

## NORMAS DE REGISTRO, VALORACIÓN E INFORMACIÓN A INCLUIR EN LA MEMORIA DEL INMOVILIZADO INTANGIBLE. RESOLUCIÓN DEL ICAC DE 28 DE MAYO DE 2013 (II)

**Anna Ayats Vilanova**

**Pilar García Giménez**

*Profesoras del CEF*

---

### EXTRACTO

El presente trabajo constituye la segunda parte de una serie de comentarios sobre la Resolución de 28 de mayo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración e información a incluir en la memoria del inmovilizado intangible. En la primera parte, publicada en el número anterior, se estudiaron los cinco primeros apartados de dicha Resolución de forma pormenorizada para poder extraer conclusiones sobre lo más relevante de las mismas y que sean de utilidad en el orden práctico. Ahora abordaremos el punto relativo a las normas particulares del inmovilizado intangible, desarrollando con ejemplos los ocho apartados que se establecen en la mencionada Resolución.

**Palabras claves:** investigación y desarrollo, propiedad industrial e intelectual, derechos de traspaso, aplicaciones informáticas, concesiones administrativas, contratos de franquicia y derechos de emisión de gases de efecto invernadero.

---

## ACCOUNTING, VALUATION AND INFORMATION OF INTANGIBLE ASSETS. ORDER OF THE ICAC MAY 28, 2013 (II)

Anna Ayats Vilanova

Pilar García Giménez

---

### ABSTRACT

This paper is the second part of a series of comments on the Resolution of 28 May 2013, the Institute of Accounting and Auditing, setting standards for registration, assessment and information are held to be included in the fixed memory intangible. In the first part, published in the previous issue, the first five paragraphs of the resolution in detail to draw conclusions about the most relevant of them and to be useful in practical studied. We now turn to the item on the particular rules of intangible assets, developing the eight sections with examples set forth in the said resolution.

**Keywords:** research and development, intellectual property, leaseholds, applications, administrative concessions, franchises and emissions of greenhouse gases.

---

---

## Sumario

- 7. Norma Sexta. Normas particulares del inmovilizado intangible
  - 7.1. Investigación y desarrollo
  - 7.2. Propiedad industrial
  - 7.3. Propiedad intelectual
  - 7.4. Derechos de traspaso
  - 7.5. Aplicaciones informáticas
  - 7.6. Concesiones administrativas
  - 7.7. Contratos de franquicia
  - 7.8. Derechos de emisión de gases de efecto invernadero

## 7. NORMA SEXTA. NORMAS PARTICULARES DEL INMOVILIZADO INTANGIBLE

En esta norma se van a estudiar los diferentes elementos del inmovilizado intangible con sus características diferenciables en cuanto a costes, activación y amortizaciones.

Los apartados que se desarrollan son:

- Investigación y desarrollo.
- Propiedad industrial.
- Propiedad intelectual.
- Derechos de traspaso.
- Aplicaciones informáticas.
- Concesiones administrativas.
- Contratos de franquicia.
- Derechos de emisión de gases de efecto invernadero.

Vamos ahora a estudiar cada uno de ellos.

### 7.1. INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO

#### 7.1.1. Concepto y requisitos para activar

En primer lugar se define la investigación y el desarrollo:

«Investigación: Es la indagación original y planificada que persigue descubrir nuevos conocimientos y superior comprensión de los existentes, en los terrenos científico o técnico, como por ejemplo, la búsqueda, formulación, diseño, evaluación y selección final, de posibles alternativas para materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios que sean nuevos o se hayan mejorado».

La investigación se dirige a la obtención de nuevos conocimientos aplicándolos en la práctica para mejorar lo ya conocido. Según la Real Academia Española, «investigar» es llevar a cabo estrategias para descubrir algo.

El tratamiento contable de la investigación es el siguiente: en primer lugar, debe registrarse como un gasto, ya sea una investigación encargada a terceros, en cuyo caso se utilizaría la cuenta 620, «Gastos en investigación y desarrollo del ejercicio», o una investigación realizada por la empresa con sus propios medios. Esta última se contabilizaría en las distintas cuentas de gastos incurridos para llevarla a cabo (personal, materiales, suministros, amortización de elementos del inmovilizado material y del inmovilizado intangible entre otros).

El siguiente paso es ver si se cumplen las condiciones que se mencionan a continuación:

- a) El proyecto debe estar específicamente individualizado y el coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo. Es decir, no se investiga «en general», sino con proyectos concretos y para cada uno de ellos hay un presupuesto de costes.
- b) Se puede establecer una relación estricta entre proyecto de investigación y objetivos perseguidos y obtenidos. Se investiga con una intención concreta y los resultados obtenidos son el producto de esa intención, no es el resultado de algo aleatorio sino que tiene una finalidad concreta. La verificación del cumplimiento de esta condición se realiza de forma genérica si existen varias actividades interrelacionadas que persiguen el mismo objetivo.

Estas condiciones deben cumplirse en todos y cada uno de los ejercicios durante los cuales se desarrolla el proyecto para poder proceder a su activación en la cuenta 200, «Investigación». La activación es voluntaria para la empresa. Esto implica que puede decidir imputar el gasto de investigación en un solo ejercicio o repartirlo entre varios ejercicios con un máximo de cinco. Hay que hacer mención a que la deducibilidad fiscal de la investigación no depende de la activación.

«Desarrollo: Es la aplicación concreta de los logros obtenidos en la investigación a un plan o diseño en particular para la fabricación de materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos, o sustancialmente mejorados, hasta que se inicia la producción comercial, como por ejemplo, el diseño, construcción y prueba, anterior a la producción o utilización de modelos y prototipos; o el diseño de herramientas, troqueles, moldes y plantillas que impliquen tecnología nueva».

El desarrollo implica aumentar, extender, agrandar, ampliar los logros obtenidos con la investigación hasta que se empiece la producción comercial. Se trata de poner a prueba los resultados de la investigación para ver si es factible su ulterior producción y comercialización.

Como en el caso de la investigación, los gastos de desarrollo deben ser contabilizados como gastos del ejercicio, dependiendo de si se han realizado por terceros o lo han sido por la propia empresa. Una vez están registrados en la cuenta de pérdidas y ganancias debe decidirse si deben contabilizarse como un activo. Para ello, deben cumplir todas y cada una de las siguientes condiciones:

- a) Que exista un proyecto específico e individualizado que permita valorar de forma fiable el desembolso atribuible a la realización del proyecto.
- b) Los costes de cada proyecto deben estar claramente asignados, distribuidos e imputados temporalmente.
- c) En cualquier momento deben existir motivos fundados de éxito técnico en la realización del proyecto independientemente de que la empresa vaya a explotar por sí misma el proyecto como si tiene previsto venderlo una vez esté terminado (esto último, siempre y cuando haya mercado).
- d) La rentabilidad económico-comercial del proyecto debe estar razonablemente asegurada.
- e) Debe disponerse de financiación para finalizar los distintos proyectos. Debe disponerse de los recursos técnicos adecuados para terminar el proyecto y para usar o vender este inmovilizado intangible.
- f) La intención de la empresa debe ser terminar el proyecto bien para explotarlo directamente o para venderlo.

El cumplimiento de las condiciones debe realizarse a lo largo de los ejercicios en los que se desarrolle el proyecto. Solo se pueden activar los gastos devengados a partir del momento en que se cumplan las condiciones. Si se han realizado gastos anteriormente a este momento, no pueden ser objeto de activación, aunque en ejercicios posteriores se cumplan las condiciones para activarlos.

### 7.1.2. Valoración de los proyectos

Si el proyecto se ha encargado a otras empresas, se valorará por su precio de adquisición, o lo que es lo mismo, por el importe facturado por la empresa encargada de realizar la investigación y el desarrollo.

Si el proyecto se realiza con los medios de la empresa, se valorará por su coste, incluyendo tanto los costes directamente imputables como los costes indirectos que razonablemente afecten a las actividades necesarias para ejecutar la investigación y el desarrollo.

Los costes directos son:

- a) Costes de personal afecto a las actividades de investigación y desarrollo.
- b) Costes de materias primas, materias consumibles y servicios utilizados.
- c) Las amortizaciones de los elementos de inmovilizado tanto material como intangible.

Entre los costes no se incluirán los costes de subactividad (los que tiene la empresa por no estar trabajando a pleno rendimiento) ni los de estructura general de la empresa.

La Resolución excluye a los gastos financieros en los proyectos de investigación, aunque estos pudieran tener una duración superior a un año. Nada dice sobre el desarrollo, por lo que se presume la activación de gastos financieros si se dan los requisitos para ello.

En los proyectos de desarrollo la imputación de costes se hará hasta que finalice el proyecto y siempre que se cumplan las condiciones de activación mencionadas anteriormente.

Los costes de los proyectos de desarrollo podrán formar parte del coste de la propiedad industrial. No así los de los proyectos de investigación. Para que se incluyan dentro del coste de la propiedad industrial es necesario pagar las tasas para realizar la inscripción y obtener la patente o un derecho de carácter similar.

Si la empresa desarrollase con sus propios medios otros activos intangibles (aplicaciones informáticas), los criterios de la investigación y desarrollo serán utilizados para tratar contablemente de forma correcta estas fases en la obtención del activo intangible final.

Los gastos de desarrollo activados no incluyen en ningún caso los gastos de investigación en los que se haya incurrido en primer lugar.

Si no se puede distinguir la fase de investigación de la de desarrollo en un proyecto desarrollado internamente, todos los gastos que se hayan producido se considerarán como gastos de investigación.

### **EJEMPLO 9. Activación de gastos de I+D**

Una empresa del sector alimentario encarga al IQS (Instituto Químico de Sarriá) la investigación de una nueva técnica de conservación, que permita alargar el periodo de caducidad de su producto.

Los costes y los resultados se detallan a continuación:

	Ejercicio	Coste	Informes
Investigación	2013	60.000	No se han obtenido resultados positivos.
	2014	150.000	Informe viable, éxito técnico y se va a informar en la memoria.
	01-07-2015 (Finaliza)	50.000	Éxito en la investigación y se inicia la etapa de desarrollo.
			.../...

.../...

.../...

	Ejercicio	Coste	Informes
	.../...		
Desarrollo	31-12-2015	40.000	Informe favorable, pero existen problemas para financiar el proyecto.
	01-10-2016	100.000	A finales de julio finaliza la etapa de desarrollo con éxito y se empieza a utilizar en la producción a partir del 1 de octubre.
Patentar	01-04-2017	25.000	Coste de inscribir en el Registro de Patentes y Marcas.

La sociedad siempre que sea posible opta por activar los gastos de I+D.

La etapa de investigación se amortiza por el periodo máximo que permite la normativa contable. La fase de desarrollo se amortiza en el plazo de 10 años, periodo en el que se estima que se va a aplicar la nueva tecnología. Una vez esté patentado se considera que aportará ingresos durante 12 años.

*Se pide:*

Contabilizar las operaciones anteriores hasta el cierre de 2017.

**Solución**

*Ejercicio 2013. Etapa de investigación*

Durante el ejercicio se han ido registrando como gasto las facturas que nos envía el IQS, en la cuenta 620, «Gastos en investigación y desarrollo del ejercicio», pero al tener informes negativos no procede su activación. Los costes reducen el resultado del ejercicio.

*Ejercicio 2014. Etapa de investigación*

Igual que en el ejercicio anterior, las facturas de IQS figuran como gasto del ejercicio, pero los informes del proyecto son positivos en los aspectos técnico y económico. Además, la sociedad cumplirá con el requisito de informar en la memoria, por lo que opta por activar los gastos de este año.

.../...



.../...

Código	Cuentas	Debe	Haber
200	Investigación .....	150.000	
730	Trabajos realizados para el inmovilizado intangible ....		150.000

Ejercicio 2015. Finaliza la etapa de investigación y se inicia la fase de desarrollo

01-07-2015. Se activan los costes de investigación de enero a junio:

Código	Cuentas	Debe	Haber
200	Investigación .....	50.000	
730	Trabajos realizados para el inmovilizado intangible ....		50.000

31-12-2015. Por la amortización de la investigación:

Código	Cuentas	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible .....	35.000	
2800	Amortización acumulada de investigación .....		35.000

Fase 2014 (150.000/5 años) .....	30.000 euros
Fase 2015 (50.000/5 años × 6/12) .....	5.000 euros
	<u>35.000 euros</u>

La Resolución establece que la amortización en la investigación se inicia a partir de su activación.

31-12-2015. Etapa de desarrollo en curso:

Aunque el proyecto es viable, como la empresa puede tener problemas para financiarlo, no se puede activar.

Los 40.000 euros son gasto del ejercicio 2015 y se han contabilizado en la cuenta 620, «Gastos en investigación y desarrollo del ejercicio».

.../...

.../...

Ejercicio 2016. Finaliza el desarrollo

31-07-2016. Acaba el desarrollo con éxito:

Código	Cuentas	Debe	Haber
201	Desarrollo .....	100.000	
730	Trabajos realizados para el inmovilizado intangible ....		100.000

31-12-2016. Por la amortización de la investigación:

Código	Cuentas	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible .....	40.000	
2800	Amortización acumulada de investigación .....		40.000

Fase 2014 (150.000/5 años) .....	30.000 euros
Fase 2015 (50.000/5 años) .....	10.000 euros
	40.000 euros

31-12-2016. Por la amortización del desarrollo:

Código	Cuentas	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible .....	2.500	
2801	Amortización acumulada de desarrollo .....		2.500
	(100.000/10 años × 3/12) (octubre-diciembre)		

Ejercicio 2017. Inscripción en el Registro de Patentes y Marcas

01-04-2017. Inscripción en el Registro de la Propiedad Industrial:

Por la amortización del desarrollo de los meses de enero a marzo:

Código	Cuentas	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible .....	2.500	

.../...

.../...

.../...

Código	Cuentas	Debe	Haber
.../...			
2801	Amortización acumulada de desarrollo ..... (100.000/10 años × 3/12) (enero-marzo)		2.500

Por la inscripción:

Código	Cuentas	Debe	Haber
203	Propiedad industrial .....	120.000	
2801	Amortización acumulada de desarrollo .....	5.000	
201	Desarrollo .....		100.000
572	Bancos, c/c .....		25.000

31-12-2017. Por la amortización de la fase de investigación:

Código	Cuentas	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible .....	40.000	
2800	Amortización acumulada de investigación .....		40.000

Fase 2014 (150.000/5 años) .....	30.000 euros
Fase 2015 (50.000/5 años) .....	10.000 euros
	40.000 euros

31-12-2017. Por la amortización de la patente:

Código	Cuentas	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible .....	7.500	
2803	Amortización acumulada de propiedad industrial ..... (120.000/12 años × 9/12) (abril-diciembre)		7.500

### 7.1.3. Amortización de la investigación y el desarrollo

La Resolución aclara el momento de inicio de la amortización y si debe estar terminada o no la fase de investigación o la de desarrollo antes de iniciar el proceso de amortización.

En el caso de la investigación: los gastos activados deben amortizarse en un periodo máximo de cinco años. Si la vida útil fuese inferior, en el periodo de vida útil. La amortización debe hacerse de forma sistemática excepto en el caso de que existan dudas sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto. De existir dudas, debe reconocerse un gasto del ejercicio por el importe total de lo activado hasta la fecha. Para ello se utilizará la cuenta 670, «Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible» que se incorpora en la cuenta de pérdidas y ganancias en el número 11, «Deterioro y resultado por enajenaciones de inmovilizado» formando parte del resultado de explotación del ejercicio.

La amortización de la investigación se realiza desde el momento en que se activen en el balance. Esto implica que si la activación se produce al cierre del ejercicio, se dotará la primera amortización en el ejercicio siguiente.

En el caso del desarrollo: los gastos activados deben amortizarse durante su vida útil de forma sistemática. El plazo debe ser, salvo prueba en contrario, no superior a cinco años.

La amortización se inicia en el caso del desarrollo desde el momento en el que se termine el proyecto. Por lo tanto, en el caso del desarrollo no puede darse la situación de una amortización escalonada según se va activando porque la Resolución obliga a terminar primero el desarrollo y a amortizar después.

#### **EJEMPLO 10. Abandono por falta de financiación de un proyecto de I+D**

En el balance de una empresa figuran los siguientes datos relacionados con un producto nuevo:

(200) Investigación en curso .....	150.000
(2800) Amortización acumulada de investigación .....	(50.000)

En el ejercicio actual se han invertido 60.000 euros, que están contabilizados como gasto del ejercicio.

La empresa tiene dificultades financieras que le obligan a replantearse el proyecto. Se aprueba no continuar con el mismo para centrar los esfuerzos en otro proyecto más avanzado.

.../...

.../...

Se pide:

Indicar si procede realizar anotación contable.

### Solución

La Resolución y la norma de registro y valoración 6.<sup>a</sup> del PGC establecen que si existen dudas sobre la viabilidad de un proyecto, los importes activados deben darse de baja registrando una pérdida del ejercicio.

Código	Cuentas	Debe	Haber
2800	Amortización acumulada de investigación .....	50.000	
670	Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible .....	100.000	
200	Investigación en curso .....		150.000

Con relación a los 60.000 euros de este ejercicio, no son objeto de activación y aparecen en el libro diario como un gasto del ejercicio.

## 7.2. PROPIEDAD INDUSTRIAL

En la propiedad industrial se incluyen las patentes, ya sean de introducción o de invención, las marcas, los certificados de protección de los modelos de utilidad (es una invención en la forma de un objeto la cual mejora la utilidad o el efecto técnico de dicho objeto) y el diseño industrial entre otros.

Se valora por los costes incurridos al adquirir la propiedad o el derecho al uso siempre que este derecho deba registrarse en el activo. Si se adquiere a terceros se valora por el precio de adquisición. Si se ha desarrollado internamente, por el coste de producción de los gastos de desarrollo activados más el coste de la inscripción en el registro. Si esa propiedad industrial ha sido el resultado de una investigación, los gastos de investigación son independientes y no se incluyen como coste de la propiedad industrial.

El criterio de amortización será el de la vida útil que se dé a la explotación de lo registrado. No se tiene en cuenta como referencia de la vida útil la protección otorgada por el registro. Si no se sabe durante cuánto tiempo se va a explotar lo registrado, se le otorga vida indefinida y no se amortiza. En este caso, debe hacerse una prueba anual de deterioro de valor.

**EJEMPLO 11. Compra de una marca**

El 1 de octubre de 2013 la sociedad Lumen adquiere una marca por 180.000 euros más el 21 % de IVA. Se acuerda pagar al contado 60.000 euros más la totalidad del IVA y por el resto se acepta un pagaré de 126.000 euros con vencimiento a un año.

El activo tiene una vida indefinida y no se amortiza, pero se estima que el importe recuperable a finales de 2013 es de 150.000 euros. A finales del ejercicio 2014 el importe recuperable se eleva a 200.000 euros.

*Se pide:*

Registrar las operaciones hasta finales de 2014.

**Solución**

01-10-2013. Por la compra de la marca:

Código	Cuentas	Debe	Haber
203	Propiedad industrial .....	180.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	37.800	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo .....		217.800

Por el pago:

Código	Cuentas	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo (60.000 + 37.800)	97.800	
572	Bancos, c/c .....		97.800

El saldo pendiente a fecha actual es 120.000 euros que se financian a un año. Se van a abonar 126.000 euros por lo que se aplica un tipo de interés que se calcula:

$$120.000 = 126.000 / (1 + i) \text{ y despejando se obtiene una tasa de interés del } 5\% \text{ anual.}$$

31-12-2013. Ajustes al cierre:

Por el devengo de los intereses de octubre a diciembre:

Código	Cuentas	Debe	Haber
6624	Intereses de deudas, otras empresas $\{120.000 [(1,05)^{3/12} - 1]\}$	1.472,67	
			.../...

.../...

.../...

Código	Cuentas	Debe	Haber
...			
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo .....		1.472,67

Por el deterioro de valor:

Valor en libros de la marca .....	180.000
Importe recuperable .....	150.000
Deterioro de valor .....	30.000

Código	Cuentas	Debe	Haber
690	Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible .....	30.000	
2903	Deterioro de valor de propiedad industrial .....		30.000

01-10-2014. Por el pago restante de la patente:

Por el devengo de los intereses de enero a septiembre:

Código	Cuentas	Debe	Haber
6624	Intereses de deudas, otras empresas .....	4.527,33	
	[(120.000 × 0,05) – 1.472,67]		
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo .....		4.527,33

Por el pago:

Código	Cuentas	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo .....	126.000	
572	Bancos, c/c .....		126.000

31-12-2014. Por el ajuste del deterioro:

Valor en libros de la marca (180.000 – 30.000) .....	150.000
Importe recuperable .....	200.000

.../...

.../...

Como el importe recuperable es superior al valor en libros, revierte el deterioro con el límite del coste, 180.000 euros. Por tanto revierte la totalidad del deterioro contabilizado en 2013: 30.000 euros.

Código	Cuentas	Debe	Haber
2903	Deterioro de valor de propiedad industrial .....	30.000	
790	Reversión del deterioro del inmovilizado intangible ...		30.000

### 7.3. PROPIEDAD INTELECTUAL

Son derechos de carácter personal y patrimonial. El autor puede disponer y explotar de forma exclusiva la obra. Se incluyen creaciones originales literarias, artísticas o científicas. El título de la obra queda protegido también por la propiedad intelectual.

El autor de la propiedad intelectual tiene dos clases de derechos:

- El derecho moral, irrenunciable y no transmisible.
- El derecho de explotación de su obra que incluye los derechos de reproducción y de distribución.

En general, se utilizan iguales criterios y valoración que para la propiedad industrial, pero utilizando una cuenta distinta.

La Resolución del ICAC distingue dos casos:

1. Obra audiovisual.
2. Fondos editoriales.

Vamos a ver cada uno de ellos.

#### 7.3.1. Obra audiovisual

Una obra audiovisual es una creación que comprende una serie de imágenes asociadas, con o sin sonido (cine, vídeo, fotografías, CD-Rom multimedia, diaporamas, gráficos) que va a ser mostrada mediante su proyección. Es independiente de su soporte material (película de nitrato, papel, lienzo, vídeo).



Se califica una producción audiovisual como un inmovilizado intangible si el objeto social de la empresa consiste en la explotación económica de la obra sin que haya una transferencia de los riesgos y beneficios asociados a la misma y se entienda que van a ser objeto de explotación por la propia empresa generándole beneficios económicos.

Si la obra audiovisual se ha encargado a otra empresa, se valorará por su precio de adquisición.

Si se ha realizado con medios propios, se valora por el coste de producción que incluirá: los costes de personal afecto a la producción, coste de materias primas, materias consumibles y servicios, amortizaciones del inmovilizado afecto, los costes indirectos que razonablemente puedan imputarse y el coste de registro y formalización de la obra.

No se deben incluir en el coste los gastos de comercialización (publicidad y promoción) ni los de la estructura general de la empresa.

La amortización de la obra se realizará durante el tiempo en que se espere que vaya a producir ingresos con regularidad. El momento de inicio es el de la calificación administrativa por edades. No obstante, en caso de que no se juzgara el momento de la calificación administrativa por edades como representativo de la generación de ingresos, se puede tomar como criterio la fecha del estreno comercial. Hay que tener en cuenta que antes del inicio del proceso de amortización deben contabilizarse las pérdidas por deterioro en su caso. Por ejemplo, antes del estreno de una película otra productora estrena en televisión una serie sobre el mismo tema.

La distribución de la obra se va a formalizar mediante distintos tipos de contratos, por lo que la obra es susceptible de fragmentación en diversos componentes (por ejemplo, una película que va a distribuirse para su proyección en salas cinematográficas, posteriormente va a ser objeto de pases en televisión y finalmente se va a proceder a su distribución videográfica) que son independientes a la hora de generar tesorería.

Teniendo en cuenta lo anterior, se debe analizar el tipo de contrato para facilitar la disposición de los derechos de proyección. Si la cesión tiene la forma de un contrato de arrendamiento financiero, debe darse de baja la parte proporcional del activo en proporción al valor razonable del componente cedido. Si la cesión tiene la forma de un contrato de arrendamiento operativo, el activo intangible permanecerá en el balance de situación de la empresa productora sin darlo de baja aunque sea parcialmente.

El plazo de amortización no podrá ser superior a cinco años salvo prueba en contrario. Deben justificarse en la memoria los motivos por los que se le otorga a la obra una vida útil superior.

El método de amortización debe tener en cuenta el patrón de consumo y la generación de ingresos. Por eso la Resolución prohíbe la utilización de un método de amortización creciente.

La obra audiovisual se califica como existencias cuando se posea para la venta o para consumo. Se calificará como producción en curso hasta que esté terminada y vaya a destinarse a la venta o consumo.

### 7.3.2. Fondos editoriales

El autor o sus herederos ceden al editor, a cambio de un precio, el derecho a reproducir la obra y su distribución. El editor asume el riesgo de esta tarea. El tratamiento contable de los derechos de autor (derecho a explotar una obra literaria) sigue los mismos criterios que los previstos para las obras audiovisuales.

El criterio de amortización tiene que tener en cuenta las expectativas de generación de ingresos por la venta de libros o descargas digitales. Se deben medir en unidades físicas. Hay que revisar el plan de amortización en función de las desviaciones que se produzcan entre las unidades que se tenía previsto vender y las que finalmente se vendan en cada ejercicio económico. Este cambio será prospectivo salvo que se demuestre que hubo un error en la previsión inicial.

Las existencias de libros no se amortizan, se deben regularizar según del método de valoración de la empresa, esto es, FIFO o precio medio ponderado.

#### **EJEMPLO 12. Derechos de autor**

Una editorial ha firmado con el autor de una novela los derechos de explotación tanto en formato libro como en *e-book*. El autor va a percibir 50.000 euros hoy y en los próximos tres años un 2 % de las ventas del libro.

Las ventas se estiman en 2 millones de ejemplares distribuidas de la siguiente forma: un 50 % el primer año, un 30 % el segundo año y el 20 % restante en el tercero. Del total de la previsión de ventas, un 30 % corresponden a ventas del libro en formato digital.

El precio de venta al público en formato papel es de 25 euros y si se descarga por internet, 10 euros.

El coste de editar un ejemplar es de 12 euros y en el primer año se han editado 900.000 ejemplares, de los que se han vendido 750.000 ejemplares. Las descargas en formato digital han sido 120.000 libros.

*Se pide:*

1. Contabilizar las operaciones anteriores si la tasa de actualización para los cálculos financieros es del 4 %.
2. Después del primer año y viendo cómo han ido las ventas, se deciden editar 250.000 libros más en formato papel. Estas unidades junto con el *stock* del que dispone constituyen las previsiones de ventas para el segundo año y último, ya que a partir del tercero los ejemplares que se vendan van a ser mínimos. Además, se reducirá 20 euros el precio del libro en formato papel. Las previsiones de descargas por internet del se-

.../...

.../...

gundo año son 200.000 ejemplares, ya que la editorial está haciendo una fuerte promoción de las ventas por internet.

Contabilizar el ajuste que proceda a finales del primer año.

### Solución

Los derechos de explotación de la novela incluyen un pago contingente que va en función de las ventas del libro, cuya previsión se detalla a continuación:

Año	Total	Formato papel			Digital		
		Uds.	Ventas	Comisión	Uds.	Ventas	Comisión
1	1.000.000	700.000	17.500.000	350.000	300.000	3.000.000	60.000
2	600.000	420.000	10.500.000	210.000	180.000	1.800.000	36.000
3	400.000	280.000	7.000.000	140.000	120.000	1.200.000	24.000

Por la compra de los derechos de autor:

Código	Cuentas	Debe	Haber
207	Derechos de autor .....	817.467,00	
572	Bancos, c/c .....		50.000,00
5298	Provisión a corto plazo pago contingente .....		394.230,77
	[(350.000 + 60.000)/1,04]		
148	Provisión a largo plazo pago contingente [(210.000 + 36.000)/1,04 <sup>2</sup> ] [(140.000 + 24.000)/1,04 <sup>3</sup> ] .....		373.236,23

Por los ajustes de cierre a finales del primer año:

#### 1. Pago de las comisiones de las ventas del primer año

Por el efecto financiero:

Código	Cuentas	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones ...	15.769,23	
	(394.230,77 × 0,04)		
5298	Provisión a corto plazo pago contingente .....		15.769,23

.../...

.../...

Por la liquidación de las comisiones: 750.000 libros formato papel  $\times$  25 euros  $\times$  2 % + 120.000 descargas  $\times$  10 euros  $\times$  2 % = 399.000 euros.

Código	Cuentas	Debe	Haber
5298	Provisión a corto plazo pago contingente .....	410.000	
572	Bancos, c/c .....		399.000
7958	Exceso de provisión por pago contingente .....		11.000

2. Por la amortización de los derechos de autor

Código	Cuentas	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible .....	408.733,50	
2807	Amortización acumulada de derechos de autor .....		408.733,50
	(817.467 $\times$ 50 %)		

El criterio de amortización de los derechos de autor se fija en proporción a los ingresos previstos. En el primer año la previsión fue de un 50 % de las ventas totales.

3. Por las existencias finales de novelas en formato papel

Código	Cuentas	Debe	Haber
350	Productos terminados (libros) .....	1.800.000	
	[(900.000 - 750.000) $\times$ 12 euros]		
712	Variación de existencias de productos terminados .....		1.800.000

4. Modificación de las estimaciones de venta

Los datos de los que disponemos al cierre y las nuevas estimaciones que figuran en el punto 2 del enunciado, nos llevan a recalcular el pago contingente y a modificar el criterio de amortización de los derechos de autor para el segundo año.

Estimación del pago contingente del segundo año:

Ventas formato papel (400.000 ejemplares $\times$ 20 euros $\times$ 2 %) .....	160.000
Ventas por internet (200.000 descargas $\times$ 10 euros $\times$ 2 %) .....	40.000
<b>Total</b> .....	<b>200.000</b>

.../...

.../...

Por la actualización de los pagos del segundo y tercer año antes de ajustar el coste:

Código	Cuentas	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones ....	14.929,45	
148	Provisión a largo plazo por pago contingente ..... (373.236,23 × 0,04)		14.929,45

Por la modificación del pago contingente:

Saldo actual al cierre del primer año (373.236,23 + 14.929,45) .....	388.165,68
Coste actualizado del nuevo pago (200.000/1,04) .....	192.307,69
Reducción del coste .....	195.857,99

Por la reducción y reclasificación del pago contingente:

Código	Cuentas	Debe	Haber
148	Provisión a largo plazo por pago contingente ..... (373.236,23 + 14.929,45)	388.165,68	
5298	Provisión a corto plazo por pago contingente .....		192.307,69
207	Derechos de autor .....		195.857,99

El saldo de la cuenta 207, «Derechos de autor» después de modificar el pago contingente es de 817.467,00 (saldo inicial) – 408.733,50 (amortización primer año) – 195.857,99 (modificación del pago contingente) = 212.875,51 euros.

La cantidad anterior se amortizará íntegramente en el segundo ejercicio, puesto que es el último año para recuperar la inversión realizada por la editorial.

## 7.4. DERECHOS DE TRASPASO

El derecho de traspaso es la cesión de un local de negocio que realiza el arrendatario a un tercero. Es una operación que conlleva una contraprestación. El tercero se subroga en los derechos y obligaciones derivados del contrato de arrendamiento.

Solo pueden aparecer en el patrimonio de la empresa si se han adquirido a título oneroso.

Se amortizan teniendo en cuenta la duración del contrato de arrendamiento incluyendo las sucesivas prórrogas que pudieran acordarse en su caso. También pueden ser objeto de deterioro.

En el caso de pagarse una indemnización por parte del arrendador para que el arrendatario renuncie a sus derechos:

Si el arrendatario no tiene contabilizado en su patrimonio el activo intangible, cuando se dé el derecho a percibir la indemnización, esta se registrará en la cuenta 778, «Ingresos excepcionales».

Si el arrendatario tiene contabilizado en su patrimonio el activo intangible, este se da de baja por su valor contable y la diferencia entre el importe percibido o a percibir y el valor contable es el resultado de la operación. Puede ser un gasto, en cuyo caso se lleva a la cuenta 678, «Gastos excepcionales», o un ingreso, en cuyo caso se lleva a la cuenta 778, «Ingresos excepcionales».

El arrendador que paga una indemnización para rescindir el contrato de alquiler debe estimar si en la nueva situación del inmueble se van a generar ingresos suficientes como para cubrir el importe de la indemnización pagada más las cantidades necesarias para la generación de futuros ingresos (hacer las reparaciones necesarias, pintar, pagar facturas pendientes de suministros...). En caso de ser así, la cantidad pagada como indemnización no se lleva como gasto a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio sino que se registra como un activo.

El activo anterior se amortizará durante su vida útil, la cual no podrá ser superior a la duración del nuevo contrato de alquiler que se firme sobre ese inmueble, teniendo en cuenta las posibles prórrogas que puedan firmarse una vez expirado el periodo inicial de arrendamiento.

Para poder proceder tal y como se ha especificado es necesario que:

- Se puedan cuantificar los ingresos netos a percibir con el nuevo contrato de alquiler.
- En conjunto la operación genere unos ingresos mayores comparados con los que generaba el anterior contrato de arrendamiento.

En el caso de que al pago de la indemnización no le siguiese una mayor generación de ingresos (por ejemplo, cuando se va a destinar el inmueble al propio uso o se va a regalar a un familiar), el importe pagado se registra en la cuenta 678, «Gastos excepcionales».

### **EJEMPLO 13. Derechos de traspaso, reformas e indemnización**

El 1 de abril de 2013 se abona por el traspaso de un negocio 90.000 euros más el 21 % de IVA. A continuación se procede a realizar una serie de reformas en el local: tirar tabiques, instalar nuevos sistemas de iluminación, calefacción y aire acondicionado, cambiar pavi-

.../...

.../...

mento y puertas y pintar. Las obras tendrán una duración de 3 meses y un coste total de 24.000 euros más IVA. La inauguración de la tienda se producirá el 1 de julio.

El contrato de arrendamiento tiene un coste mensual de 2.400 euros más el 21 % de IVA. Al importe del alquiler hay que practicarle una retención del 21 %. Las rentas por alquiler se pagarán a partir del año que viene porque se ha acordado un periodo de carencia de un año. La duración del contrato de arrendamiento es de 6 años y se contempla la posibilidad de prorrogar 4 años más el contrato. El periodo de arrendamiento empieza a contar a partir del 1 de julio.

Se entregan 5.000 euros en concepto de fianza. Esta cantidad se devolverá al finalizar el contrato.

Existen dudas sobre si se va a ejercer la prórroga del contrato.

Las inversiones realizadas en el local tienen una vida útil de 10 años.

*Se pide:*

1. Registrar las operaciones correspondientes al ejercicio 2014 si la tasa de interés para actualizar la fianza es del 3 %.
2. El 1 de julio de 2015 el propietario del inmueble indemniza con 100.000 euros más el 21 % de IVA a la empresa arrendataria por rescindir el contrato y renunciar al traspaso.

Registrar el cobro de la indemnización y la fianza.

### Solución

01-04-2013. Por el pago del traspaso del local:

Código	Cuentas	Debe	Haber
205	Derechos de traspaso .....	90.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	18.900	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo .....		108.900

Por el pago:

Código	Cuentas	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo .....	108.900	
572	Bancos, c/c .....		108.900

.../...

.../...

Por el pago de la fianza:

$$\text{Valor actual: } 5.000/(1,03)^6 = 4.187,42 \text{ euros}$$

La norma de registro y valoración 9.<sup>a</sup> apartado 5.6 del PGC regula que las fianzas deben registrarse por su valor razonable. El efecto financiero asociado se debe registrar como un pago anticipado por el arrendamiento.

Código	Cuentas	Debe	Haber
260	Fianzas constituidas a largo plazo .....	4.187,42	
480	Gastos anticipados [(5.000 - 4.187,42)/6 años] .....	135,43	
269	Anticipos a largo plazo pagados por arrendamiento ... {[(5.000 - 4.187,42)/6 años] × 5 años}	677,15	
572	Bancos, c/c .....		5.000,00

Por la periodificación del alquiler durante el periodo de carencia:

Código	Cuentas	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones .....	2.000	
	[(2.400 euros × 60 meses)/72 meses]		
4109	Acreedores, facturas pendientes de recibir .....		2.000

El contrato de arrendamiento es por 6 años con una prórroga de 4 años. El enunciado indica que hay dudas de que se vaya a ejercer la prórroga. Por este motivo el gasto devengado durante el periodo de carencia se reparte linealmente entre los 6 años de duración del contrato de alquiler.

01-07-2013. Por la finalización de las obras de reforma del local:

Código	Cuentas	Debe	Haber
219	Otro inmovilizado material .....	24.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	5.040	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo .....		29.040

.../...



.../...

Por el pago:

Código	Cuentas	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo .....	29.040	
572	Bancos, c/c .....		29.040

31-12-2013. Ajustes de cierre:

Por la amortización del coste del traspaso:

Código	Cuentas	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible .....	7.500	
2805	Amortización acumulada de derechos de traspaso ..... [(90.000/6 años) × 6/12]		7.500

Los primeros tres meses desde el pago del derecho de traspaso se dedican a realizar las reformas. En ese periodo el local no produce ingresos por lo que no se amortiza. Además, el enunciado nos indica que ese periodo tampoco computa a efectos de la duración del contrato.

Por la amortización de la reforma del local:

Código	Cuentas	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	2.000	
2819	Amortización acumulada de otro inmovilizado material [(24.000/6 años) × 6/12]		2.000

Por la actualización de la fianza:

Código	Cuentas	Debe	Haber
260	Fianzas constituidas a largo plazo .....	62,35	
762	Ingresos de créditos largo plazo .....		62,35
	{4.187,42 [(1,03) <sup>6/12</sup> - 1]}		

.../...

.../...

Por el traspaso a gasto por arrendamiento:

Código	Cuentas	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones .....	67,72	
480	Gastos anticipados [(5.000 - 4.187,42)/6 años × 6/12] .....		67,72

01-07-2015. Por la renuncia al contrato de arrendamiento:

Por la actualización de la fianza:

Código	Cuentas	Debe	Haber
260	Fianzas constituidas a largo plazo .....	65,17	
762	Ingresos de créditos largo plazo {(4.187,42 + 62,35 + 127,49) [(1,03) <sup>6/12</sup> - 1]} .....		65,17

El importe de 127,49 se ha obtenido:  $(4.187,42 + 62,35) \times 0,03 = 127,49$ .

Por el traspaso a gasto por arrendamiento del gasto anticipado:

Código	Cuentas	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones .....	67,72	
480	Gastos anticipados [(5.000 - 4.187,42)/6 años × 6/12] .....		67,72

Saldo de las cuentas abiertas con relación a la fianza:

(260) Fianzas constituidas a largo plazo $[4.187,42 \times (1,03)^2]$ .....	4.442,43
(480) Gastos anticipados (julio a diciembre 2015).....	67,72
(269) Anticipos a largo plazo por arrendamiento (4 años).....	541,72
Suma .....	5.051,87

El importe correspondiente a la cuenta 269, «Anticipos a largo plazo por arrendamiento» se obtiene:  $[(5.000 - 4.187,42/6) \times 4] = 541,72$ .

.../...

.../...

Por la recuperación de la fianza:

Código	Cuentas	Debe	Haber
572	Bancos, c/c .....	5.000,00	
659	Otras pérdidas en gestión corriente .....	51,87	
260	Fianzas constituidas a largo plazo .....		4.442,43
480	Gastos anticipados .....		67,72
269	Anticipos a largo plazo por arrendamiento .....		541,72

Por la amortización del traspaso y las reformas de enero a junio de 2015:

Código	Cuentas	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible .....	7.500	
2805	Amortización acumulada de derechos de traspaso ..... [(90.000/6 años) × 6/12]		7.500

Código	Cuentas	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	2.000	
2819	Amortización acumulada de otro inmovilizado material [(24.000/6 años) × 6/12]		2.000

Por el cobro de la indemnización:

Importe de la indemnización .....	100.000
Valor en libros del traspaso (90.000 – 30.000) .....	(60.000)
Valor en libros de las reformas (24.000 – 8.000) .....	(16.000)
Resultado de la operación .....	24.000

Código	Cuentas	Debe	Haber
543	Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado	121.000	
			.../...

.../...

.../...

Código	Cuentas	Debe	Haber
...			
2805	Amortización acumulada de derechos de traspaso ..... (90.000/6 años × 2 años)	30.000	
2819	Amortización acumulada de otro inmovilizado material [(24.000/6 años) × 2 años]	8.000	
205	Derechos de traspaso .....		90.000
219	Otro inmovilizado material .....		24.000
477	Hacienda Pública, IVA repercutido .....		21.000
770	Beneficios procedentes del inmovilizado intangible ....		24.000

Por el cobro:

Código	Cuentas	Debe	Haber
572	Bancos, c/c .....	121.000	
543	Créditos a corto plazo por enajenación de inmovilizado		121.000

## 7.5. APLICACIONES INFORMÁTICAS

Es la propiedad o el derecho al uso de programas informáticos, tanto cuando se han adquirido a terceros como cuando han sido elaborados por la propia empresa. Se incluyen también los gastos de desarrollo de las páginas web si se van a utilizar durante varios ejercicios.

Los criterios de registro y de amortización son iguales a los de los gastos de desarrollo, pero en el caso de las páginas web lo mejor es considerar una vida útil con un corto intervalo de tiempo.

No se registran como mayor valor del activo y, por lo tanto, deben contabilizarse en las cuentas de gastos por naturaleza:

- a) Los costes de modernización o modificación de aplicaciones informáticas o de páginas web. También son gasto el conjunto de operaciones que se realicen sobre una

página web cuando ya está en condiciones de funcionamiento. Solo se registrarán como activo las ampliaciones o mejoras del activo, es decir, aquellas que se realicen una vez iniciado el funcionamiento y sirvan para incrementar los beneficios económicos de la empresa.

- b) Los costes de formación del personal para aplicar el sistema informático o la página web.
- c) Los costes por consultas realizadas a otras empresas y revisiones globales de control.
- d) Los costes de mantenimiento.
- e) Los pagos realizados para desarrollar una página web con el objeto de promocionar y anunciar los productos o servicios de la empresa.

#### **EJEMPLO 14. Aplicaciones informáticas**

La empresa XX ha contratado los servicios de un programador informático para que le diseñe su nueva página web. La factura por el servicio realizado tiene un importe de 42.000 euros más IVA al 21 %. Al ser el programador un profesional independiente hay que aplicarle una retención por IRPF del 21 %. El servicio se paga a los dos meses.

El coste de la página web antigua fue de 30.000 euros y estaba amortizada en un 85 %. Una vez se dispone de la nueva página web se da de baja la antigua.

La entrada en funcionamiento de la nueva página se produce el día 1 de abril de 2014 y tiene prevista una vida útil de 5 años.

Se contrata con el programador un servicio de mantenimiento anual por importe de 1.500 euros más IVA al 21 %. La retención por IRPF es del 21 %. El pago se realiza el mismo 1 de abril de 2014.

El 1 de julio de 2016 se vuelve a contratar los servicios del programador para que cree un videojuego al que se accede con un *link* que aparece en la página web de la empresa. Este videojuego permite a los clientes de la empresa ganar puntos que pueden canjear por productos de la empresa. Mientras se utiliza el videojuego, aparecen varios anuncios que permiten a la empresa obtener ingresos por su inserción en la pantalla. El coste de este servicio es de 16.500 euros más IVA al 21 %. Se aplica la retención por IRPF.

*Se pide:*

Contabilizar las operaciones que se desprendan de la información anterior hasta el 31 de diciembre de 2016. El contrato de mantenimiento incrementa su precio un 5 % anual.

.../...

.../...

**Solución**

01-04-2014. Por la recepción de la página web:

Código	Cuentas	Debe	Haber
206	Aplicaciones informáticas .....	42.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	8.820	
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas		8.820
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo .....		42.000

Por la baja de la página web antigua:

Código	Cuentas	Debe	Haber
2806	Amortización acumulada de aplicaciones informáticas .. (30.000 × 85 %)	25.500	
670	Pérdidas procedentes del inmovilizado intangible .....	4.500	
206	Aplicaciones informáticas .....		30.000

Por el servicio de mantenimiento:

Código	Cuentas	Debe	Haber
622	Reparaciones y conservación .....	1.500	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	315	
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas		315
410	Acreedores por prestaciones de servicios .....		1.500

Debe contabilizarse como un gasto del ejercicio.

01-06-2014. Por el pago de la página web:

Código	Cuentas	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo .....	42.000	
572	Bancos, c/c .....		42.000

.../...

.../...

31-12-2014. Por la amortización de la página web:

Código	Cuentas	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible .....	6.300	
2806	Amortización acumulada de aplicaciones informáticas .. (42.000/5 × 9/12)		6.300

Por la periodificación del contrato de mantenimiento:

Código	Cuentas	Debe	Haber
480	Gastos anticipados .....	375	
622	Reparaciones y conservación (1.500 × 3/12) .....		375

31-03-2015. Por la periodificación del gasto pagado en 2014 pero devengado en 2015:

Código	Cuentas	Debe	Haber
622	Reparaciones y conservación .....	375	
480	Gastos anticipados .....		375

01-04-2015. Por el pago del contrato de mantenimiento correspondiente al segundo año:

Código	Cuentas	Debe	Haber
622	Reparaciones y conservación (1.500 × 1,05) .....	1.575,00	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	330,75	
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas		330,75
410	Acreedores por prestaciones de servicios .....		1.575,00

31-12-2015. Por la amortización de la página web:

Código	Cuentas	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible .....	8.400	

.../...

.../...

.../...

Código	Cuentas	Debe	Haber
2806	Amortización acumulada de aplicaciones informáticas .. (42.000/5)		8.400

Por la periodificación del contrato de mantenimiento:

Código	Cuentas	Debe	Haber
480	Gastos anticipados .....	393,75	
622	Reparaciones y conservación (1.575 × 3/12) .....		393,75

31-03-2016. Por la periodificación del gasto pagado en 2015 pero devengado en 2016:

Código	Cuentas	Debe	Haber
622	Reparaciones y conservación .....	393,75	
480	Gastos anticipados .....		393,75

01-04-2016. Por el pago del contrato de mantenimiento correspondiente al segundo año:

Código	Cuentas	Debe	Haber
622	Reparaciones y conservación (1.575 × 1,05) .....	1.653,75	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	347,29	
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas		347,29
410	Acreedores por prestaciones de servicios .....		1.653,75

01-07-2016. Por el pago por la ampliación de la página web:

Código	Cuentas	Debe	Haber
206	Aplicaciones informáticas .....	16.500	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	3.465	

.../...

.../...



.../...

Código	Cuentas	Debe	Haber
.../...			
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas		3.465
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo .....		16.500

Se registra como mayor valor del activo intangible porque se realiza después de haber iniciado el funcionamiento e incrementa los beneficios de la empresa. Cumple los requisitos para considerarse una ampliación.

31-12-2016. Por la amortización de la página web:

Código	Cuentas	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible .....	11.400	
2806	Amortización acumulada de aplicaciones informáticas .. [42.000/5 + (16.500/33 × 6)]		11.400

Vida útil pendiente de la página web:  $5 \times 12$  meses – 9 meses (2014) – 12 meses (2015) – 6 meses (2016) = 33 meses.

Por la periodificación del contrato de mantenimiento:

Código	Cuentas	Debe	Haber
480	Gastos anticipados .....	413,44	
622	Reparaciones y conservación (1.653,75 × 3/12) .....		413,44

Cuando la empresa adquiere un inmovilizado material que incluye un programa informático, se debe evaluar cuál de los dos tiene un peso más significativo a efectos de calificar el activo. La amortización puede realizarse identificando cada uno de los componentes y asignándole una vida útil distinta en el caso de que no coincidan.

## 7.6. CONCESIONES ADMINISTRATIVAS

Una concesión administrativa es un acto por el que una entidad de derecho público transfiere a una empresa privada la gestión de un servicio público o el disfrute privativo de un bien de dominio público.

El tratamiento que se da en la Resolución excluye a las concesiones administrativas de infraestructuras públicas. Los concesionarios de estas infraestructuras se rigen por su propia normativa, constituida por la Orden EHA/3362/2010, de 23 de diciembre.

Las concesiones administrativas figuran en el activo del balance y se valoran por el importe total de los gastos necesarios para su obtención. Se amortizan durante el periodo concesional.

Los pagos anuales que deban hacerse al cedente en virtud del acuerdo de concesión no son mayor valor del activo, sino que deben registrarse en la cuenta 621, «Arrendamientos y cánones». Sin embargo, si a la vista de las características del acuerdo existiese un arrendamiento financiero implícito de un inmovilizado material, deberían actualizarse los pagos anuales y añadirse al valor inicial desembolsado.

En muchas concesiones administrativas hay elementos de inmovilizado material que están afectos a la concesión. Frecuentemente la empresa concesionaria debe realizar inversiones en estos activos como un requisito más del acuerdo concesional. Los criterios a seguir son los siguientes:

- a) La inversión inicial y las sucesivas renovaciones si tienen una vida útil inferior al periodo concesional, se amortizarán según su vida útil.
- b) Para recoger como un gasto sistemático la recuperación total de la última renovación con una vida económica que supera el periodo que resta de concesión, se registrará un inmovilizado intangible y una provisión por el mismo importe, en el momento inicial. El valor será igual (en términos financieros) al que figuraría, al expirar el periodo concesional, en el balance de situación de no tener que revertir el activo a la Administración. La actualización se hace desde la fecha en la que se realiza la última inversión.
- c) Los cambios en el activo intangible y en la provisión se tratan igual que en el caso de los costes de desmantelamiento, retiro o rehabilitación del inmovilizado material de la Resolución del ICAC de 1 de marzo de 2013, relativa al inmovilizado material y a las inversiones inmobiliarias.
- d) El inmovilizado intangible se amortiza en el plazo de la concesión y el método de amortización utilizado es el lineal, salvo que pueda asignarse un método de amortización en función de la demanda estimada del servicio público en unidades físicas.
- e) La provisión que surge como contrapartida del inmovilizado intangible se actualiza cada año hasta la fecha en que se cancele. Para actualizar, utilizaremos la cuenta 660, «Gastos financieros por actualización de provisiones».
- f) La diferencia entre la provisión registrada en el pasivo del balance y el importe a pagar en la última renovación se registrará con los criterios generales, esto es, si la provisión es insuficiente, la diferencia de valor incrementa el valor del inmovilizado material. Si la provisión es excesiva, surge un exceso de provisión que se lleva a la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio.

### **EJEMPLO 15. Concesiones administrativas**

La empresa Todolimpio, SA es la empresa concesionaria del mantenimiento, conservación y vigilancia de zonas verdes, áreas de juegos infantiles, elementos de mobiliario urbano, fuentes públicas y otros elementos de infraestructura urbana del municipio Isla de las Salinas. La concesión administrativa la ganó en concurso público con un coste total de 200.000 euros. En la fase de la licitación realizó un depósito de 40.000 euros que luego se descontó del importe final por el que obtuvo la concesión.

El periodo concesional es de 10 años a contar desde el 1 de enero de 2014, debiendo revertir al Ayuntamiento de Isla de las Salinas los inmovilizados materiales que utilice Todolimpio, SA durante el periodo concesional.

La empresa concesionaria debe construir un cobertizo con capacidad para dos camiones de limpieza y el resto de maquinaria necesaria para llevar a cabo las tareas de mantenimiento así como las herramientas de jardinería.

El camión con los cepillos para barrer y aspirar tiene un coste de 60.000 euros y el camión cisterna tiene un coste de 75.000 euros. La vida útil del camión con cepillos es de ocho años y la del camión cisterna, 12 años. Al principio del año 9 deberá comprarse un nuevo camión con cepillos con un coste estimado de 66.000 euros y la misma vida útil que el comprado en primer lugar.

Además, la empresa compra herramientas de jardinería por importe de 25.000 euros. Estas herramientas, individualmente consideradas, tienen escaso valor y vidas útiles muy diversas, por lo que se decide utilizar un método de regularización en lugar de considerar una amortización individual.

El cobertizo tiene un coste de 90.000 euros y una vida útil estimada de 20 años. Finalmente, la empresa concesionaria ha decidido no construirlo con sus propios medios y adquirir una construcción prefabricada que ofrece las garantías de durabilidad exigidas en las condiciones del contrato de concesión.

Todas las adquisiciones que realiza la empresa deben incorporar un IVA del 21 %. Los pagos correspondientes a los inmovilizados adquiridos se realizarán durante el ejercicio 2014, excepto el utillaje que se paga mediante transferencia bancaria en el momento de la compra.

Si fuera necesario realizar algún cálculo de carácter financiero, la tasa de interés que debe utilizarse es el 6,5 %.

El 31 de diciembre de 2021 se compra el nuevo camión con cepillos pagando 68.000 euros más IVA al 21 %.

*Se pide:*

1. Registro del depósito en fecha 1 de abril de 2013.
2. Contabilización de la obtención de la concesión administrativa el día 1 de octubre de 2013.

.../...

.../...

3. Registro de las adquisiciones de los inmovilizados.
4. Contabilizar la obligación de reponer el camión con cepillos una vez haya finalizado la vida útil del comprado en primer lugar con fecha 1 de enero de 2014.
5. Contabilización de las operaciones durante 2014. Durante el ejercicio se han realizado compras de utillaje por importe de 3.000 euros más IVA al 21 % y las existencias finales de utillaje han sido de 26.500 euros.
6. Contabilizar lo que proceda a 31 de diciembre de 2021. El consumo del utillaje durante el ejercicio 2021 ha sido de 1.240 euros.

**Solución**

1. Registro del depósito en fecha 1 de abril de 2013

Código	Cuentas	Debe	Haber
566	Depósitos constituidos a corto plazo .....	40.000	
572	Bancos, c/c .....		40.000

2. Contabilización de la obtención de la concesión administrativa el día 1 de octubre de 2013

Código	Cuentas	Debe	Haber
202	Concesiones administrativas .....	200.000	
566	Depósitos constituidos a corto plazo .....		40.000
572	Bancos, c/c .....		160.000

3. Registro de las adquisiciones de los inmovilizados con fecha 1 de octubre de 2013

Por la compra de los camiones:

Código	Cuentas	Debe	Haber
2131	Maquinaria, camión con cepillos .....	60.000	
2132	Maquinaria, camión cisterna .....	75.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	28.350	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo .....		163.350

.../...

.../...

Por la compra del cobertizo prefabricado:

Código	Cuentas	Debe	Haber
211	Construcciones .....	90.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	18.900	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo .....		108.900

Por la compra del utillaje:

Código	Cuentas	Debe	Haber
214	Utillaje .....	25.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	5.250	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo .....		30.250

Por el pago del utillaje:

Código	Cuentas	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo .....	30.250	
572	Bancos, c/c .....		30.250

4. Contabilizar la obligación de reponer el camión con cepillos una vez haya finalizado la vida útil del comprado en primer lugar con fecha 1 de enero de 2014

Cálculo de la obligación de renovar el camión con cepillos para utilizarlo durante los dos últimos años de la concesión:

Valor contable que tendrá al finalizar la concesión el camión con cepillos ..... 49.500  
 $[66.000 - 66.000/8 \times 2 = 66.000 - 16.500]$

Actualización del valor contable del camión a 1 de enero de 2014 ..... 29.909,44  
 $[49.500 \times (1,065)^{-8}]$

Código	Cuentas	Debe	Haber
207	Activo intangible para reversión .....	29.909,44	
148	Provisión por activo a revertir .....		29.909,44

.../...

.../...

5. Contabilización de las operaciones durante 2014. Durante el ejercicio se han realizado compras de utillaje por importe de 3.000 euros más IVA al 21 % y las existencias finales de utillaje han sido de 26.500 euros

Por el pago de las deudas por la compra del inmovilizado:

Código	Cuentas	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo ..... (163.350 + 108.900)	272.250	
572	Bancos, c/c .....		272.250

Por la compra del utillaje:

Código	Cuentas	Debe	Haber
214	Utillaje .....	3.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	630	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo .....		3.630

Por el pago del utillaje:

Código	Cuentas	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo .....	3.630	
572	Bancos, c/c .....		3.630

Por los ajustes a registrar con fecha 31 de diciembre.

Dotación a la amortización de la concesión administrativa:

Código	Cuentas	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible .....	20.000	
2802	Amortización acumulada de concesiones administrativas (200.000/10)		20.000

.../...

.../...

Por la amortización de los camiones:

Código	Cuentas	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	15.000	
28131	Amortización acumulada de maquinaria, camión con cepillos (60.000/8) .....		7.500
28132	Amortización acumulada de maquinaria, camión cisterna (75.000/10) .....		7.500

El camión con cepillos tiene una vida útil inferior a la de la concesión, por lo que debe amortizarse según su vida útil. El camión cisterna tiene una vida útil superior al periodo concesional por lo que se amortiza en función de este último.

Por la amortización del cobertizo:

Código	Cuentas	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	9.000	
2811	Amortización acumulada de construcciones (90.000/10)		9.000

Lo mismo ocurre con el cobertizo, se amortiza en función del periodo concesional.

Por la amortización del coste de reponer los activos para que reviertan al final de la concesión:

Código	Cuentas	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible .....	2.990,94	
2807	Amortización acumulada de activo intangible para reversión (29.909,44/10) .....		2.990,94

Por la actualización de la provisión:

Código	Cuentas	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones .... (29.909,44 × 0,065)	1.944,11	

.../...

.../...

.../...

Código	Cuentas	Debe	Haber
...			
148	Provisión por activo a revertir .....		1.944,11

Por la regularización del utillaje:

Código	Cuentas	Debe	Haber
659	Otras pérdidas de gestión corriente .....	1.500	
214	Utillaje (25.000 + 3.000 - 26.500) .....		1.500

6. Contabilizar lo que proceda a 31 de diciembre de 2021. El consumo del utillaje durante el ejercicio 2021 ha sido de 1.240 euros

Dotación a la amortización de la concesión administrativa:

Código	Cuentas	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible .....	20.000	
2802	Amortización acumulada de concesiones administrativas (200.000/10) .....		20.000

Por la amortización de los camiones:

Código	Cuentas	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	15.000	
28131	Amortización acumulada de maquinaria, camión con cepillos (60.000/8) .....		7.500
28132	Amortización acumulada de maquinaria, camión cisterna (75.000/10) .....		7.500

Por la amortización del cobertizo:

Código	Cuentas	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	9.000	
2811	Amortización acumulada de construcciones (90.000/10) .....		9.000

.../...



.../...

Por la amortización del coste de reponer los activos para que reviertan al final de la concesión:

Código	Cuentas	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible .....	2.990,94	
2807	Amortización acumulada de activo intangible para re- versión (29.909,44/10) .....		2.990,94

Por la actualización de la provisión:  $29.909,44 \times (1,065)^7 = 46.478,87$

Código	Cuentas	Debe	Haber
660	Gastos financieros por actualización de provisiones .... (46.478,87 × 0,065)	3.021,13	
5298	Provisión por activo a revertir a corto plazo .....		3.021,13

Por la regularización del utillaje:

Código	Cuentas	Debe	Haber
659	Otras pérdidas de gestión corriente .....	1.240	
214	Utillaje .....		1.240

Por la baja del camión con cepillos:

Código	Cuentas	Debe	Haber
28131	Amortización acumulada de maquinaria, camión con cepillos .....	60.000	
2131	Maquinaria, camión con cepillos .....		60.000

Por la compra del nuevo camión con cepillos:

Código	Cuentas	Debe	Haber
2131	Maquinaria, camión con cepillos .....	18.500	

.../...

.../...

.../...

Código	Cuentas	Debe	Haber
...			
5298	Provisión por activo a revertir a corto plazo .....	49.500	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	14.280	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo .....		82.280

Por el pago del nuevo camión con cepillos:

Código	Cuentas	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo .....	82.280	
572	Bancos, c/c .....		82.280

## 7.7. CONTRATOS DE FRANQUICIA

La franquicia es la práctica de utilizar el modelo de negocio de otra persona. Es un contrato por el que una empresa (franquiciador) cede a otra (franquiciado) el derecho a la explotación de una franquicia (sobre un negocio o una actividad mercantil) que el franquiciador desarrollaba de forma exitosa. El objeto es la comercialización de productos o servicios en un mercado determinado a cambio de una contraprestación ya sea directa o indirecta.

La franquicia incluye, al menos:

- a) El uso de una denominación o rótulo común, o derechos de propiedad industrial o intelectual. Los locales tienen decoración uniforme así como los elementos de transporte.
- b) El franquiciador instruye al franquiciado en unos conocimientos técnicos o un saber hacer propio.
- c) El franquiciador presta al franquiciado continuamente asistencia comercial y/o técnica durante el acuerdo. También supervisa la actividad del franquiciado.

El importe del pago inicial se registra como un inmovilizado intangible.

Los pagos anuales a lo largo de la vida del contrato no se incluyen como mayor valor del inmovilizado intangible actualizándolos, sino que se registran como un gasto del ejercicio en el que

se devenguen. Solo se incluirán por su valor actual si se considera que el contrato tiene el fondo económico de un arrendamiento financiero implícito de un inmovilizado material.

La amortización del derecho se realizará durante el periodo de franquicia teniendo en cuenta las posibles prórrogas que pudieran acordarse. En el caso de que a lo largo de la vida útil se estimase que no va a ser posible recuperar la inversión realizada, se deberá dotar el correspondiente deterioro de valor.

### **EJEMPLO 16. Contratos de franquicia**

La empresa Gestis, SA ha decidido iniciar una franquicia con la marca Integral Dinamik para explotar un gimnasio aprovechando que se trata de un nuevo concepto de gimnasios para la «salud, el bienestar físico y emocional» de sus socios, apoyándose en un grupo de profesionales con más de 25 años de experiencia en el sector, y con un concepto innovador de gimnasios para toda la familia puesto que, entre otras actividades, tienen un programa específico para tratar la obesidad infantil.

Los datos financieros a tener en cuenta son:

- La inversión inicial mínima es de 75.000 euros más IVA.
- El canon de entrada es de 28.000 euros más IVA. Se paga mediante transferencia bancaria.
- El *royalty*: 5 %. Se paga trimestralmente.
- Canon de publicidad: 3 %. Se paga semestralmente.
- Metros del local: 250 m<sup>2</sup>.
- Características del local: centros comerciales, calles principales a nivel de calle.

Gestis, SA ha realizado una inversión en máquinas de entrenamiento cardiovasculares, de flexibilidad y de estiramientos por importe de 44.000 euros más IVA, con una vida útil de 5 años.

El local en el que se va a desarrollar la actividad está alquilado y ha sido necesario remodelarlo para poder ubicar en él los vestuarios. La inversión en este caso ha supuesto un importe de 68.000 euros más IVA. El alquiler tiene una duración de 10 años.

Además, se ha instalado una sauna, una bañera de hidromasaje y una cabina de rayos UVA con un coste total de 27.000 euros más IVA. La vida útil es de cuatro años.

El alquiler del local supone un pago de 3.000 euros al mes. IVA al 21 % y retención del 21 %.

.../...

.../...

Toda la instalación está en condiciones de funcionar desde el 1 de septiembre de 2013.

Las ventas (mensualidades cobradas a los abonados) durante 2013 han sido las siguientes:

Septiembre .....	14.500
Octubre .....	21.000
Noviembre .....	28.200
Diciembre .....	34.000

Todos los inmovilizados se pagarán durante 2014.

La franquicia se ha contratado por un periodo de cinco años prorrogables por otros cinco. A la vista de los clientes captados, en Gestis, SA se cree que se ejercerá la prórroga.

*Se pide:*

Contabilizar lo que proceda hasta el 31 de diciembre de 2013.

**Solución**

Por el canon de entrada:

Código	Cuentas	Debe	Haber
208	Derechos de franquicia .....	28.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	5.880	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo .....		33.880

Por el pago:

Código	Cuentas	Debe	Haber
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo .....	33.880	
572	Bancos, c/c .....		33.880

.../...

.../...

Por la compra de las máquinas:

Código	Cuentas	Debe	Haber
213	Maquinaria .....	44.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	9.240	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo .....		53.240

Por las obras en el local arrendado:

Código	Cuentas	Debe	Haber
219	Otro inmovilizado material .....	68.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	14.280	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo .....		82.280

Por el alquiler de cada mes:

Código	Cuentas	Debe	Haber
6210	Arrendamientos y cánones, alquiler .....	3.000	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	630	
4751	Hacienda Pública, acreedora por retenciones practicadas		630
410	Acreedores por prestaciones de servicios .....		3.000

Por el pago:

Código	Cuentas	Debe	Haber
410	Acreedores por prestaciones de servicios .....	3.000	
572	Bancos, c/c .....		3.000

Por la adquisición de la sauna, la bañera y la cabina:

Código	Cuentas	Debe	Haber
215	Otras instalaciones .....	27.000	

.../...

.../...

.../...

Código	Cuentas	Debe	Haber
...			
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	5.670	
523	Proveedores de inmovilizado a corto plazo .....		32.670

Por los ingresos mensuales (este asiento se repetirá cada mes con los ingresos correspondientes al mismo):

Código	Cuentas	Debe	Haber
430	Cientes .....	17.545	
705	Prestaciones de servicios .....		14.500
477	Hacienda Pública, IVA repercutido .....		3.045

30-11-2013. Por el devengo y pago del *royalty*:

Código	Cuentas	Debe	Haber
621	Arrendamientos y cánones [(14.500 + 21.000 + 28.200) × 5%]	3.185,00	
472	Hacienda Pública, IVA soportado .....	668,85	
410	Acreedores por prestaciones de servicios .....		3.853,85

Código	Cuentas	Debe	Haber
410	Acreedores por prestaciones de servicios .....	3.853,85	
572	Bancos, c/c .....		3.853,85

31-12-2013. Por las dotaciones a la amortización:

Amortización del derecho de franquicia:

Código	Cuentas	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado intangible .....	933,33	
			.../...

.../...

.../...

Código	Cuentas	Debe	Haber
2808	Amortización acumulada de los derechos de franquicia (28.000/10 × 4/12)		933,33

Amortización de los aparatos de *fitness*:

Código	Cuentas	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	2.933,33	
2813	Amortización acumulada de maquinaria (44.000/5 × 4/12)		2.933,33

Amortización de las obras realizadas en el local arrendado:

Código	Cuentas	Debe	Haber
681	Amortización del inmovilizado material .....	2.266,67	
2819	Amortización acumulada de otro inmovilizado material (68.000/10 × 4/12)		2.266,67

Por la amortización de la sauna, bañera y cabina:

Código	Cuentas	Debe	Haber
680	Amortización del inmovilizado material .....	1.800	
2815	Amortización acumulada de otras instalaciones .....		1.800
	(27.000/5 × 4/12)		

Por el devengo del *royalty*:

Código	Cuentas	Debe	Haber
6211	Arrendamientos y cánones, <i>royalty</i> (34.000 × 5%) .....	1.700	
410	Acreedores por prestaciones de servicios .....		1.700

No se ha devengado el IVA porque se trata de una operación de tracto sucesivo y no es exigible aún la parte correspondiente al precio.

.../...

.../...

Por el devengo del canon de publicidad:

El importe es el siguiente:  $(14.500 + 21.000 + 28.200 + 34.000) \times 3\% = 2.931$ .

Código	Cuentas	Debe	Haber
6212	Arrendamientos y cánones, publicidad .....	2.931	
410	Acreedores por prestaciones de servicios .....		2.931

## 7.8. DERECHOS DE EMISIÓN DE GASES DE EFECTO INVERNADERO

Los derechos de emisión de gases de efecto de invernadero solo pueden asignarse por subasta o de forma gratuita transitoria a partir de la nueva normativa que rige estos derechos desde el 1 de enero de 2013. A partir de esta fecha, la subasta será la forma básica de asignación.

Los mercados de negociación de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero se han ido desarrollando con la aparición de instrumentos equivalentes para liberar emisiones, como los certificados de reducción de emisiones.

A la espera de la normativa internacional para su tratamiento contable, la Resolución del ICAC establece una normativa transitoria distinguiendo entre los derechos de emisión de gases de efecto invernadero adjudicados o adquiridos para su consumo en el proceso productivo (que serán tratados como un inmovilizado intangible), los derechos de emisión adquiridos con la finalidad de ser vendidos (que se tratarán como existencias) y los contratos vinculados a los derechos (que se tratarán como un instrumento financiero).

Los apartados a desarrollar son los siguientes:

1. Valoración inicial.
2. Valoración posterior.
3. Reconocimiento y valoración del gasto asociado a las emisiones.

### 7.8.1. Valoración inicial

Se valoran por su precio de adquisición en el momento inicial.



Si se trata de derechos por los que no se satisface contraprestación o se satisface una contraprestación inferior a su valor de mercado debe registrarse un ingreso imputado directamente al patrimonio neto al comienzo del ejercicio económico. Este ingreso se transferirá a la cuenta de pérdidas y ganancias a medida que se vaya realizando la imputación a gastos por las emisiones asociadas a los derechos recibidos sin contraprestación.

### 7.8.2. Valoración posterior

Los derechos de emisión no se amortizan pero sí se deterioran en su caso.

Se dan de baja del balance cuando se transmitan a terceros, cuando se entreguen o cuando caduquen (tienen cinco años de vigencia).

### 7.8.3. Reconocimiento y valoración del gasto asociado a las emisiones

Se reconoce un gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias del ejercicio y una provisión puesto que existe incertidumbre sobre su importe.

La provisión figura en el pasivo del balance hasta que la empresa tenga que entregar los derechos.

La amortización de los derechos ha sido sustituida por la contabilización del gasto a medida que se van emitiendo los gases. Podría utilizarse una cuenta del subgrupo 62, «Gastos por emisión de gases de efecto invernadero» y debe incluirse en el apartado 7, «Otros gastos de explotación» de la cuenta de pérdidas y ganancias, salvo que el importe fuese significativo, en cuyo caso se crearía una partida dentro de la rúbrica 7.

La provisión figurará en el epígrafe «Provisiones a corto plazo» en el pasivo corriente del balance utilizando la cuenta 59, «Provisión por derechos de emisión de gases de efecto invernadero», creándose una partida dentro del pasivo corriente si el importe fuera significativo.

El importe por el que se registrará el gasto y la provisión se calculará considerando que la obligación se va a cancelar en primer lugar mediante los derechos de emisión asignados. Estos derechos se imputarán a las emisiones en proporción a las emisiones previstas en el periodo total para el que se hayan asignado.

A continuación, se tendrán en cuenta los restantes derechos de emisión que figuren en el activo del balance de la empresa. El gasto por estos derechos se cuantifica según el criterio del precio medio ponderado.

Si por la cantidad de emisión de gases que realiza la empresa fuese necesario adquirir o generar derechos de emisión porque no tiene suficientes con los que le han asignado más los que tenía en el activo, se debe incluir también el gasto asociado al déficit de derechos. Este gasto es un gasto estimado.

La provisión y la baja del inmovilizado intangible se realizan en el ejercicio siguiente, cuando se comunique la cancelación de los derechos al registro administrativo.

En el caso de que los derechos de emisión de gases de efecto invernadero se adquiriesen con la finalidad de su venta se registrarán de acuerdo con lo establecido en la norma de registro y valoración 10.<sup>a</sup> del PGC relativa a las existencias.

No obstante, puede darse el caso de que en el momento de la adquisición no esté suficientemente determinado su destino. En el momento inicial se registrarán como un inmovilizado intangible y si cambia el destino, se reclasificarán a una cuenta de existencias.

Si se tienen contratos con el propósito de recibir o entregar derechos de emisión, el criterio a seguir para contabilizarlos es el de la norma de registro y valoración 9.<sup>a</sup> del PGC relativa a los instrumentos financieros. Concretamente, su apartado 5.4, «Contratos que se mantengan con el propósito de recibir o entregar un activo no financiero».

Según esta norma deben tratarse como un anticipo o un compromiso de compra o de venta. Si se fuesen a liquidar por diferencias, se tratarían como un derivado.

La información a incluir en la memoria es toda la significativa en relación con estos derechos y en concreto:

- En el apartado 4, «Normas de valoración» se incluirán los criterios de valoración y de imputación a resultados de los gastos derivados de las emisiones de gases de efecto invernadero.
- Se crea un nuevo apartado «Información sobre derechos de emisión de gases de efecto invernadero» en el que se informa sobre la cantidad de derechos asignada y cómo se distribuyen anualmente indicando si son gratuitos o retribuidos; movimiento durante el ejercicio de la partida de inmovilizado intangible «Derechos de emisión de gases de efecto invernadero» (saldo inicial, entradas, salidas y saldo final); gastos del ejercicio derivados de las emisiones y su cálculo; importe de la «Provisión por derechos de emisión de gases de efecto invernadero» y la cuantía que proceda por déficits de derechos de emisión; información sobre los contratos relativos a derechos de emisión; subvenciones recibidas y el importe de las imputadas a la cuenta de resultados; contingencias relativas a sanciones o medidas de carácter provisional; si procede, el hecho de formar parte de una agrupación de instalaciones.

Si existiese otro instrumento equivalente a los derechos de emisión que permita liberar gases de efecto invernadero, tendría el mismo tratamiento contable.

Si se usan otros instrumentos, la cuantificación del gasto y la provisión se calcularán aplicando el criterio del precio medio ponderado, siempre y cuando sean activos homogéneos y considerando las restricciones que puedan existir para utilizar esos otros instrumentos.

**EJEMPLO 17. Emisión de gases por el efecto invernadero**

Una central térmica incluida en el plan de asignación gratuita de gases por efecto invernadero en el periodo 2013-2016 del Ministerio de Industria a través del RENADE (Registro Nacional de Derechos de Emisión de Gases de Efecto Invernadero). El Ministerio le asigna 50.000 Tn para el ejercicio 2013, que se valoran a la cotización que marca la plataforma SENDECO (mercado donde se negocian las cuotas) que es de 15 euros/Tn.

El 1 de diciembre de 2013 al superar los derechos de asignación gratuita compra los derechos de 15.000 Tn siendo la cotización de 20 euros/Tn.

La emisión de gases durante el 2013 ha sido de 60.000 Tn, siendo la cotización al cierre de 18 euros/Tn.

Al inicio de 2014 a la empresa se le asignan 48.000 Tn de emisión de CO<sub>2</sub> de forma gratuita.

El 1 de abril de 2014 vende los derechos sobrantes a 24 euros/Tn, siendo los costes de intermediarios 500 euros.

El 30 de abril de 2014 se entregan los derechos de emisión correspondientes al ejercicio 2013.

*Se pide:*

Registrar las operaciones anteriores si la empresa tributa a un tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades del 30 %.

**Solución**

01-01-2013. Por la asignación gratuita de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero:

Código	Cuentas	Debe	Haber
208	Derechos de emisión de gases de efecto invernadero ... (50.000 Tn × 15 €)	750.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital .....		750.000

Por el efecto impositivo:

Código	Cuentas	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido (750.000 × 30 %) .....	225.000	
479	Pasivo por diferencias temporarias imponibles .....		225.000

.../...

.../...

Por la incorporación al patrimonio neto:

Código	Cuentas	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital .....	750.000	
8301	Impuesto diferido .....		225.000
130	Subvenciones oficiales de capital .....		525.000

01-12-2013. Por la adquisición de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero:

Código	Cuentas	Debe	Haber
208	Derechos de emisión de gases de efecto invernadero .. (15.000 Tn × 20 €)	300.000	
572	Bancos, c/c .....		300.000

31-12-2013. Por la emisión de gases que se ha producido durante el ejercicio:

Código	Cuentas	Debe	Haber
658	Gastos por emisión de gases de efecto invernadero .....	950.000	
5299	Provisión a corto plazo por derechos de emisión de gases de efecto invernadero (50.000 Tn × 15 + 10.000 Tn × 20) ..		950.000

Por la transferencia de los derechos de emisión cuya asignación es gratuita:

Código	Cuentas	Debe	Haber
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital .....	750.000	
746	Subvenciones, donaciones y legados transferidos al resultado del ejercicio (50.000 Tn × 15 €) .....		750.000

Por la reversión del efecto impositivo:

Código	Cuentas	Debe	Haber
479	Pasivo por diferencias temporarias imponibles .....	225.000	
	(750.000 × 30 %)		
8301	Impuesto diferido .....		225.000

.../...

.../...

Por la cancelación de la cuenta 130:

Código	Cuentas	Debe	Haber
130	Subvenciones oficiales de capital .....	525.000	
8301	Impuesto diferido .....	225.000	
840	Transferencia de subvenciones oficiales de capital .....		750.000

31-12-2013. Determinar si procede deterioro de valor por los derechos sobrantes:

Valor en libros (5.000 Tn × 20 €) .....	100.000 euros
Importe recuperable (5.000 Tn × 18 €) .....	90.000 euros
Deterioro de valor .....	10.000 euros

Código	Cuentas	Debe	Haber
690	Pérdidas por deterioro del inmovilizado intangible .....	10.000	
2908	Deterioro de valor de derechos de emisión de gases de efecto invernadero .....		10.000

01-01-2014. Por la asignación gratuita de los derechos de emisión de gases de efecto invernadero:

Código	Cuentas	Debe	Haber
208	Derechos de emisión de gases de efecto invernadero ... (48.000 Tn × 18 €) .....	864.000	
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital .....		864.000

Por el efecto impositivo:

Código	Cuentas	Debe	Haber
8301	Impuesto diferido (864.000 × 30 %) .....	259.200	
479	Pasivo por diferencias temporarias imponibles .....		259.200

.../...

.../...

Por la incorporación al patrimonio neto:

Código	Cuentas	Debe	Haber
940	Ingresos de subvenciones oficiales de capital .....	864.000	
8301	Impuesto diferido .....		259.200
130	Subvenciones oficiales de capital .....		604.800

Los derechos de emisión de las 5.000 toneladas en el momento de la compra tenían un destino fijado, esto es, ser utilizados por la propia empresa. Por eso, al darlos de baja no es necesario reclasificarlos previamente como existencias. Esto último solo se produce cuando en el momento de la adquisición no estuviese suficientemente determinado su destino.

01-04-2014. Por la venta de los 5.000 Tn de derechos sobrantes:

Código	Cuentas	Debe	Haber
572	Bancos, c/c (5.000 Tn × 24 - 500 €) .....	119.500	
2908	Deterioro de valor de derechos de emisión de gases de efecto invernadero .....	10.000	
208	Derechos de emisión de gases de efecto invernadero .... (5.000 Tn × 20 €)		100.000
770	Beneficios procedentes del inmovilizado intangible ....		29.500

30-04-2014. Por la entrega de los derechos de emisión del ejercicio 2013:

Código	Cuentas	Debe	Haber
5299	Provisión a corto plazo por derechos de emisión de gases de efecto invernadero .....	950.000	
208	Derechos de emisión de gases de efecto invernadero ... (50.000 Tn × 15 + 10.000 Tn × 20)		950.000