenta bancaria. La empresa no duda del éxito técnico y económico del proyecto.

300,00	620. Gastos en investigación y desarrollo del ejercicio.		
63,00	472. Hda. Pca. IVA soportado		
		572. Bancos, c/c	363,00
ACTIVACIÓN DE LOS GASTOS			
500,00	200. Investigación		
		730. Trabajos realizados para el inmovilizado intangible	500,00

B) INVESTIGACIÓN REALIZADA POR LA EMPRESA

Primero se contabilizan en las cuentas de gastos correspondientes, principalmente en cuentas de gastos de personal y posteriormente se activan.

1. Trabajadores del laboratorio de una empresa láctea han descubierto una nueva forma de fabricar la leche que previene los infartos de miocardios. La empresa calcula que de los gastos salariales ya contabilizados en cuentas del subgrupo 64. Gastos de personal relacionados con esta investigación ascienden a 2.000 €

2.000,00	200. Investigación		
		730. Trabajos realizados para el inmovilizado intangible	2.000,00

2. La empresa comienza diversas tareas para comprobar que el procedimiento de fabricación de la leche se puede llevar a cabo con la maquinaria existente en la empresa. Las labores de adaptación de la línea de fabricación ascienden a 600 €.

600,00	201. Desarrollo		
		730. Trabajos realizados para el inmovilizado intangible	600,00

202. 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.

Ejemplos:

1. El día 1-7-26 se adquiere el derecho a explotar en exclusiva un bien público pagando 180.000 € con cheque bancario. La concesión es por diez años.

180.000,00	202. Concesiones administrat.		
		572. Bancos, c/c	180.000,00

2. El mismo día se adquiere maquinaria por 90.000 € más 21 % de IVA, que estará afecta a la concesión anterior, pagándose el 10 % con cheque bancario y aceptando letra a un año por el resto.

90.000,00	213. Maquinaria		
18.900,00	472. Hda. Pca. IVA soportado		
		572. Bancos, c/c	10.890,00
		175. Efectos a pagar c/p	98.010,00

3. Contabilizar la amortización de la concesión correspondiente al año 2010 al 31 de diciembre.

A) AMORTIZACIÓN DE LA CONCESIÓN			
Amortización anual = 180.000 / 10 años = 18.000			
Amortización 1/Julio al 31/Dic. (6 meses) = 9.000			
9.000,00	680. Amortiz. Inmovi. Intangible		
		280. A. A. inmovil. Intangible	9.000,00

4. Contabilizar la amortización de la maquinaria afecta a la concesión.

Amortización anual: 90.000 / 10 años = 9.000			
Amortización 1/Julio al 31/Dic. (6 meses) = 4.500			
4.500,00	681. Amortiz. Inmovil. material		
		281. A. A. inmovil. material	4.500,00

203. PROPIEDAD INDUSTRIAL.

Importe satisfecho por la propiedad, o por el derecho al uso, o a la concesión del uso de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial, en los casos en que, por las estipulaciones del contrato, deban inventariarse por la empresa adquirente. Este concepto incluye, entre otras, las patentes de invención, los certificados de protección de modelos de utilidad pública y las patentes de introducción.

Esta cuenta comprenderá también los **gastos realizados en desarrollo** cuando los resultados de los respectivos proyectos fuesen positivos y, cumpliendo los necesarios requisitos legales, se inscribieran en el correspondiente Registro.

Normas de valoración

Se contabilizarán en este concepto, los **gastos de desarrollo** capitalizados cuando se obtenga la correspondiente patente o similar, 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. Deben ser objeto de amortización y corrección valorativa por deterioro según lo especificado con carácter general para los inmovilizados intangibles.

Ejemplos:

1. Trabajadores de la empresa están realizando una investigación para descubrir un producto nuevo en el mercado. Los gastos incurridos hasta este momento ascienden a 1.200 €. La empresa no duda de la rentabilidad económica del proyecto y decide activar estos gastos.

1.200,00	200. Investigación	730. Trabajos realizados para el inmovilizado intangible	1.200,00
----------	--------------------	--	----------

2. La empresa trabaja en el desarrollo de la investigación anterior correspondiéndole un coste de 2.000 €. El trabajo se ha realizado medios propios.

2.000,00	201. Desarrollo	730. Trabajos realizados para el inmovilizado intangible	2.000,00
----------	-----------------	--	----------

3. Terminada el desarrollo del asiento anterior la empresa consigue la patente en la Oficina de patentes y marcas. Por este motivo pagamos 120 € (más 21 % IVA) con cheque bancario.

2.120,00	202. Propiedad Industrial		
25,20	472. Hda. Pca. IVA soportado	201. Desarrollo	2.000,00
		572. Bancos, c/c	145,20

205. 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.

Normas de valoración:

Sólo podrán figurar en el activo cuando su valor se ponga de manifiesto en virtud de una transacción onerosa, debiendo ser objeto de amortización y corrección valorativa por deterioro según lo especificado con carácter general para los inmovilizados intangibles.

Ejemplos:

1. El día 1 de julio, alquilamos un bar, a razón de 1.100 € mensuales, pagando con cheque bancario, en el momento de formalizar el contrato, el importe de la primera mensualidad. Pagamos por IVA 21 % y efectuamos una retención del 19 %. El derecho de traspaso ha sido 60.000 € (más 18 % IVA), pagándose con cheque y retenemos un 19 %. Pagamos también una fianza correspondiente a dos mensualidades.

A) PAGO DE LA PRIMERA MENSUALIDAD			
1.100,00	621. Arrendamientos y cán.		
231,00	472. Hda. Pca. IVA soportado	4751. Hda. Pca. acreed. Ret. Practi.	209,00
		572. Bancos, c/c	1.122,00
B) PAGO DERECHO TRASPASO			
60.000,00	205. Derechos de traspaso		
12.600,00	472. Hda. Pca. IVA soportado	4751. Hda. Pca. Acreedora ret. Prac.	11.400,00
		572. Bancos, c/c	61.200,00
C) PAGO DE LA FIANZA			
2.200,00	260. Fianzas constituidas l/p	572. Bancos, c/c	2.200,00

2. Efectuamos obras de mejoras en el local, como colocaciones de nuevas ventanas, cambios de suelos, instalación de aires acondicionados. Todos estos gastos ya contabilizados ascienden a 20.000 €

REFORMAS EN EL LOCAL			
20.000,00	211. Construcciones	731. Trabajos realizados para inmov. material	20.000,00
Aquí tenemos un ejemplo de una cuenta de activo que no representa ni un bien, ni un derecho. Las obras de mejoras en un local arrendado formarían parte de lo que el nuevo Plan denomina recursos económicos controlados por la empresa y que se permiten su incorporación como elemento patrimonial.			

3. Amortizamos el derecho de traspaso y los gastos de mejoras en un 20 % anual

AMORTIZACIÓN DERECHO DE TRASPASO Y REFORMA DEL LOCAL			
Amortización anual: 20 % sobre 60.000 = 12.000			
Amortización 1-Julio al 31-Diciembre (6 meses) = 6.000			
6.000,00	680. Amort. Inmovil. intangible	280. Amortiz. Acumulada inm. Intan.	6.000,00
Amortización anual: 20 % sobre 20.000 = 2.000			
Amortización 1-Julio al 31-Diciembre (6 meses) = 1.000			
1.000,00	681. Amortización inmov. material	281. Amortización acumulada inm. Material	1.000,00

206. 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.

Normas de valoración:

Los programas de ordenador, se incluirán en el activo, tanto los adquiridos a terceros como los elaborados por la propia empresa para sí misma, utilizando los medios propios de que disponga, entendiéndose incluidos entre los anteriores los gastos de desarrollo de las páginas web.

En ningún caso podrán figurar en el activo los gastos de mantenimiento de la aplicación informática.

Ejemplos:

1. Al entrar en vigor el nuevo Plan General de Contabilidad, se adquirió un programa informático, valorado en 600 € más IVA, Pago con cheque de la cuenta bancaria.

600,00	206. Aplicaciones informáticas		
126,00	472. Hda. Pca. IVA soportado	572. Bancos, c/c	726,00

2. Los servicios informáticos de la empresa han estado trabajando en la consecución de un programa informático para control de almacén. Al concluir el programa, y con éxito, se habían cargado un total de 4.800 € en cuentas de gastos de personal y de servicios exteriores, procediendo a su activación.

4.800,00	206. Aplicaciones informáticas	730. Trabajos real. Inm. Intangible	4.800,00
----------	--------------------------------	-------------------------------------	----------

209. ANTICIPOS PARA INMOVILIZACIONES INTANGIBLES

Entregas a proveedores y otros suministradores de elementos de inmovilizado intangible, normalmente en efectivo, en concepto de "a cuenta" de suministros o de trabajos futuros.

ARRENDAMIENTOS Y OTRAS OPERACIONES DE NATURALEZA SIMILAR

Se entiende por arrendamiento, a efectos de esta norma, cualquier acuerdo, con independencia de su instrumentación jurídica, por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado.

1. Arrendamiento financiero

1.1. Concepto

Cuando de las condiciones económicas de un acuerdo de arrendamiento, se deduzca que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad del activo objeto del contrato, dicho acuerdo deberá calificarse como arrendamiento financiero, y se registrará según los términos establecidos en los apartados siguientes.

En un acuerdo de arrendamiento de un activo con opción de compra, se presumirá que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad, cuando no existan dudas razonables de que

se va a ejercitar dicha opción. También se presumirá, salvo prueba en contrario, dicha transferencia, aunque no exista opción de compra, entre otros, en los siguientes casos:

- Contratos de arrendamiento en los que la propiedad del activo se transfiere al arrendatario al finalizar el plazo del arrendamiento.
- Contratos de arrendamiento en los que el período de alquiler coincida o cubra la mayor parte de la vida económica del activo, y siempre que de las condiciones pactadas se desprenda la racionalidad económica del mantenimiento de dicho arrendamiento.
- En aquellos casos en los que, al comienzo del arrendamiento, el valor actual de las cantidades a pagar suponga la práctica totalidad del valor razonable del activo arrendado.
- Cuando las especiales características de los activos objeto del arrendamiento hacen que su utilidad quede restringida al arrendatario.
- El arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación fueran asumidas por el arrendatario.
- Los resultados derivados de las fluctuaciones en el valor razonable del importe residual recaen sobre el arrendatario.
- El arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento durante un segundo periodo, con unos pagos por arrendamiento que sean sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

1.2. Contabilidad del arrendatario

El arrendatario, en el momento inicial, registrará un activo de acuerdo con su naturaleza, según se trate de un elemento del inmovilizado material o del intangible, y un pasivo financiero por el mismo importe, que será el valor razonable del activo arrendado calculado al inicio del mismo, sin incluir los impuestos repercutibles por el arrendador. Adicionalmente, los gastos directos iniciales inherentes a la operación en los que incurra el arrendatario deberán considerarse como mayor valor del activo.

La carga financiera total se distribuirá a lo largo del plazo del arrendamiento y se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se devengue, aplicando el método del tipo de interés efectivo. Las cuotas de carácter contingente, entendidas como los pagos por arrendamiento cuyo importe no es fijo sino que depende de la evolución futura de una variable, serán gastos del ejercicio en que se incurra en ellos.

Ejemplo: Una empresa alquila mediante un contrato de arrendamiento financiero una máquina cuyo valor al contado es de 20.000 €. Los gastos de la operación ascienden a 100 €. La empresa se compromete a pagar 24 cuotas mensuales de 1.020 € (más 21% de IVA). La vida útil de la máquina es de 5 años y su valor residual es de 600 €. Tipo de IVA: 21%. La operación se realizará el 1 de julio de 2025.

Contabilizar las siguientes operaciones:

- 1-Julio-2025. Firma de la operación.** Sabiendo que las cuotas de amortización del presente ejercicio ascienden a 4.260 €.
- 1-Agosto-2025. Pago de la primera cuota,** sabiendo que la cuota de amortización asciende a 620 € y la cuota de interés a 400 €.
- 31-Diciembre-2025. Realizar las siguientes anotaciones:**
 - Intereses devengados en el mes de Diciembre por 320 €.
 - Amortización del bien.
 - Reclasificación. Las cuotas de amortización del siguiente año ascienden a 7.180 €.

A) 1/JULIO/2007.			
FIRMA DEL CONTRATO.			
20.100,00	213. Maquinaria	174. Acreedores arrendam. Financ. l/p	15.740,00
		524. Acreedores arrendam. Financ. c/p	4.260,00
		572. Bancos, c/c	100,00
B) 1/AGOSTO/2007			
PAGO DE LA CUOTA			
620,00	524. Acreedores arrendam. Financ. c/p		
400,00	662. Intereses de deudas		
214,20	472. Hda. Pca. IVA soportado		
		572. Bancos, c/c	1.234,20
C) 31/DICIEMBRE/2.007			
IMPUTACIÓN DE INTERESES			
320,00	662. Intereses de deudas		
		524. Acreedores arrendam. Financ. c/p	320,00
AMORTIZACIÓN DE LA MAQUINARIA			
Amortización anual: $(20.100 - 600) / 5 \text{ años} = 3.900$			
Amortización 1/julio al 31/diciembre (6 meses) = 1.950			
1.950,00	681. Amortización inmovil. Material		
		281. A.A.I.M.	1.920,00
RECLASIFICACIÓN			
7.180,00	174. Acreedores arrendam. Financ. l/p		
		524. Acreedores arrendam. Financ. c/p	7.180,00

1.3. Contabilidad del arrendador

El arrendador, en el momento inicial, reconocerá un crédito por el valor actual de los pagos mínimos a recibir por el arrendamiento más el valor residual del activo aunque no esté garantizado.

El arrendador reconocerá el resultado derivado de la operación de arrendamiento según lo dispuesto en el apartado 3 de la norma sobre inmovilizado material, salvo cuando sea el fabricante o distribuidor del bien arrendado, en cuyo caso se considerarán operaciones de tráfico comercial y se aplicarán los criterios contenidos en la norma relativa a ingresos por ventas y prestación de servicios.

La diferencia entre el crédito contabilizado en el activo del balance y la cantidad a cobrar, correspondiente a intereses no devengados, se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que dichos intereses se devenguen, de acuerdo con el método del tipo de interés efectivo.

A) 1/JULIO/2007.			
FIRMA DEL CONTRATO.			
20.000,00	430. Clientes		
100,00	572. Bancos, c/c		
		705. Prestaciones de servicios	20.100,00
C) COBRO DE LA PRIMERA CUOTA			
1.234,20	572. Bancos, c/c		
		430. Clientes	620,00
		762. Ingresos de créditos	400,00
		477. Hda. Pca. IVA repercutido	214,20

2. Arrendamiento operativo

Se trata de un acuerdo mediante el cual el arrendador conviene con el arrendatario el derecho a usar un activo durante un período de tiempo determinado, a cambio de percibir un importe único o una serie de pagos o cuotas, sin que se trate de un arrendamiento de carácter financiero.

Los ingresos y gastos, correspondientes al arrendador y al arrendatario, derivados de los acuerdos de arrendamiento operativo serán considerados, respectivamente, como ingreso y gasto del ejercicio en el que los mismos se devenguen, imputándose a la cuenta de pérdidas y ganancias.

Ejemplo: Una empresa firma un contrato de renting mediante el que va a utilizar una furgoneta cuyo precio de adquisición es 24.600 € y una vida útil de 5 años. Para ello va a pagar cuotas mensuales de 240 € más 21 % de IVA. El contrato tiene una duración de 3 años.

240,00	621. Arrendamientos y cánones		
50,40	472. Hda. Pca. IVA soportado		
		572. Bancos, c/c	290,40

3. Venta con arrendamiento financiero posterior

Cuando por las condiciones económicas de una enajenación, conectada al posterior arrendamiento de los activos enajenados, se desprenda que se trata de un método de financiación y, en consecuencia, se trate de un arrendamiento financiero, el arrendatario no variará la calificación del activo, ni reconocerá beneficios ni pérdidas derivadas de esta transacción. Adicionalmente, registrará el importe recibido con abono a una partida que ponga de manifiesto el correspondiente pasivo financiero.

La carga financiera total se distribuirá a lo largo del plazo del arrendamiento y se imputará a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio en que se devengue, aplicando el método del tipo de interés efectivo.

Ejemplo: Una empresa dispone de una maquinaria cuyo precio de adquisición fue de 20.000 € y que estaba amortizada en un 40 %. Mediante un contrato de lease-back la empresa obtiene la cantidad de 10.000 € correspondiente al valor razonable de la máquina. La empresa se compromete a realizar 3 pagos periódicos de 4.000 € anuales para su devolución y pago de los intereses. La operación se realiza el día 1 de octubre.

10.000,00	572. Bancos, c/c		
		174. Acreedores arrendam. financiero l/p	10.000,00

4. Arrendamientos de terrenos y edificios

Los arrendamientos conjuntos de terrenos y edificios se clasificarán como operativos o financieros con los mismos criterios que los arrendamientos de otro tipo de activo.

No obstante, como normalmente el terreno tiene una vida útil indefinida, en un arrendamiento financiero conjunto, los componentes de terreno y edificio se considerarán de forma separada, clasificándose el correspondiente terreno como un arrendamiento operativo, salvo que se espere que el arrendatario adquiera la propiedad al final del período de arrendamiento.

A estos efectos, los pagos mínimos por el arrendamiento se distribuirán entre el terreno y el edificio en proporción a los valores razonables relativos que representan los derechos de arrendamiento de ambos componentes, a menos que tal distribución no sea fiable, en cuyo caso todo el arrendamiento se clasificará como financiero, salvo que resulte evidente que es operativo.