

CUENTAS INTEGRADAS

El PGC asigna el código 20. a este subgrupo y las cuentas integradas en él son las siguientes:

- 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.*

Gastos de I + D

Hoy en día, para poder competir y sobrevivir en mercados en continua evolución, resulta imprescindible la inversión de recursos en actividades de investigación y desarrollo (I+D), con la finalidad de obtener nuevos productos, nuevos servicios o nuevos métodos de producción y, de ese modo, asegurar la obtención de ingresos y beneficios futuros.



Definición:

La **investigación** la define el PGC como la indagación original y planificada que persigue descubrir nuevos conocimientos y superior comprensión de los existentes en los terrenos científico o técnico.



Definición:

El **desarrollo**, por su parte, 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.

A tenor de las definiciones anteriores, no se consideran gastos de I+D los costes incurridos en el mantenimiento de los niveles de producción; las modificaciones realizadas con carácter periódico; las promociones de ventas, tales como las actividades de mercadotecnia; los gastos de mantenimiento; las modificaciones de los procesos informáticos; y otros similares.

En cuanto a su contabilización, la normativa contable internacional encargada de regularla ha venido manteniendo posiciones dispares. El reconocimiento de las partidas económicas destinadas a la I+D bien como gasto bien como activo ha sido el principal punto de desacuerdo. Ante ello, el PGC propone como opción preferente la imputación a la cuenta de resultados los gastos de investigación del ejercicio, aunque permite, con carácter excepcional, la activación de los gastos de investigación a partir del momento en que cumplan las siguientes condiciones:

- El proyecto esté perfectamente identificado, existiendo una clara imputación y distribución de los costes de cada proyecto.
- El proyecto tenga motivos fundados de éxito y la rentabilidad económica del mismo esté razonablemente asegurada.

En cuanto a los gastos de desarrollo, una vez que se cumplan las condiciones indicadas para la activación de los gastos de investigación, se reconocerán en el activo.

La amortización de los gastos de I+D se realizará a lo largo de su vida útil, que, salvo prueba en contrario se presume que no será superior a cinco años. El artículo 273.3¹ de la LSC establece de forma cautelar que no podrán distribuirse beneficios mientras que los gastos de I+D no hayan sido completamente amortizados, salvo que el importe de las reservas sea, como mínimo igual al importe de los gastos no amortizados.

Concesiones Administrativas

La Concesión Administrativa consiste en la transferencia que hace una entidad de derecho público a un particular o empresa de la gestión de un servicio público o el disfrute exclusivo de un dominio público. La característica determinante de este inmovilizado es que la transferencia la hace una entidad derecho público, en general una Administración Pública.

El valor de contabilización está constituido por el importe total de los gastos incurridos en su obtención, o el precio de adquisición de aquellas concesiones susceptibles de transmisión.

Propiedad Industrial

¹ ARTÍCULO 273.3 LSC: Se prohíbe igualmente toda distribución de beneficios a menos que el importe de las reservas disponibles sea, como mínimo, igual al importe de los gastos de investigación y desarrollo que figuren en el activo del balance.

Se trata del importe satisfecho por la propiedad, o por el derecho a 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 emprendidos por la empresa fuesen positivos y, cumpliendo los necesarios requisitos legales, se inscriban en el correspondiente Registro (el coste de registro y formalización de la patente o similar también serán contabilizados en este concepto).

Fondo de Comercio

El PGC define el Fondo de Comercio como el exceso, en la fecha de adquisición, del coste de la combinación de negocios (precio pagado o a pagar) sobre el correspondiente valor de los activos identificables adquiridos menos el valor de los pasivos asumidos. Esto supone que solo se podrá reconocer contablemente 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.

FONDO DE COMERCIO = Importe pagado - [Activo-Pasivo]

Los bienes intangibles que se pueden incluir en el Fondo de Comercio son la clientela, el prestigio de la marca, la cuota de mercado, la reputación de la firma, el valor de su capital humano, la red comercial, etc., es decir, todos aquellos que aporten valor a la empresa.

Se podría pensar que si un activo, incluso aunque sea intangible, aporta valor a la empresa, debería estar contabilizado. Pero la normativa contable internacional (NIC número 6) es muy estricta en este sentido, y sólo permite la contabilización del fondo de comercio en el activo de una empresa cuando haya sido comprado en una combinación de negocios (fusión o absorción); de la misma forma recoge esta limitación el PGC en las normas de valoración 6ª y 19ª.

De la definición de fondo de comercio se obtienen dos conclusiones:

- Siempre que se vaya a valorar una empresa hay de tener en cuenta que el valor de un negocio rara vez es igual a la suma de los activos netos individualmente considerados. Hay que valorarlo en su totalidad, incluyendo aquellos intangibles no identificables pero que le aportan valor.
- El valor del fondo de comercio de una empresa o negocio se pone de manifiesto cuando se pretende fijar un precio al mismo, ya que lo que realmente se valora son los beneficios económicos futuros procedentes de activos que no han podido ser identificados individualmente.

La amortización de este activo es diferente al resto pues no se realiza de forma sistemática sino que debe someterse, al menos anualmente, a un test de deterioro, debiendo practicarse cuando proceda, la correspondiente corrección valorativa con cargo a la cuenta de pérdidas y ganancias, sin que pueda ser objeto de reversión en ejercicios posteriores.

Al igual que ocurre con otros intangibles, la normativa española es bastante cautelosa en relación a la amortización de los mismos. Así, el ya mencionado artículo 273.4 LSC² exige la dotación de una reserva indisponible equivalente al fondo de comercio que aparezca en el balance. El importe de la dotación debe hacerse con cargo al beneficio del ejercicio y debe ser como mínimo del 5 por 100 del importe del fondo de comercio. Si no existiera beneficio o este fuera insuficiente, se emplearán reservas de libre disposición.



Ejemplo:

En el año 20X0 la empresa XXL adquiere los siguientes activos a la empresa LLX, por 14.000 euros. Valorados a valor razonable:

- *Mobiliario – 19.000 €*
- *Maquinaria – 10.000 €*
- *Cartera Clientes – 12.000 €*

Se asumen las siguientes deudas:

- *Deudas con proveedores – 20.000 €*

² Artículo 273.4 LSC: en cualquier caso deberá dotarse una reserva indisponible equivalente al fondo de comercio que aparezca en el activo balance, destinándose al tal efecto una cifra del beneficio que represente, al menos, un 5% del importe del citado fondo de comercio. Si no existiera beneficio o este fuera insuficiente, se emplearán reservas de libre disposición.

- Deudas con acreedores – 10.000 €

Se sabe que la empresa ha experimentado a 31 de diciembre de 20X0 un beneficio de 3.000 €

Cómo se contabilizaría la adquisición del negocio y la posterior distribución del beneficio (a tener en cuenta que la reserva legal aún no se ha cubierto y que no destina importe alguno a dividendos):

- Asiento adquisición del negocio:

19.000 € (216) Mobiliario	
10.000 € (213) Maquinaria	
12.000 € (430) Clientes	
3.000 € (204) Fondo de comercio	
	a (400) Proveedores.....20.000€
	a (410) Acreedores.....10.000 €
	a (572) Bancos.....14.000 €

- Por la distribución del beneficio de 2008

3.000 € (129) Pérdidas y Ganancias	
	a (112) Reserva Legal.....300 €
	a (1143) Reserva por fondo de comercio....150 €(*)
	a (113) Reserva Voluntaria.....2.550 €

(*) $3.000 \times 5\% = 150$ euros

Recordar la exigencia del art. 213.4 LSC.

Derechos de traspaso

Se trata del 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. Sólo figurarán en el activo del Balance de Situación cuando su valor se ponga de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa, debiendo ser objeto de amortización y corrección valorativa según lo previsto con carácter general para los inmovilizados intangibles.

Precisa el Memento Contable de Francis Lefevre ³ *si una empresa efectúa inversiones en un local de negocio arrendado y dichas inversiones no fueran separables del activo arrendado, estas inversiones se contabilizarán como un inmovilizado material cuando cumplan la definición de activo y se amortizarán en su vida útil, que será la duración del contrato de arrendamiento, incluido el período de renovación si existen evidencias que soporten que la misma va a producirse, salvo que su vida económica sea inferior, en cuyo caso, se utilizará ésta en el cálculo de las amortizaciones.*



Ejemplo⁴:

La sociedad CARNA, S.A. desea ampliar el negocio y para ello acuerda con el arrendatario de un local que le ceda su local de negocio subrogándose en los derechos y obligaciones del contrato anterior, a cambio de 500.000 euros. La duración el contrato es de 20 años.

La sociedad CARNA, S.A. abre al poco tiempo un nuevo negocio en el mencionado local. El importe pagado en concepto de derecho de traspaso, es activado y se tiene previsto amortizarlo en su vida útil.

Registro contable de la adquisición de los derechos de traspaso:

Núm	Cuenta	Debe	Haber
205	Derechos de traspaso	500.000	
57	Tesorería		500.000

Su vida útil es de 20 años (duración del contrato) por lo que se amortizará en este período.

³ Memento Práctico Francis Lefebvre. Edición web.

⁴ Idem anterior.

La amortización anual ascenderá a 25.000 euros (500.000/20 años).
 Registro contable de su amortización:

Núm	Cuenta	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible	25.000	
2805	Amortización acumulada de los derechos de traspaso		25.000

Aplicaciones informáticas

Constituye el valor de este elemento intangible el importe satisfecho por la propiedad o por el derecho al uso de programas informáticos, tanto adquiridos a terceros como elaborados por la propia empresa. Se incluyen también 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.

Los criterios de registro y amortización que se aplican en este caso son los mismos que los ya vistos para los gastos de desarrollo, aplicándose los criterios de corrección valorativa especificados con carácter general para los inmovilizados intangibles.

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