

UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRÉS

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y FINANCIERAS

CARRERA CONTADURÍA PÚBLICA



**ANÁLISIS DEL PROCEDIMIENTO CONTABLE DE LOS
ACTIVOS INTANGIBLES DE ACUERDO A LA N.I.C. 38**

**PLAN EXCEPCIONAL DE TITULACIÓN PARA ANTIGUOS ESTUDIANTES NO
GRADUADOS**

MODULO ACTUALIZACIÓN NIVELACIÓN Y EVALUACIÓN

Trabajo Informe presentado para la obtención del Grado de Licenciatura

POR: JORGE FIDEL NINA CONDORI

LA PAZ – BOLIVIA

Diciembre, 2018

DEDICATORIA

*A Dios y a mis padres por el apoyo constante,
la paciencia, la comprensión y confianza brindadas hacia mí siempre.*

*Janeth y Aaron, por creer en mí y ser mi motivación para lograr mis metas.
Gracias por el amor, cariño y apoyo en todo este tiempo.*

AGRADECIMIENTOS

*Agradezco a DIOS, por guiar mi camino, a mis padres por impulsarme en mi carrera
y mis hermanas que siempre me colaboraron.*

RESUMEN EJECUTIVO

En el actual procedimiento contable de los activos intangibles son recapitulaciones fundamentales para la ventaja competitiva. Sin embargo, su reflejo en documentos contables constituye una cuestión polémica y difícil, puesto que no existe acuerdo sobre su consideración como gasto o activo.

Es decir, sobre su naturaleza contable. Partiendo de la dificultad de alcanzar una definición común y una clasificación ampliamente aceptada, llegamos al problema trascendental de su valoración y gestión. Numerosas empresas, ante la imposibilidad de reflejar estas armas competitivas en los estados financieros tradicionales.

Estos activos que afectan a distintas áreas de la organización y que no está recogido en los Estados Financieros, presentan una problemática específica muy compleja en cuanto a su valoración y gestión. Además tampoco existe demasía evidencia empírica que proporcione información sobre la realidad de los activos intangibles en las empresas Bolivianas.

Por ello nuestro trabajo pretende: 1) Establecer la necesidad de revelar información sobre los intangibles generados internamente. 2) Identificar las principales clases de intangibles y sus características. 3) Evaluar la contribución de distintos modelos de información sobre intangibles al mejor cumplimiento de los objetivos de la contabilidad.

La NIC 38, Activos Intangibles, es de aplicación a todos los activos intangibles no tratados en ninguna otra NIC/NIIF. Se aplica, entre otras cosas, a los gastos de: (Publicidad, Formación, puesta en funcionamiento, y Actividades de investigación y desarrollo I+D). Las características principales de la NIC 38, son que los activos intangibles deberían reconocerse inicialmente, el activo cumple la definición de activo intangible. Concretamente, debería haber un activo identificable que esté controlado y se distinga claramente de un fondo de comercio de empresa. Es probable que los beneficios económicos futuros que sean atribuibles al activo fluyan hacia la empresa y el coste del activo se puede medir de modo fiable.

Si un elemento del intangible no cumple a la vez la definición y el criterio de reconocimiento, como activo intangible, la NIC 38 requiere que el coste sobre este elemento se reconozca como gasto cuando se incurra en él. No se permite a las empresas incluir este gasto en el

coste de un activo intangible en una fecha posterior. El mismo tratamiento se aplica a los costes de puesta en funcionamiento, a los costes de formación y a los costes de publicidad. La NIC 38 también prohíbe específicamente el reconocimiento como activo de fondo de comercio generado internamente, marcas, cabeceras, títulos de edición, listas de clientes y elementos sustancialmente similares. Sin embargo, algún gasto de desarrollo puede dar lugar al reconocimiento de un activo intangible (por ejemplo, algún software informático desarrollado internamente).

Después de su reconocimiento inicial en los estados financieros, el activo intangible debe medirse conforme a uno de los dos tratamientos siguientes, Tratamiento de punto de referencia: coste histórico menos las amortizaciones y pérdidas por deterioro patrimonial, Tratamiento alternativo permitido: importe revaluado (basado en el valor razonable) menos la amortización y pérdidas por deterioro patrimonial posteriores.

La principal diferencia del tratamiento para revalorizaciones de los activos tangibles conforme a la NIC 16 es que las revalorizaciones de los activos intangibles se autorizan sólo si se puede determinar el valor razonable mediante una referencia a un mercado activo. Se supone que no habrá muchos mercados de activos intangibles.

1. INTRODUCCIÓN.....	1
2. ASPECTOS METODOLOGICOS DE ANALISIS.....	2
2.1. Objetivo general.....	2
2.2. Objetivos específicos.....	2
2.3. Justificación de la investigación.....	2
2.4. Alcances de la investigación.....	4
2.5. Nivel de investigación.....	4
2.6. Técnica de investigación.....	5
3. MARCO PRÁCTICO.....	6
3.1. Definición de activo intangible.....	6
3.2. Conceptos.....	7
3.3. Tipos de activos intangibles.....	9
3.4. Clasificación de activo intangible.....	11
3.5. Medición y evaluación de intangible.....	17
3.6. Tratamiento contable en el marco de la N.I.C. 38 y S.F.A.C.....	18
3.7. Norma internacional de contabilidad 38 (N.I.A. 38).....	31
3.8. Identificable.....	35
3.9 Control.....	35
3.10 Beneficio económico futuros.....	36
3.11 Un activo intangible se medirá inicialmente por su costo.....	37
3.12 Adquisición como parte de una combinación de negocios.....	38
3.13 Desembolsos posteriores de un proyecto adquirido de investigación.....	38
3.14 Adquisición mediante una subversión del gobierno.....	39
3.15 Permutas de activos.....	39
3.16 La plusvalía generada internamente no se reconocerá como un activo.....	39
3.17 Uso de conceptos de NIC 36.....	42
3.18 Costo de un activo intangible generado internamente.....	42
3.19 Modelo del costo.....	43
3.20 Modelo de revaluación.....	43
3.21 Vida útil.....	46
3.22 Periodo y método de amortización.....	46
3.23 Desarrollo por investigación y desarrollo.....	51

3.24 Resultados del instrumento aplicado.....	52
3.25 Valoración.....	60
4. CONCLUSIONES.....	62
5. REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS	

1. INTRODUCCIÓN

En presente investigación, se analiza para proporcionar información sobre que es un activo intangible, el manejo de los activos intangibles y su amortización, de acuerdo a la Norma de Contabilidad y Normas Legales. El Plan General de Contabilidad (PGC) establece que los activos con los que cuenta una empresa, en términos de registro contable, se dividen en dos tipos: activos tangibles e intangibles. Como el propio nombre indica, un activo tangible es aquel que es material, y por consiguiente, se puede tocar, a diferencia de los intangibles.

Sin embargo, se puede decir que los activos intangibles son aquellos activos fijos de la empresa que tienen una naturaleza inmaterial, es decir, que no se pueden tocar. Además, están compuestos por derechos susceptibles de valoración económica, identificables, tienen carácter no monetario y carecen de apariencia física. Cuando un activo intangible tiene una vida económica superior al año, deberá amortizarse con arreglo a las tablas de amortización.

Los activos intangibles, como las patentes, marcas, concesiones de uso y explotación de derechos, la cartera de clientes, el conocimiento del personal, son los activos que complementan a los tangibles para lograr una medición más correcta del valor total de una organización.

La representa para las organizaciones no sólo la capacidad de desarrollar dichos activos, sino también su correcto tratamiento en cuanto al reconocimiento y medición por parte del sistema de información contable. La amortización de acuerdo a la Norma 38 es una “operación contable mediante la cual se va reduciendo el valor de algún elemento del activo, como consecuencia del desgaste sufrido en la actividad productiva a lo largo del tiempo. Existen varios criterios de amortización como el constante, el creciente, el decreciente, etc. En la contabilidad nacional se deduce del producto nacional bruto.

La amortización del activo intangible “pertenece también al subgrupo de dotaciones para amortizaciones recoge ésta la depreciación sistemática anual sufrida por el inmovilizado inmaterial como consecuencia de su utilización en el proceso de producción de la empresa. Se carga por la dotación del ejercicio con abono en la cuenta de amortización.” El Decreto Supremo D.S. 24051 en la legislación Boliviana estipula que los activos intangibles deben ser amortizados por la depreciación a la cual estuvo sometida durante una gestión determinada, en función a un método proporcional, correspondiente a un 20% anual del valor del activo intangible en el lapso de 5 años.

Es dable considerar que si bien la contabilidad ha avanzado en la medición y reconocimiento contable de este tipo de activos, y admitiendo el innegable valor de los mismos en la generación de resultados, aun no se ha llegado a precisar la forma más adecuada en que tales recursos, puedan ser incorporados al patrimonio. La contabilidad trae consigo, entre otros, el concepto de aproximación a la realidad, pero cuando se trata de esta sección del patrimonio muchas veces permanece bastante alejada de la realidad.

La gestión de los recursos intangibles de las empresas no supone 'otra gestión' paralela a la clásica administración de los activos convencionales (materiales, financieros...) La gestión de los recursos intangibles responde a la misma visión estratégica de la empresa y su misión es generar valor para esa empresa; valor en forma de conocimiento, de lealtad de clientes o empleados, de reconocimiento de sus productos o de su solvencia financiera. Cada recurso intangible tiene unas peculiaridades que hacen que su gestión cuente con metodologías propias y que necesite de herramientas específicas.

2. ASPECTOS METODOLOGICOS DE ANALISIS

2.1. Objetivo general

Analizar el procedimiento contable de los Activos Intangibles, estudiar conceptos, de activos intangibles y sus efectos en los Estados Financieros, al igual que su amortización y baja contable.

2.2. Objetivos específicos

- Analizar la administración y manejo de los activos intangibles.
- Describir la Contabilización de los Activos Intangibles
- Describir la Amortización de Activos Intangibles

- Analizar la Baja de los activos intangibles
- Analizar la Norma Internacional de Contabilidad de Activos Intangibles NIC 38.

2.3. Justificación de la investigación

Los avances tecnológicos ganan mayor presencia y configuran lo que se denomina economía del conocimiento, que viene reemplazando a la economía industrial, las formas de hacer negocios se ha modificado sustancialmente, las transacciones comerciales son cada vez más rápidas y se presentan nuevas y variadas oportunidades de negocios, algo que hasta la fecha no se le ha dado

la debida importancia, ni el tratamiento especial que requiere, considerando que en nuestro medio existe poca información acerca del manejo de los activos intangibles, su importancia en las instituciones y su relevancia contable

Cada vez es mayor la importancia de los activos intangibles y estos influyen significativamente en el valor de una empresa. Ello lo comprobamos a diario cuando comparamos por ejemplo el valor de mercado de una empresa con el valor en libros de la misma y encontramos que existe una diferencia, la misma que siempre ha existido, sin embargo esta brecha cada vez es mayor.

Sin embargo, analizamos la situación actual, encontramos que cada vez aparecen con mayor frecuencia nuevos activos intangibles, los que nos obliga a evolucionar de acuerdo al avance de la ciencia y la tecnología. El valor ya no es el resultado simple de una transacción, hoy en día el valor se crea o se destruye sin que haya de por medio una transacción.

Como es evidente el panorama de hoy es cambiante y distinto, diversas ciencias sociales vienen abordando el tema de los intangibles pues su tratamiento reviste un serio interés, dado que involucra la gestión de 10 recursos humanos y del conocimiento como uno de los grandes intangibles de nuestra época.

Como quiera que existen criterios a discrepantes respecto de la inclusión de los activos intangibles en los estados financieros de la empresa, consideramos que amerita un debate que no solo se refleje en el mundo académico sino que se puede y debe extender al mundo empresarial, dado que será el principal beneficiario de los aportes que se logren de la discusión del tema y con ello contribuir a su mayor difusión. Por ello es que consideramos importante que el tema de los activos intangibles, por su envergadura constituya materia de debate y tratamiento nuevo en el ámbito empresarial.

Por lo cual el presente tema mostrara las Normas de Contabilidad que rigen al manejo de los activos intangibles (NIA 38), y los diversos estudios realizados por las diversas Universidades de la Carrera de Contaduría Pública.

Para realizar este trabajo la Metodología que se utilizara para cumplir con el objetivo del tema actual será. El método descriptivo y el método Inductivo.

La elaboración del presente trabajo tiene su razón de ser al ser instrumento informador de la realidad actual de las instituciones y empresas que en el país trabajan y adquieren activos intangibles.

Además, en la actualidad y debido al crecimiento y avance tecnológico que se vive en el mundo, se puede ver que el estudio de los activos intangibles en una empresa afecta en sus Estados Financieros.

El estudio contribuye como un aporte a la discusión del tema para establecer Procedimientos de Medición y Gestión de los Activos Intangibles, dando a conocer que no existieron limitaciones para el estudio del tema, sin embargo la discusión y debate del tema continúa vigente y probablemente con discrepancias y coincidencias sobre el fondo, consideramos que éste se sigue enriqueciendo.

Dado las nuevas formas que adoptan los activos intangibles, existe una amplia cantidad de estudios, análisis y publicaciones sobre el presente trabajo

2. 4. Alcances de la investigación

Este trabajo se realiza en La Paz-Bolivia, y debido a que no existe mucha información acerca del manejo de estos activos en nuestro ámbito, se utilizaran algunos ejemplos del manejo de los activos intangibles de otros países.

Con este trabajo se pretende llegar a aquellas empresas que trabajan en el mercado tecnológico, y aquellas cuyas actividades se desenvuelven con el manejo de activos intangibles y que se encuentran bien establecidas en el medio Social Comunitario en que vivimos actualmente. Este trabajo pretende llegar a instituciones privadas y estatales con y sin fines de lucro.

2. 5. Nivel de investigación

Para cumplir con los objetivos planteados en el presente Trabajo se aplicara el siguiente método de investigación, el Enfoque Cuantitativo utiliza la Recolección y el Análisis de datos para contestar preguntas de Investigación y probar hipótesis establecidas previamente, y confía en la medición numérica.

El Enfoque Cualitativo con frecuencia se basa en Métodos de recolección de datos sin medición numérica, como las descripciones y las observaciones. El Enfoque involucra la recolección de

datos utilizando Técnicas que no pretenden medir ni asociar las mediciones con números, tales como Revisión de documentos, de Normas y Leyes Vigentes.

Metodología Cuantitativa: La metodología cualitativa, tiene como objetivo la descripción de las cualidades de los activos intangibles. Busca un concepto que pueda abarcar una parte de la realidad.

Método Descriptivo: Se utiliza el método descriptivo para recoger, organizar, resumir, presentar, analizar, generalizar, los resultados obtenidos. La recopilación y presentación sistemática de datos nos van a dar una idea clara de situación en la que se encuentran los activos intangibles.

2. 6. Técnicas de investigación

Para el desarrollo de este tema las fuentes de recolección de Información serán tomadas de la documentación obtenida de libros, estudios y trabajos relacionados con el manejo, gestión de Activos Intangibles. Los elementos que se utilizará en este trabajo será:

Cuestionarios: Son preguntas, elaboradas por el Monitor, las cuales deben adecuarse a la Entidad, es indispensable la presencia del Auditor para realizar los Cuestionarios formuladas en forma escrita, considerando el Marco Legal y las Variables identificadas como parte del desarrollo de la evaluación del Control Interno.

Documentación: Es la elaboración y conservación de la Información o Documentación obtenida en libros, Normas, los cuales conservan el Trabajo de Activos Intangibles.

3. MARCO PRÁCTICO

3.1. Definición de activo intangible.

Los siguientes términos se usan, en la presente Norma Internacional 38, con el significado que a continuación se especifica: Un activo intangible es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física, que se posee para ser utilizado en la producción o suministro de bienes y servicios, para ser arrendado a terceros o para funciones relacionadas con la administración de la entidad. Un activo es todo recurso:

- (a) Controlado por la empresa como resultado de sucesos pasados.
- (b) La empresa espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.

Son activos monetarios tanto el dinero en efectivo como otros activos, por los que se van a recibir unas cantidades fijas o perfectamente determinables de dinero (NIC 38). Los activos intangibles son bienes que posee la empresa y que no pueden ser percibidos físicamente. Sin embargo, se consideran activos porque ayudan a que la empresa produzca un rendimiento económico a través de ellos. Ejemplos de activos intangibles pueden ser el valor de marca, el conocimiento de metodologías de trabajo.

Estos activos intangibles forman gran parte del valor de mercado de una empresa o marca. Por todo esto, ahora la contabilidad incorpora estos elementos como activos susceptibles de generar beneficios en el Plan General Contable. La definición de un activo intangible exige que el mismo sea perfectamente identificable, con el fin de poderlo distinguir claramente del fondo de comercio.

El fondo de comercio surgido en una combinación de negocios, representa un pago realizado por la entidad adquirente anticipando beneficios económicos futuros por activos que no ha sido capaz de identificar de forma individual ni, por tanto, de reconocer por separado.

Estos beneficios económicos futuros pueden tener su origen en la sinergia que se produce entre los activos identificables adquiridos o bien proceder de activos que, por separado, no cumplan las condiciones para su reconocimiento en los estados financieros, pero por los que la entidad adquirente está dispuesta a pagar cuando realiza la combinación de negocios.

3.2. Conceptos

Se definen los Intangibles como el conjunto de bienes inmateriales, representados en derechos, privilegios o ventajas de competencia que valiosos porque contribuyen a un aumento en ingresos o utilidades por medio de su empleo en el ente económico; estos derechos se compran o se desarrollan en el curso normal de los negocios. Por regla general, son objeto de amortización gradual durante la vida útil estimada.

Los recursos obtenidos por un ente económico que, careciendo de naturaleza material, implican un derecho o privilegio oponible a terceros, distinto de los derivados de los otros activos, de cuyo ejercicio o explotación pueden obtenerse beneficios económicos en varios períodos determinables, tales como patentes, marcas, derechos de autor, crédito mercantil, franquicias, así como los derechos derivados de bienes entregados en fiducia mercantil. Para reconocer la contribución de los activos intangibles a la generación del ingreso, se deben amortizar de manera sistemática

durante su vida útil. Esta se debe determinar tomando el lapso que fuere menor entre el tiempo estimado de su explotación y la duración de su amparo legal o contractual.

Los Activos Intangibles son un activo identificable, no monetario y que no posee apariencia física, es utilizado en la producción o suministro de bienes y servicios. Los Activos Intangibles siempre han estado inmersos en las organizaciones, el tema en cuanto a su valuación dentro de la empresa, es relativamente nuevo. No es desconocido que lo más evidente son los activos tangibles como la propiedad planta y equipo, que determinan su valor en libros; pero hoy día es mucho más importante la evaluación de los conocimientos humanos, el saber hacer, el personal competitivo, la propiedad intelectual, las marcas, el mantenimiento de la clientela y los conocimientos sobre el comportamiento del mercado, son algunos de los ejemplos de Activos Intangibles que suman al valor real que tiene una empresa en el mercado.

Con la contabilidad cotidiana, la cual solo mide los activos tangibles y reporta resultados de actuación histórica, es difícil lograr la valoración plena de los intangibles y de tal modo no se puede lograr una visión real del potencial de los ingresos para la empresa. Es importante tener en cuenta que generalmente el valor en libros de una empresa se estima aproximadamente en un tercio de su valor de mercado y el resto reside en intangibles difíciles de medir, pero muy importantes en la toma de decisiones para inversionistas y administradores, por ejemplo una marca puede representar el 80 ó 90% del valor de una empresa, como es el caso de empresas norteamericanas.

La creciente relevancia de los intangibles genera importantes implicaciones en los sistemas de valoración y gestión de las empresas. La década de los noventa es un punto base, sobre las iniciativas en el ámbito internacional acerca de la medición y gestión de los activos intangibles en los aspectos micro y macroeconómico.

La primera llamada de atención sobre la importancia de los activos intangibles en la economía, surgió en la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) que mediante la utilización de datos agregados, demostró que la inversión en intangibles como la educación y la investigación y desarrollo estaban en aumento más rápido que los recursos tangibles y sugirió que de continuar dicha tendencia, la economía iba a estar cada vez más basada en el conocimiento.

Se puede afirmar que Europa ha liderado la investigación en medición, gestión y difusión de información sobre intangibles, además es donde se encuentran las empresas pioneras en el

desarrollo de herramientas para la gestión de capital intelectual. Uno de los proyectos desarrollados en Europa, centrado en el análisis de intangibles, ha sido el proyecto.

También se dice que el Plan General de Contabilidad (PGC), establece que los activos con los que cuenta una empresa, en términos de registro contable, se dividen en dos tipos: activos tangibles e intangibles. Como el propio nombre indica, un activo tangible es aquel que es material, y por consiguiente, se puede tocar, a diferencia de los intangibles.

Podemos decir que los activos intangibles son aquellos activos fijos de la empresa que tienen una naturaleza inmaterial, es decir, que no se pueden tocar. Además, están compuestos por derechos susceptibles de valoración económica, identificables, tienen carácter no monetario y carecen de apariencia física. Cuando un activo intangible tiene una vida económica superior al año, deberá amortizarse con arreglo a las tablas de amortización.

Otro concepto de activo intangible indica: Se denominan activos intangibles al conjunto de bienes que no poseen forma física pero sí valor en términos de unidades monetarias, otorgando derechos de uso, explotación y/o comercialización a sus poseedores, cuyo objetivo es proporcionar información en términos de unidades monetarias referentes a la aplicación o utilización de recursos financieros con cargo a éstos respecto del beneficio que generan o se espera que generen.

El real diccionario de la lengua Española define el concepto de intangible como aquello que no debe o no puede tocarse. De acuerdo con el diccionario internacional Merriam Webster es lo que no se puede ser definido o determinado con certeza y precisión, ambas definiciones nos acercan al concepto de intangible, puesto que efectivamente los intangibles no se ven ni se tocan, no se determinan con precisión, son recursos que no tienen presencia física, aunque sí que pueden especificar.

3.3. Tipos de activos intangibles

En esta oportunidad, se realizará un breve repaso por los conceptos que definen a cada una de las partidas que integran el rubro Activos Intangibles. Al hablar de invenciones, claro está que existe la posibilidad de registrarlas o no. En el primer caso se obtiene una patente que da el derecho exclusivo (durante el período que la ley establezca) de usar, vender o licenciar la invención. Finalizado el plazo de protección legal, el producto o procedimiento inventado puede ser empleado libremente por cualquier persona.

Es por esto que algunos prefieren *no registrar* los descubrimientos. Con esto pierden la protección legal y otro que descubra el secreto puede utilizarlo. El caso más conocido es el de la fórmula de la Coca Cola, que jamás fue patentada.

a). **Invencciones de Productos o Procedimientos:** Es la señal que el fabricante pone a los productos de su industria. Ésta incluye el nombre, dibujo, emblema, monograma o estampado que identifica los productos comercializados por un ente. Las marcas se inscriben en un registro legal otorgando al ente el derecho al uso exclusivo durante cierto lapso, generalmente renovable. Si la inscripción es sin límite de tiempo, su vida legal sería indeterminada. También en este caso pueden ser usadas, vendidas o licenciadas a otro.

b). **Marcas:** Estos derechos surgen del registro de obras intelectuales, como libros, artículos, programas de computación, dibujos (importante en la industria textil), o modelos industriales. El adquirente podrá utilizar la obra todas las veces que quiera, incluso podrá revenderla o licenciarla.

c). **Derechos de Autor o de Propiedad Intelectual:** Es el contrato por el cual se obtiene la exclusividad para editar una obra intelectual. El editor paga los derechos al autor. El pago puede consistir en sumas fijas de dinero o un importe por edición o bien por unidad de venta.

d). **Derechos de Edición:** Se definen como el permiso de utilizar el intangible de propiedad de un tercero. Este permiso puede ser por tiempo limitado o perpetuo (ejemplo: un programa de computación).

e). **Licencias de Uso:** Resultan de contratos y pertenecen, generalmente, a entidades deportivas.

f). **Derechos de Pase de Deportistas Profesionales:** Las mismas resultan de actos gubernamentales o de contratos que otorgan a quien la recibe (el *concesionario*) algún tipo de derecho de explotación durante un período limitado o ilimitado. Hay muchas actividades que pueden darse en concesión.

Por Ejemplo la explotación de un comercio dentro de un predio (un comedor en una escuela), la explotación de un recurso natural (extracción de petróleo), la construcción de un camino para administrarlo posteriormente, la prestación de un servicio público (tendido de redes cloacales, distribución de gas, emisión de documentos de identidad). Los precios de las concesiones pueden

consistir en una suma fija o en pagos periódicos en función de unidades comercializadas, u otros índices, así como de combinaciones de ambas variantes.

Sim embargo, algunas empresas de proyección mundial (como Mc Donalds) celebran contratos de *franchising* que autorizan a las contrapartes a vender sus productos, con sujeción a ciertas condiciones (precios, provisión centralizada de ciertos elementos, arquitectura del local, vestimenta del personal, etcétera).

a. Costos Imputables Contra Ingresos Futuros. En esta situación se encuentran:

- Los llamados *costos preparativos*, que son incurridos antes de la puesta en marcha de una empresa o de un segmento de ella (una línea de actividad, un área geográfica), incluyendo los *costos de organización o establecimiento* (derechos de inscripciones en registros legales, honorarios de asesores legales y escribanos, etc.)
- Para poder reconocer contablemente los costos previos al inicio de una nueva actividad u operación, los mismos deben ser directos y claramente incrementales respecto de los costos del ente si la nueva actividad u operación no se hubiera desarrollado. Además no deben ser pasibles de formar parte del costo de un Bien de Uso.
- Los costos de desarrollo de sistemas administrativos utilizables durante varios períodos.
- Los costos de lanzamiento de campañas publicitarias de nuevos productos, siempre que ellas tengan capacidad de generar ventas.

En cambio, no se genera un activo por incurrir en costos cuya vinculación con ingresos futuros no pueda demostrarse, como la publicidad efectuada después de la puesta en marcha para mantener la demanda de los productos o servicios vendidos o sostener la imagen del ente (publicidad institucional).

3.4. Clasificación de activos intangibles

Cabe señalar que la información contable- financiera tradicionalmente ha venido incluyendo en los balances los valores de ciertos intangibles tales como: marcas, patentes, nombres comerciales, derechos de autor entre otros, sin embargo aquellos intangibles como lo son la capacidad de atraer gente, la propiedad intelectual, capacidad innovadora, flexibilidad de la

empresa, no se tienen en cuenta sino al momento de vender la empresa, en tal caso el valor pagado por la misma considera todos los activos adquiridos se hayan o no contabilizado. El excedente pagado sobre el valor real de los activos tangibles e intangibles constituye el fondo de comercio.

Las empresas pueden clasificar los recursos que afectan su resultado económico en diferentes categorías como activos físicos, financieros y activos intangibles, cada uno de estos recursos contribuye al beneficio de la empresa en cierta forma, que sumados darían el total de los beneficios de esta, es indispensable la administración de los activos intangibles, la cual debe de ser orientada hacia una identificación del valor agregado y aumentar la eficiencia de dichos activos en la generación de valor.

Las clasificaciones relevantes, según E. Fowler Newton (Contabilidad Superior. Editorial Machi, 1995) son las que utilizan los siguientes criterios:

a) la posibilidad de comercializarlos separadamente del resto de los activos Vendibles separadamente: incluye patentes, procesos secretos, marcas, nombres comerciales y similares, concesiones y franquicias, derechos al uso de software, derechos de edición, derechos de autor, investigaciones y desarrollos en proceso Solo pueden enajenarse junto con la empresa, incluye costos imputables contra ingresos futuros¹.

b) las restricciones temporales a la exclusividad de su utilización Bienes de utilización restringida por ley o contrato, como por ejemplo las patentes, derechos de edición y las franquicias. Bienes de utilización no restringida, como los procesos secretos, el derecho perpetuo a la utilización de software, y el valor llave.

c) su forma de incorporación al activo adquiridos desarrollados por el propio ente Por su parte Mario Biondi expresa: "Por nuestra parte, intentaremos dar una clasificación al rubro intangible, de acuerdo con los siguientes grupos:

1. Intangibles normalmente sujetos amortización:

- a)** Patentes
- b)** Derechos de autor y propiedad literaria
- c)** Franquicias

¹ Contabilidad Superior Fowler Newton Pág. 34.

d) Concesiones

2. Intangibles normalmente no sujetos a amortización

a) Marcas y nombres

b) Valor de hacienda en funcionamiento Biondi, Mario. (Tratado de Contabilidad Intermedia y Superior. Ediciones Macchi, Bs As, 1991, pág. 553).

3. Llave de negocio. Por otro lado, el Comité del Instituto Americano de Contadores 4 sugiere que estos intangibles sean clasificados en dos categorías:

a) Aquellos que tienen una vida limitada por ley, por reglamentos, por acuerdos o por su propia naturaleza (tales como patentes, contratos, licencias, franquicias, etc., por un plazo determinado, y crédito mercantil sobre el cual existe evidencia de duración limitada).

b) Aquellos que no tienen vida limitada y sobre los cuales no existe, en la fecha de su adquisición, indicación de vida limitada (tales como crédito mercantil en general, algunos derechos de marcas industriales, fórmulas secretas de fabricación, listas de suscriptores, franquicias perpetuas y costos de organización). Vázquez y Bongianino enumeran algunas clasificaciones tradicionales según criterios contables. Según su posible identificación.

A. I. Identificables con nombres razonablemente descriptivos de la que representan (patentes, marcas).

A. I. Que no representan derechos específicos (llave de negocio). Según su vida útil o según las restricciones para su utilización:

- Aquellos que tienen vida útil limitada por ley, acuerdo o por su naturaleza (patentes, franquicias, licencias, concesiones).

- Aquellos que no tienen vida limitada o indicación de vida limitada (llave de negocio, fórmulas secretas).

Según su amortización:

- Normalmente, sujetos a amortización (patentes, derechos de autor, franquicias).

- Normalmente, no sujetos a amortización (marcas y nombres).

Según su forma de incorporación: Adquiridos.

- Desarrollados por al propio ente. Según sus posibilidades de venta.
- Vendibles por separado (patentes, marcas).
- Solo vendibles junto con la empresa (gastos de organización, llave de negocio).

Finalmente los citados autores proponen la siguiente clasificación:

1. De generación externa: De adquisición independiente: tecnológicos (patentes, software), comerciales (concesiones, marcas, derechos editoriales, licencias), otros (gastos de organización y /o pre operativos). De adquisición en combinación de negocios: Identificables.

- a)** Tecnológicos: Patentes, software, certificados de calidad.
- b)** Comerciales: concesiones, marcas, franquicias, licencias. No identificables
- c)** Valor llave o plusvalía.

2. De generación interna: Identificables: Investigación y desarrollo.

- a)** Tecnológicos: patentes, formulas, secretos industriales.
- b)** Industriales: desarrollo de productos.
- c)** Comerciales: desarrollo de servicios, derechos de autor.

- No identificables: llave de negocio (autogenerada)

- a)** Tecnológicos: rutinas organizativas, cultura empresarial.
- b)** Comerciales: clientela, proveedores, clientes y proveedores con cultura ambiental.
- c)** Humanos: conocimientos y destrezas, motivación, capacidad de comunicación.

Nevado Peña y López Ruiz (. El Capital Intelectual: Valoración y Medición. Financial Times. Madrid) dan la siguiente clasificación:

- a)** Activos intangibles identificables o separables y controlables. Se entiende por activo intangibles identificables cuando los beneficios económicos futuros que provienen del activo pueden ser claramente distinguidos, siendo el caso más claro donde se produce tal distinción cuando dicho recurso es separable.

Un recurso es controlable si la empresa tiene el poder de obtener beneficios futuros económicos que fluyen del recurso subyacente siempre que pueda restringir el acceso de

otras entidades a esa capacidad de beneficios. Normalmente, este control se realiza por medio de un derecho legal pero no es una condición necesaria. A su vez, se clasifican en aquellos que se generan por adquisición o de manera interna:

1- Por adquisición. Hace referencia a aquellos activos que se incorporan a la empresa por alguna modalidad en la que no participa la misma en el desarrollo de éstos. Como ejemplos de activos intangibles incorporados mediante adquisición: derechos de propiedad industrial, derecho de propiedad intelectual, aplicaciones informáticas.

2- Generados internamente:

Estos tienen su origen en los trabajos realizados por la empresa por sí misma para su generación.

b) Activos intangibles no identificables o no separables y no controlables. Se incluyen activos que por sus características deben seguir siendo considerados como activos intangibles, ya que contribuyen a la generación de beneficios futuros y no tienen esencia física, pero en cambio no son identificables o separables.

1- Por adquisición de otra empresa: fondo de comercio. Comprende aquellos activos intangibles que se generan cuando se lleva a cabo una adquisición de otra empresa, se denominan fondo de comercio, ya que representan el exceso entre el importe pagado y la suma de los valores reales de los activos adquiridos que se pueden identificar, menos el pasivo asumido, siendo precisamente esta diferencia, el valor de los activos intangibles que no resultan identificables y que existen por diversas razones, como la clientela, localización, competencia casi inexistente, etc.

2- Generados internamente: capital intelectual o activo ocultos. Usualmente las normas lo denominan como fondo de comercio interno. Este tipo de activo no es considerado como tales por las distintas disposiciones existentes, debido a las dificultades de valoración y medición de los mismos y a la incertidumbre sobre su capacidad para generar beneficios futuros, todo ello unido a su no identificabilidad y no controlabilidad. Se los suele denominar activos ocultos o capital intelectual.

El calificativo de oculto es porque no figura en las cuentas anuales. Resulta interesante una clasificación, adaptada por el Harvard Management Update de una propuesta presentada por el

Financial Accounting Standards Board de los Estados Unidos, en la que se clasifica a los activos intangibles en siete categorías.

(1) Activos intangibles basados en tecnología: Surgen de las innovaciones del negocio, de las actividades de Investigación y Desarrollo. También comprende sistemas de información, nombres o portales de Internet, fórmulas secretas como la de la Coca-Cola, manuales de procedimiento, dibujos técnicos y programas de software como aquellos desarrollados por Microsoft.

(2) Activos intangibles basados en clientes: son producto de las operaciones de venta de la empresa y comprenden, por ejemplo, listas de suscriptores o socios, la información crediticia de los clientes, la capacidad de dar servicio a sus productos y la capacidad de servir a los clientes, entre otros.

(3) Activos intangibles basados en el mercado: se derivan del esfuerzo de mercadeo y consisten, por ejemplo, en marcas. También comprende activos como sistemas de distribución, que son estratégicos, por ejemplo, para la industria cervecera y de gaseosas. (4) Activos intangibles basados en la fuerza laboral: se vinculan al valor de los empleados. Incluye activos como el conocimiento técnico.

(5) Activos intangibles basados en contratos/acuerdos: por ejemplo, contratos de consultoría o concesión. También royalties tales como aquellos pagados por los franquiciados de empresas como Mc Donald's, contratos con clientes, cláusulas de no competencia y derechos a otros recursos.

Cuadro 1.
Clasificación de los Activos intangibles

ACTIVOS DE MERCADO	ACTIVOS DE PROP. INTELLECTUAL	ACTIVOS HUMANOS	ACTIVOS DE INFRAESTRUCTURA
Marcas de Servicio	Patentes	Educación	Filosofía administrativa
Marcas de Productos	Derechos de Autor	Calificaciones	Cultura corporativa
Marcas Corporativas	Diseños	Conocimiento sobre actividades	Procesos Administrativos
Clientes	Secretos Comerciales	Competencias	Sistemas de información tecnológica
Lealtad del Consumidor	Saber- hacer		Sistemas de Redes

Continuidad de Negocios	Marcas		Relaciones Financieras
Nombre de la Empresa	Marcas de servicios		
Canales de distribución			
Acuerdos de Negocios			

Teniendo en cuenta las características de estos activos, es posible clasificarlos también de la siguiente manera:

Cuadro 2.

Clasificación		Ejemplos
Según la posibilidad de tener identidad propia	Identificables	Marcas, derechos de autor, derecho de edición, licencias de uso, concesiones.
	No identificables	Gastos de organización. Publicidad de Lanzamiento.
Según su forma de incorporación	Adquiridos: implica el intercambio con un tercero	Concesión, Franquicia
	Desarrollados por el propio ente. Presenta mayor dificultad para asignarle un costo que se pueda medir fiablemente	Gastos de desarrollo Gastos de Organización
Según la posibilidad de venderlos por separado	Vendibles por separado	Marcas Concesiones
	No vendibles por separado	Gastos de organización. Publicidad de Lanzamiento
Según su plazo de vida legal	Limitada: la ley o contrato establece el plazo de vida	Patentes. Concesiones
	Perpetua: No hay límite temporal para su uso	Marca renovable
Según su posibilidad de reconocerlos contablemente	Registrables contablemente	Gastos de organización
	No registrables contablemente	Llave de negocio autogenerada.

3.5 Medición y evaluación de intangibles

Los enfoques para medir los activos intangibles dependen del interés particular de la empresa o de la información resultante a comunicar, y pueden ser:

- Evidenciar el valor de los activos intangibles en el valor actual de los negocios.
- Soportar el objetivo corporativo de estar aumentando continuamente el valor de los accionistas.
- Administrar los activos intangibles con valor y hacerlos crecer en el mediano y largo plazo.
- Generar información más útil para los potenciales inversionistas.

En función del enfoque se da el modelo a emplear y entre dichos modelos esta:

- Navegador skandia: Identifica los tres tipos de capital intelectual (humano, estructural y del consumidor).
- Valor Agregado Económico: se orienta a medir el retorno del capital empleado. (stern stewart)
- Monitor de activos intangibles: Mide la creación de valor de los intangibles en cuatro aspectos crecimiento, renovación, eficiencia y reducción del riesgo. (Kart Eric Sveiby).
- Índice de capital intelectual: Indica los cambios del valor de mercado de la empresa.
- Metodología del valor incluyente: Calcula el valor agregado combinado es decir el monetario y el de los intangibles. (Profesor Philip Mc Pherson).

Los métodos de evaluación de los "AI " se pueden dar en varias categorías:

- Capital intelectual directo: Estima el valor financiero del activo intangible global a partir de cada uno de sus componentes.

- Capitalización de mercado: Calculo de la diferencia entre la capitalización del mercado de una empresa y el valor de sus activos tangibles, siendo dicha diferencia el valor de los activos intangibles².

- Retorno sobre Activos: el promedio de los beneficios antes de impuestos en un periodo es dividido por el promedio de activos tangibles, el resultado es el ROA el cual es comparado con el promedio de industria, la diferencia es el porcentaje generado por los intangibles. El costo de un activo intangible adquirido de forma independiente comprende:

(a) el precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos no recuperables (los llamados descontables en Colombia) que recaigan sobre la adquisición, después de deducir los descuentos comerciales y las rebajas; y (b) cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto.

Según lo establecido para las Combinaciones de Negocios, si se adquiere un activo intangible en una combinación de negocios, el costo del mismo será su valor razonable en la fecha de adquisición. Activos intangibles generados internamente comprende:

Los desembolsos por investigación (o en la fase de investigación, en el caso de proyectos internos), se reconocerán como gastos del periodo en el que se incurran. Un activo intangible surgido del desarrollo (o de la fase de desarrollo en un proyecto interno), se reconocerá como tal si, y sólo si, la entidad puede demostrar todos los extremos siguientes:

(a) Técnicamente, es posible completar la producción del activo intangible de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta.

(b) Su intención de completar el activo intangible en cuestión, para usarlo o venderlo.

(c) Su capacidad para utilizar o vender el activo intangible.

(d) La forma en que el activo intangible vaya a generar probables beneficios económicos en el futuro. Entre otras cosas, la entidad debe demostrar la existencia de un mercado para la

² La Contabilidad en la Administración de Empresas Anthony, Robert N. Pág. 21.

producción que genere el activo intangible o para el activo en sí, o bien, en el caso de que vaya a ser utilizado internamente, la utilidad del mismo para la entidad³.

(e) La disponibilidad de los adecuados recursos técnicos, financieros o de otro tipo, para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo intangible.

(f) Su capacidad para medir, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo.” (Nuevo Marco Normativo pág. 115-117).

Con posterioridad a su reconocimiento inicial, un activo intangible se medirá por su costo menos la amortización y el deterioro acumulados (si hay indicios de estos). Es importante resaltar que la amortización no se suspende cuando el activo se deje de utilizar, sino cuando ocurran estos dos casos:

- ✓ Se produzca la baja en cuentas.
- ✓ El valor residual supere el valor en libros.

Si, llegado el caso, los activos intangibles no cumplen con los criterios para ser reconocidos como tal, se darán de baja y se procederá a revelar los aspectos relacionados con las vidas útiles o las tasas de amortización, los métodos de amortización utilizados y el valor en libros, entre otros.

3.6. Tratamiento contable en el marco de la N.I.C. 38 y S.F.A.S. 142

El tratamiento contable de los activos intangibles propuesto por el International Accounting Standards Board (NIC nº 38) y el Financial Accounting Standards Board norteamericano (SFAS 141 y 142) se puede resumir del siguiente modo, según García y Arias (2002): Desarrollados internamente (a excepción de los que se puedan inscribir): no se capitalizan, salvo algunas excepciones⁴.

En el SFAS 141, párrafo B23, no se establece cuál sería el tratamiento de los desarrollados internamente que sean identificables específicamente y que tengan una duración limitada, por lo que se puede optar por la capitalización o el reconocimiento como gasto. Así mismo, la NIC 38 establece el reconocimiento como gasto de los activos surgidos en la fase de investigación y la capitalización de los derivados de la fase de desarrollo que cumplan una serie de requisitos.

³ La Contabilidad de Activos Intangibles. Vázquez R. Pág. 14.

⁴ Introducción a las normas internacionales de contabilidad NIC 38, Pág. 25.

Generalmente estos requisitos se refieren a la probable generación de beneficios económicos futuros y la medición fiable de su coste. Desarrollados internamente que sean inscribibles derechos de propiedad industrial.

Se trata generalmente de activos de mercado, de infraestructuras o de recursos humanos, que contribuirán a generar ingresos en el futuro. La inexistencia de valor de mercado para estas partidas impide que se les pueda atribuir un valor como al resto de las partidas adquiridas; por ello, se recogerán en el “Fondo de Comercio”. La NIC 38 permite capitalizarlos si su valor razonable puede medirse con fiabilidad¹. En caso contrario, se incluirán dentro de la partida “Fondo de Comercio” IASB, 1998; párrafos 27-29).

En consecuencia, frente al reconocimiento individualizado en el Balance de ciertos activos adquiridos, los desarrollados internamente son considerados como un gasto más en la cuenta de resultados. El FASB norteamericano ha sido más audaz en el caso de una combinación de negocios, al permitir la capitalización en cuentas distintas del Fondo de Comercio, si cumplen uno de los requisitos siguientes:

a) surgen de un contrato u otros derechos legales: propiedad intelectual, software y tecnologías patentadas, marcas, nombres comerciales o dominios de Internet.

b) son separables, esto es, pueden ser vendidos, transferidos, cedidos en explotación, alquilados o intercambiados: bases de datos de clientes, fórmulas o procesos de fabricación desarrollados internamente y que no pueden protegerse legalmente, pero cuyo uso puede ser objeto de cesión.

Tal como reconoce el propio FASB (SFAS 142, párrafos B34-B35), la capitalización no se justifica atendiendo a las características y requisitos de reconocimiento de los activos, sino que el hecho de proceder de un contrato u otros derechos legales o que sean separables son características importantes que la fundamentan. En consecuencia, los únicos intangibles que no permite capitalizar el FASB son los desarrollados internamente (que se reflejarán como gastos). Los activos capitalizados serán valorados a su valor razonable.

En la NIC 38 se establece que los activos intangibles capitalizados serán reconocidos inicialmente por su coste histórico de adquisición o producción, si se trata de una adquisición independiente; por el valor razonable de los instrumentos de capital, si se adquiere a cambio de una emisión de los mismos; por el valor razonable, si se adquiere en una combinación de negocios. Tras el

reconocimiento inicial, la NIC 38 exige que los activos intangibles sean medidos utilizando uno de los dos siguientes tratamientos:

(1) tratamiento por punto de referencia: coste menos amortización acumulada y cualquier deterioro acumulado del valor del activo.

(2) tratamiento alternativo permitido: valor razonable menos la amortización acumulada, practicada con posterioridad, y cualquier deterioro del valor del activo posterior a la revaluación. Sólo se permite si el valor razonable puede determinarse con referencia a un mercado activo existente para el activo intangible⁵.

En cuanto a la amortización de los activos reconocidos, el FASB distingue:

a) activos con vida limitada: serán objeto de amortización a lo largo de la misma; se estimará teniendo en cuenta, entre otros, los siguientes factores: uso que se espera hacer del activo, vida útil de activos similares, normativa legal que limite su duración o que permita su extensión a un coste razonable, factores económicos que condicionen la vida útil o el nivel de gastos previstos asociados a su mantenimiento. (SFAS 142; párrafo 11).

b) activos con vida ilimitada: si no existen factores legales, contractuales, económicos o de otro tipo que limiten su duración, se entenderá que tiene una vida ilimitada.

c) activos incorporados al Fondo de Comercio: esta partida no será objeto de amortización; periódicamente habrá de comprobarse si se ha producido una disminución en su valor. En caso afirmativo, se reconocerá tal pérdida.

Por su parte, el IASB señala que “el importe depreciable de cualquier elemento del activo intangible debe ser distribuido, de forma sistemática, sobre los años que componen la vida útil” (NIC 38, Párrafo 79). Limita la vida útil de los activos intangibles a un periodo máximo de veinte años, presunción que puede ser rechazada en casos justificados.

Para calcular la vida útil se atenderá a una serie de factores similares a los establecidos por el SFAS 142. El método utilizado para amortizar debe reflejar el patrón de consumo, por parte de la empresa, de los beneficios económicos derivados del activo.

⁵ Introducción a las normas internacionales de contabilidad NIC 38, Pág. 27.

A grandes líneas, éste ha sido el tratamiento propuesto por estos organismos internacionales. Suponen un paso más en la valoración de activos intangibles y en la búsqueda de unos estados contables más aproximados a la realidad empresarial actual. En cualquier caso, aún queda mucha distancia y tendrán que elaborarse más pronunciamientos contables que especifiquen con más claridad cómo deberían valorarse los nuevos activos intangibles.

ARTÍCULO 27°.- (AMORTIZACIÓN DE OTROS ACTIVOS).- Se admitirá la amortización de activos intangibles que tengan un costo cierto, incluyendo el costo efectivamente pagado por derechos petroleros y mineros, a partir del momento en que la empresa inicie su explotación para generar utilidades gravadas y se amortizarán en cinco (5) años. El costo sobre el cual se efectuará la amortización, será igual al precio de compra más los gastos incurridos hasta la puesta del bien intangible al servicio de la empresa⁶.

En caso de transferencia de activos intangibles, la diferencia entre el precio de venta y el valor residual se imputará a los resultados de la gestión en la cual se produjo la transferencia. Respecto de los gastos de constitución se admitirá a la empresa optar por su deducción en el primer ejercicio fiscal o distribuirlos proporcionalmente, durante los primeros cuatro (4) ejercicios a partir del inicio de actividades de la empresa. Los gastos de constitución u organización no podrán exceder del diez por ciento (10%) del capital pagado.

ARTÍCULO 18°.- (CONCEPTOS NO DEDUCIBLES).- No son deducibles para la determinación de la utilidad neta imponible los conceptos establecidos en el Artículo 47° de la Ley N° 843 (Texto Ordenado en 1995), ni los que se indican a continuación. La amortización de derechos de llave, marcas de fábrica y otros activos intangibles similares, salvo en los casos en que por su adquisición se hubiese pagado un precio. Su amortización se sujetará a lo previsto en el Artículo 27° del presente reglamento.

Así mismo el Ministerio de Hacienda cada fin de año saca un instructivo de cierre, y en un inciso instruye como realizar el cierre de Activo Intangible: e) “El registro del Activo Intangible debe contar con el detalle de su composición y su correspondiente amortización, además de las validaciones de saldos, al igual que en los parágrafos anteriores”. Para realizar la contabilización de un activo intangible en la entidad pública se toma de referencia al Manual de Contabilidad que saca el Ministerio de Economía y Finanzas clasificando al activo intangible de la siguiente forma.

⁶ Decreto supremo 2649, Pág. 5.

Activo Intangible Comprende activos inmateriales, no cuantificables físicamente, su valor reside en los derechos y beneficios que su posesión confiere a la entidad tenedora, como ser derechos de uso de la propiedad intelectual, comercial, industrial y otros de característica similar. El valor contable neto se obtiene deduciendo al valor bruto de las cuentas del activo intangible, el monto de la amortización acumulada.

Se imputan a esta cuenta, todos los activos intangibles adquiridos y aplicados exclusivamente al uso en las operaciones de la entidad. (Amortización Acumulada del Activo Intangible) Integra los montos determinados en los sucesivos ejercicios fiscales por concepto de la aplicación al costo o a los resultados, de la cuota del valor de los activos amortizables, durante el período de uso establecido contractualmente o su vida útil estimada⁷.

Saldo que deben presentar: Estas cuentas desde el punto de vista técnico deben presentar saldos deudores (Debe).

Exposición en estados financieros: Estas cuentas deben exponerse en balance general, grupo denominado activo, sub-grupo intangible o inmaterial.

Clasificación: Para mejor estudio los activos intangibles los clasificaremos de la siguiente manera:

- ✓ Activos intangibles de duración limitada.

Bajo este rubro se deberán agrupar todos aquellos bienes incorpóreos que poseen vida útil limitada, de acuerdo con regulaciones legales vigentes en un determinado medio. Normalmente los activos intangibles sujetos a este tipo de operaciones son:

- ✓ Concesiones
- ✓ Gastos de organización
- ✓ Otros de similar características
- ✓ Activos intangibles de duración ilimitada

Bajo este rubro se deberán agrupar todos aquellos bienes inmateriales que poseen vida útil indefinida, encontrándose regulados por disposiciones legales vigentes en un determinado medio. Normalmente los activos intangibles sujetos a estas operaciones son:

⁷ Decreto supremo 2649, Pág. 8.

- ✓ Patentes
- ✓ Derechos de autor
- ✓ Derechos de llave
- ✓ Marcas de fábrica

Los problemas que presentan estos activos inmateriales son:

- ❖ No pueden ser cuantificados en términos de unidades monetarias, mientras no se realice la transacción, porque estos activos hacen referencia a aspectos cualitativos de una empresa que son difíciles de cuantificar. Es decir, se podrá cuantificar realmente el valor de estos activos, siempre y cuando se los compre.
- ❖ No se puede cuantificar su amortización en términos de unidades monetarias ni de tiempo razón por la cual normalmente no se amortizan. Esta otra dificultad y guarda directa relación con la anterior, es decir; si no está registrado el valor del intangible no puede ser amortizado, incluso pese a comprarse porque no tienen vida definida, su mantención como un activo dependerá que estos bienes incorpóreos generen utilidades a la empresa compradora, caso contrario deberán imputarse contra resultados.

Otros inmovilizados intangibles

Además de los elementos intangibles anteriormente mencionados, existen otros que podrán figurar en el balance, siempre que cumplan los requisitos exigidos en el Marco Conceptual y en las normas de registro y valoración, tales como licencias, derechos de autor, derechos de imagen, adquisición de carteras de clientes, etc.

EJEMPLO. Licencias de pesca

Es una pequeña empresa cuyo objeto social es la pesca marítima. Debe renovar su licencia de pesca para los próximos cuatro años. El coste de la licencia es de 120.000 euros más IVA al 16%. Se paga por bancos. El criterio que sigue para amortizar la licencia es el de los dígitos decrecientes, debido a que se espera sufrir una reducción gradual de los ingresos debido al agotamiento de los caladeros marinos donde faena.

A 15 de febrero de 2012 recibe una oferta de compra por la licencia de pesca, por lo que decide venderla a un precio de 50.000 euros más el 16% de IVA que cobra mediante transferencia bancaria. Contabilizar las operaciones anteriores con el PGC de PYMES.

Concepto	Debe	Haber
Licencias de pesca (207)	120.000,00	
H. ^a P. ^a , IVA soportado (472)	19.200,00	
Bancos, c/c (572)		139.200,00

• 31-12-20X0: Por la dotación a la amortización:

Suma dígitos = 4 + 3 + 2 + 1 = 10 Cuota 20X0 = 120.000 x 4/10 x 7/12 = 28.000

Concepto	Debe	Haber
Amortización del inmovilizado intangible (680)	28.000,00	
Amortización acumulada de licencias de pesca (2807)		28.000,00

• 31-12-20X1: Por la dotación a la amortización anual:

Concepto	Debe	Haber
Amortización del inmovilizado intangible (680)	41.000,00	
Amortización acumulada de licencias de pesca (2807)		41.000,00

$120.000 \times 4/10 \times 5/12 + 120.000 \times 3/10 \times 7/12 = 20.000 + 21.000 = 41.000$

• 15-2-20X2: Por la amortización previa a la venta de la licencia:

Concepto	Debe	Haber
Amortización del inmovilizado intangible (680) (120.000 x 3/10 x 1,5/12)	4.500,00	
Amortización acumulada de licencias de pesca (2807)		4.500,00

Por la venta de la licencia:

Concepto	Debe	Haber
Amortización acumulada de licencias de pesca (2807) (28.000 + 41.000 + 4.500)	73.500,00	
Bancos, c/c (572)	58.000,00	
Licencias de pesca (207)		120.000,00
H. ^a P. ^a , IVA repercutido (477)		8.000,00
Beneficios procedentes del inmovilizado intangible (770)		3.500,00

Como aplica el PGC de PYMES no tiene que reclasificar los inmovilizados al apartado de activo corriente de mantenidos para la venta. Para la contabilización de los activos intangibles dentro de una institución pública, estas realizan sus procedimientos y guías en base a las normas legales vigentes en nuestro país, tomando en cuenta las actividades de la institución y las normas vigentes aprobadas por la Contraloría General del Estado cuya base legal es tomada de:

- El Decreto Supremo N° 0181, de 28 de junio de 2009, de las Normas Básicas del Sistema de Administración de Bienes y Servicios (NB-SABS).

- Normas Básicas del Sistema de contabilidad Integrada, Art. 32.

- Decreto Supremo N° 24051, Impuestos a las Utilidades de las Empresas, anexo del Art. 22 y Art. 27.

Estas normas y guías sirven para definir los procedimientos que deben seguir para el manejo de estos activos dentro de la Institución. La Guía elaborada por la Institución es revisada y aprobada por la M.A.E. y los procedimientos son aprobados por el ente rector, en este caso por la Contraloría General del Estado.

3.6.1 Cuándo dar de baja un activo intangible del registro contable

Podremos dar de baja de la contabilidad a un activo intangible en dos casos concretos. El primero, cuando no esperemos obtener beneficios económicos en el futuro, ni por su utilización ni tampoco por su venta o cesión, por lo que pasaremos a pérdida su valor neto en libros.

Y el segundo caso, cuando decidamos ponerlo a la venta. En ese caso tendremos que reclasificarlo al apartado de activos corrientes, en el epígrafe BI) Activos no corrientes mantenidos para la venta, y a partir de esa fecha se interrumpirá la amortización. De esta manera valoraremos el activo por el menor entre el valor contable o en libros y el valor razonable menos costes de venta⁸.

De acuerdo a Norma Internacional 38 un activo se dará de baja en cuentas:

- ❖ por disposición o

⁸ La Contabilidad de Activos Intangibles. Vásquez R. Pág. 124.

- ❖ cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o disposición

La pérdida o ganancia surgida al dar de baja un activo intangible se determinará como la diferencia entre el importe neto obtenido por su disposición, y el importe en libros del activo. Se reconocerá en el resultado del periodo cuando la partida sea dada de baja en cuentas (a menos que la NIC 17 establezca otra cosa, en caso de una venta con arrendamiento posterior). Las ganancias no se clasificarán como ingresos de actividades ordinarias.

La disposición de un activo intangible puede llevarse a cabo de diversas maneras (por ejemplo mediante una venta, realizando sobre la misma un contrato de arrendamiento financiero, o por donación). Para determinar la fecha de la venta o disposición por otra vía del activo, la entidad aplicará los criterios establecidos en la NIC 18 *Ingresos ordinarios*, para el reconocimiento de ingresos ordinarios por venta de bienes. Se aplicará la NIC 17 en caso de que la disposición del activo consista en una venta con arrendamiento posterior.

De acuerdo con el criterio de reconocimiento del párrafo 21, la entidad reconociera dentro del importe en libros de un activo el costo de derivado de la sustitución de parte del activo intangible, dará de baja el importe en libros de la parte sustituida. Si no fuera practicable para la entidad la determinación del importe en libros de la parte sustituida, podrá utilizar el costo de la sustitución como indicativo de cuál podría ser el costo de la parte sustituida, en la fecha en la que fue adquirido o generado internamente.

3.6.2. Baja de activos intangibles

Los elementos de un inmovilizado intangible se darán de baja en el momento de su enajenación o disposición por otra vía o cuando no se espere que generen beneficios o rendimientos económicos en el futuro o dejen de cumplir las condiciones necesarias para su mantenimiento como inmovilizado intangible, como les sucede a los gastos de investigación y desarrollo.

En caso de enajenación o disposición por otra vía, el importe que se obtenga menos los costes de venta, determinará el beneficio o pérdida obtenida al dar de baja dicho elemento. En caso de pérdida de valor irreversible no sistemática o incumplimiento de las condiciones, se dará de baja contra pérdidas procedentes del inmovilizado intangible. Fiscalmente, las pérdidas irreversibles en

elementos del inmovilizado intangible son deducibles en la determinación de la base imponible, salvo que estén producidas por causas voluntarias. Baja del Inmovilizado inmaterial⁹.

Si una vez reconocido como activo hay dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto, los importes registrados en el activo deberán imputarse directamente a pérdidas del ejercicio.

Registro Contable:

670 Pérdidas procedentes de inmovilizado intangible (por el importe del valor neto contable)

280 Amortización acumulada de inmovilizado intangible.

A la derecha:

20 Inmovilizado intangible de que se trate.

La contabilización de los Activos Intangibles se debe realizar de acuerdo a la norma NIC 38.

Bajas y enajenaciones de activos intangibles

Después de ver la valoración y la definición del inmovilizado intangible, ahora es momento de estudiar cuándo se dan de baja (ya sea por venta o por final de vida útil) y la manera que establece la normativa para ello, por lo tanto un activo intangible se dará de baja cuando:

- No se espere obtener beneficios económicos futuros, ni por su utilización ni por su venta o cesión, pasando a pérdidas su valor neto en libros.
- Se decide ponerlo a la venta, lo que implicará reclasificarlo al apartado de activos corrientes (recordemos que está en el activo en la parte de activos no corrientes), en el apartado de "Activos no corrientes mantenidos a la venta" y a partir de esa fecha, se interrumpe la amortización, valorando el activo por el menor entre el valor contable o en libros y el valor razonable menos los costes de venta.

Ejemplo de venta: El 01/10/10 se decide poner a la venta una patente, cuyos datos en contabilidad son: Coste de adquisición: 200.000Bs. Amortización acumulada: 150.000Bs. (a fecha 01/01/10). Se amortiza linealmente en 20 años. El precio neto de venta se estima en 500.000Bs. Y finalmente se vende el 20/03/2011 por 420.000Bs.

⁹ Introducción a las normas internacionales de contabilidad NIC 38, Pág. 27.

Solución:

El 01/10/2011 se decide poner a la venta, como ya hemos visto en la parte teórica, en ese momento pasan tres cosas, se da por finalizada la amortización, se reclasifica el activo a "Activos no corrientes mantenidos..." valorándose como el menor entre el valor contable y el valor razonable. La amortización correspondiente hasta el mes 10 sería: $200.000Bs/20=10.000Bs$ de amortización anual, lo multiplicamos por $9/12= 7.500Bs$. Se contabiliza este dato:

Concepto	Debe	Haber
Amortización Inmovilizado Intangible (680)	7.500,00	
Amortización Acumulada Propiedad Industrial (2803)		7.500,00

Por lo que el activo pasa a tener un valor contable de: $200.000Bs -150.000Bs -7.500Bs = 42.500Bs$, si lo comparamos con los 500.000Bs (valor razonable), reclasificamos por el valor contable ya que es el menor valor, dando de baja la amortización, tal que así:

Concepto	Debe	Haber
Inmovilizado (580- Act. no corrientes mantenidos para la venta)	42.500,00	
Amortización Acumulada Propiedad Industrial (2803)	157.500,00	
Propiedad Industrial (203)		200.000,00

Como sabemos, a cierre del ejercicio, no se realiza nada ya que la partida de Activos No Corrientes mantenidos para la venta no admite amortización ya que como veremos a lo largo de este tema, es una cuenta financiera exclusivamente. Vamos a pasar a la venta del activo directamente:

Concepto	Debe	Haber
Bancos, c/c (572)	420.000,00	
Inmovilizado (580)		42.500,00
Beneficio procedente del inmovilizado intangible (770)		377.500,00

Como vemos en la siguiente imagen, este beneficio se recoge en la cuenta de pérdidas y ganancias en el epígrafe posterior al resultado de actividades ordinarias y con anterioridad al resultado antes de impuestos.

Ejemplo de baja:

El 01/01/10 se compra una aplicación informática por 9.000Bs a amortizar en 4 años. A 30/06/11 se modifican por valor de 1.200Bs. A 31/12/12 se decide cambiar el software y dar de baja el actual.

Solución:

A la compra, se contabiliza normal, aplicaciones informáticas a bancos o proveedores. A cierre de los ejercicios se dotará la correspondiente amortización. A 30/06/2011 la modificación se imputa como gastos del ejercicio, según la norma de registro y valoración.

Por último, daremos de baja el inmovilizado.

3.7. Norma internacional de contabilidad (N.I.A. 38)

Activos intangibles

Objetivo

El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los activos que no estén contemplados específicamente en otra Norma. Esta Norma requiere que las entidades reconozcan un activo intangible si, y sólo si, se cumplen ciertos criterios. La Norma también especifica cómo determinar el importe en libros de los activos intangibles, y exige revelar información específica sobre estos activos.

Alcance

Esta Norma se aplicará al contabilizar los activos intangibles, excepto en los siguientes casos:

- ✓ activos intangibles que estén tratados en otras Normas;
- ✓ activos financieros, definidos en la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*;
- ✓ el reconocimiento y medición de activos para exploración y evaluación (véase la NIIF 6 *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales*); y
- ✓ desembolsos relacionados con el desarrollo y extracción de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.

En el caso de que otra Norma se ocupe de la contabilización de una clase específica de activo intangible, la entidad aplicará esa Norma en lugar de la presente. Por ejemplo, esta Norma no es aplicable a:

- ✓ Activos intangibles mantenidos por la entidad para su venta en el curso ordinario de sus actividades (véase la NIC 2 *Inventarios*, y la NIC 11 *Contratos de Construcción*).
- ✓ Activos por impuestos diferidos (véase la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*).
- ✓ Arrendamientos que se incluyan en el alcance de la NIC 17 *Arrendamientos*.
- ✓ Activos que surjan por beneficios a los empleados (véase la NIC 19 *Beneficios a los empleados*).
- ✓ Activos financieros, según se definen en la NIC 32. El reconocimiento y la medición de algunos activos financieros se pueden encontrar en la NIC 27 *Estados Financieros Consolidados y Separados*; NIC 28 *Inversiones en Asociadas*, y NIC 31 *Participaciones en Negocios Conjuntos*.
- ✓ Plusvalía surgida de las combinaciones de negocios (véase la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*).
- ✓ Costos de adquisición diferidos, y activos intangibles, surgidos de los derechos contractuales de una entidad aseguradora en los contratos de seguro que están dentro del alcance de la NIIF 4 *Contratos de Seguro*. La NIIF 4 establece requerimientos de revelación de información específicos para los citados costos de adquisición diferidos, pero no para los activos intangibles. Por ello, los requerimientos de revelación de información de esta Norma se aplican a dichos activos intangibles.
- ✓ Activos intangibles no corrientes (o incluido en un grupo de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5 *Activos No Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Descontinuadas*.

Algunos activos intangibles pueden estar contenidos en, o contener, un soporte de naturaleza o apariencia física, como es el caso de un disco compacto (en el caso de programas informáticos), de documentación legal (en el caso de una licencia o patente) o de una película.

Al determinar si un activo, que incluye elementos tangibles e intangibles, se tratará según la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*, o como un activo intangible según la presente Norma, la entidad realizará el oportuno juicio para evaluar cuál de los dos elementos tiene un peso más significativo.

Por ejemplo, los programas informáticos para un ordenador que no pueda funcionar sin un programa específico, son una parte integrante del equipo y serán tratados como elementos de las propiedades, planta y equipo. Lo mismo se aplica al sistema operativo de un ordenador. Cuando los programas informáticos no constituyan parte integrante del equipo, serán tratados como activos intangibles.

Definiciones. Los términos siguientes se usan, en esta Norma, con los significados que a continuación se especifica:

Un mercado activo es un mercado en el que se dan todas las condiciones siguientes: los bienes o servicios intercambiados en el mercado son homogéneos; normalmente se pueden encontrar en todo momento compradores y vendedores; y los precios están disponibles al público.

Amortización es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo intangible durante los años de su vida útil.

Un activo es un recurso:

- controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados; y
- del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.

Importe en libros es el importe por el que un activo se reconoce en el estado de situación financiera, después de deducir la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro acumuladas, que se refieran al mismo.

Costo es el importe de efectivo equivalentes al efectivo pagados, o el valor razonable de la contraprestación entregada para adquirir un activo, en el momento de su adquisición o construcción, o, cuando sea aplicable, el importe atribuido a ese activo cuando sea inicialmente reconocido de acuerdo con los requerimientos específicos.

Importe depreciable es el costo de un activo, u otro importe que lo haya sustituido, menos su valor residual.

Desarrollo es la aplicación de los resultados 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, antes del comienzo de su producción o utilización comercial.

Valor específico para una entidad es el valor presente de los flujos de efectivo que la entidad espera obtener del uso continuado de un activo y de su disposición al término de su vida útil, o bien de los desembolsos que espera realizar para cancelar un pasivo.

Valor razonable de un activo es el importe por el cual podría ser intercambiado un activo entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.

Una pérdida por deterioro es el exceso del importe en libros de un activo sobre su importe recuperable.

Un activo intangible es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física.

Son activos monetarios tanto el dinero en efectivo como otros activos, por los que se van a recibir unas cantidades fijas o determinables de dinero.

Investigación es todo aquel estudio original y planificado, emprendido con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.

Valor residual de un activo intangible es el importe estimado que la entidad podría obtener de un activo por su disposición, después de haber deducido los costos estimados para su disposición, si el activo tuviera ya la edad y condición esperadas al término de su vida útil.

Vida útil es:

- el periodo durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la entidad; o
- el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de una entidad.

Activos intangibles.

Con frecuencia, las entidades emplean recursos, o incurren en pasivos, para la adquisición, desarrollo, mantenimiento o mejora de recursos intangibles tales como el conocimiento científico o tecnológico, el diseño e implementación de nuevos procesos o nuevos sistemas, las licencias o concesiones, la propiedad intelectual, los conocimientos comerciales o marcas (incluyendo denominaciones comerciales y derechos editoriales).

Otros ejemplos comunes de partidas que están comprendidas en esta amplia denominación son los programas informáticos, las patentes, los derechos de autor, las películas, las listas de clientes, los derechos por servicios hipotecarios, las licencias de pesca, las cuotas de importación, las franquicias, las relaciones comerciales con clientes o proveedores, la lealtad de los clientes, las cuotas de mercado y los derechos de comercialización.

3.8 Identificable

La definición de un activo intangible requiere que éste sea identificable para poderlo distinguir de la plusvalía. La plusvalía reconocida en una combinación de negocios es un activo que representa los beneficios económicos futuros que surgen de otros activos adquiridos en una combinación de negocios que no están identificados individualmente y reconocidos de forma separada. Los beneficios económicos futuros pueden proceder de sinergias entre los activos identificables adquiridos o de activos que, individualmente, no cumplen las condiciones para su reconocimiento en los estados financieros.

Un activo es identificable si:

- ✓ es separable, es decir, es susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, transferido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con un contrato, activo identificable o pasivo con los

que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga la intención de llevar a cabo la separación.

- ✓ surge de derechos contractuales o de otros derechos legales, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos u obligaciones.

3.9 Control.

Una entidad controlará un determinado activo siempre que tenga el poder de obtener los beneficios económicos futuros que procedan de los recursos que subyacen en el mismo, y además pueda restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios. La capacidad que la entidad tiene para controlar los beneficios económicos futuros de un activo intangible tiene su justificación, normalmente, en derechos de tipo legal que son exigibles ante los tribunales. En ausencia de tales derechos de tipo legal, será más difícil demostrar que existe control. No obstante, la exigibilidad legal de un derecho sobre el elemento no es una condición necesaria para la existencia de control, puesto que la entidad puede ejercer el control sobre los citados beneficios económicos de alguna otra manera.

Los conocimientos técnicos y de mercado pueden dar lugar a beneficios económicos futuros. La entidad controlará esos beneficios si, por ejemplo, tiene protegidos tales conocimientos por derechos legales como la propiedad intelectual o el derecho de copia, la restricción de los acuerdos comerciales (si estuvieran permitidos), o bien por una obligación legal de los empleados de mantener la confidencialidad.

Ejemplos que no cumplen la definición

Personal talentoso - NIC 38 considera que usualmente una entidad no tiene suficiente control sobre los beneficios que surgen de un equipo de personal y del training, como para que dichas partidas cumplan la definición de activo intangible,

Un gerenciamiento específico o un talento técnico Es improbable que cumplan con la definición de activo intangible, salvo que esté protegido por un derecho legal de usarlos y para obtener beneficios económicos, y que cumpla con las otras partes de la definición,

Relaciones con clientes o fidelidad En ausencia de derechos legales para proteger, u otras formas de controlarlos, usualmente una entidad no tiene control suficiente sobre los beneficios que se

esperan de relaciones con clientes y la fidelidad, como para que dichas partidas (portafolio de clientes, cuotas de mercado, relaciones con clientes y fidelidad) cumplan la definición de activos intangibles,

Como en las relaciones con clientes no hay derechos contractuales, si hubiera un antecedente de una transacción de intercambio de relaciones (fuera de un contexto de combinación de negocios), sería una demostración que las relaciones con clientes son separables, y cumplirían con la definición de Activo intangible,

3.10 Beneficios económicos futuros

Entre los beneficios económicos futuros procedentes de un activo intangible se incluyen los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de productos o servicios, los ahorros de costo y otros rendimientos diferentes que se deriven del uso del activo por parte de la entidad. Por ejemplo, el uso de la propiedad intelectual, dentro del proceso de producción puede reducir los costos de producción futuros, en lugar de aumentar los ingresos de actividades ordinarias futuros.

Reconocimiento y medición

El reconocimiento de una partida como activos intangibles exige, para la entidad, demostrar que el elemento en cuestión cumple:

- la definición de activo intangible (véanse los párrafos 8 a 17); y
- los criterios para su reconocimiento (véanse los párrafos 21 a 23).

Este requerimiento se aplicará a los costos soportados inicialmente, para adquirir o generar internamente un activo intangible, y para aquéllos en los que se haya incurrido posteriormente para añadir, sustituir partes del mismo o realizar su mantenimiento. Los párrafos 25 a 32 abordan la aplicación de los criterios de reconocimiento a los activos intangibles adquiridos de forma separada, y los párrafos 33 a 43 abordan su aplicación a los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios.

El párrafo 44 trata la medición inicial de activos intangibles adquiridos a través de una subvención del gobierno, los párrafos 45 a 47 abordan el intercambio de activos intangibles y los párrafos 48 a 50, el tratamiento de la plusvalía generada internamente. Los párrafos 51 a 67 tratan del reconocimiento inicial y la medición de los activos intangibles generados

internamente. Un activo intangible se reconocerá si, y sólo si:

- es probable que los beneficios económicos futuros que se han atribuido al mismo fluyan a la entidad; y
- el costo del activo puede ser medido de forma fiable.

La entidad evaluará la probabilidad de obtener beneficios económicos futuros utilizando hipótesis razonables y fundadas, que representen las mejores estimaciones de la gerencia respecto al conjunto de condiciones económicas que existirán durante la vida útil del activo.

3.11 Un activo intangible se medirá inicialmente por su costo

Adquisición separada.

Normalmente, el precio que una entidad paga para adquirir separadamente un activo intangible reflejará las expectativas acerca de la probabilidad de que los beneficios económicos futuros incorporados al activo fluyan a la entidad. En otras palabras, la entidad esperará que haya una entrada de beneficios económicos, incluso si existe incertidumbre sobre la fecha o el importe.

El costo de un activo intangible adquirido de forma separada comprende:

- el precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir los descuentos comerciales y las rebajas; y
- cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto.

3.12 Adquisición como parte de una combinación de negocios

De acuerdo con la NIIF 3 **Combinaciones de Negocios**, cuando se adquiriera un activo intangible en una combinación de negocios, su costo será su valor razonable en la fecha de adquisición. El valor razonable de un activo intangible reflejará las expectativas acerca de la probabilidad de que los beneficios económicos futuros incorporados al activo fluyan a la entidad. En otras palabras, la entidad esperará que haya una entrada de beneficios económicos, incluso si existe incertidumbre sobre la fecha o el importe de éstos.

Por tanto, el criterio de reconocimiento de la probabilidad que figura en el párrafo 21(a), se considerará siempre satisfecho en el caso de activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios. Cuando un activo adquirido en una combinación de negocios sea separable o surja

de derechos contractuales o de otro tipo legal, existirá información suficiente para medir con fiabilidad su valor razonable.

Medición del valor razonable de un activo intangible adquirido en una combinación de negocios.

Medición confiable

Si un activo es separable o surge de derechos contractuales, existirá información suficiente para medir confiablemente el Valor razonable del activo,

3.13 Desembolsos posteriores en un proyecto adquirido de investigación

Los desembolsos por investigación o desarrollo que:

- estén asociados con un proyecto de investigación y desarrollo en proceso, adquirido de forma independiente o en una combinación de negocios y reconocido como un activo intangible; y
- se hayan generado después de la adquisición del citado proyecto se contabilizarán de acuerdo con lo establecido en los párrafos 54 a 62.

3.14 Adquisición mediante una subvención del gobierno

En algunos casos, un activo intangible puede ser adquirido sin cargo alguno, o por una contraprestación simbólica, mediante una subvención del gobierno. Esto puede suceder cuando un gobierno transfiere o asigna a una entidad activos intangibles, tales como derechos de aterrizaje, licencias para explotar emisoras de radio o televisión, licencias de importación o bien cuotas o derechos de acceso a otros recursos de carácter restringido.

De acuerdo con la NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*, una entidad puede optar por reconocer, en el momento inicial, tanto el activo intangible como la subvención, por sus valores razonables. Si la entidad decidiese no reconocer inicialmente el activo por su valor razonable, reconocerá el activo, inicialmente, por un importe nominal, (el otro tratamiento permitido en la NIC 20), más cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso que se pretende darle.

3.15 Permutas de activos

Algunos activos intangibles pueden haber sido adquiridos a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios. La siguiente discusión se refiere solamente a la permuta de un activo no monetario por otro, pero también es aplicable

a todas las permutas descritas en el primer inciso de este párrafo.

El costo de dicho activo intangible se medirá por su valor razonable, a menos que (a) la transacción de intercambio no tenga carácter comercial, o (b) no pueda medirse con fiabilidad el valor razonable del activo recibido ni el del activo entregado. El activo adquirido se medirá de esta forma incluso cuando la entidad no pueda dar de baja inmediatamente el activo entregado. Si el activo adquirido no se mide por su valor razonable, su costo se medirá por el importe en libros del activo entregado.

3.16 La plusvalía generada internamente no se reconocerá como un activo

En algunos casos, se incurre en desembolsos para generar beneficios económicos futuros, sin que por ello se genere un activo intangible que cumpla con los criterios de reconocimiento establecidos en esta Norma. A menudo, se dice que estos desembolsos contribuyen a formar una plusvalía generada internamente. Este plusvalía generada por la propia entidad no se reconocerá como un activo porque no constituye un recurso identificable (es decir, no es separable ni surge de derechos contractuales o derechos legales de otro tipo), controlado por la entidad, que pueda ser medido de forma fiable por su costo.

3.16.1 Otros activos intangibles generados internamente

En ocasiones, es difícil evaluar si un activo intangible generado internamente cumple los criterios para su reconocimiento como activo, a consecuencia de los problemas para:

Determinar si, y en qué momento, surge un activo identificable del que se vaya a derivar, de forma probable, la generación de beneficios económicos en el futuro.

Establecer el costo del activo de forma fiable. En ciertos casos, el costo de generar un activo intangible internamente no puede distinguirse del costo de mantener o mejorar la plusvalía generada internamente, ni tampoco del costo que supone llevar a cabo día a día las actividades de la entidad.

3.16.2 Fase de investigación

No se reconocerán activos intangibles surgidos de la investigación (o de la fase de investigación en proyectos internos). Los desembolsos por investigación (o en la fase de investigación, en el caso de proyectos internos), se reconocerán como gastos del periodo en el que se incurran.

En la fase de investigación de un proyecto interno, la entidad no puede demostrar que exista un activo intangible que pueda generar probables beneficios económicos en el futuro. Por lo tanto, los desembolsos correspondientes se reconocerán como gastos en el momento en que se produzcan.

Ejemplos de actividades de investigación son:

- a) Actividades dirigidas a obtener nuevos conocimientos.
- b) La búsqueda, evaluación y selección final de, la aplicación de hallazgos de una investigación u otro conocimiento.
- c) Búsqueda de alternativas para materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios.
- d) Formulación, diseño, evaluación y selección final, de posibles alternativas para nuevos o mejorados, materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios.

3.16.3 Fase de desarrollo

Un activo intangible surgido del desarrollo (o de la fase de desarrollo en un proyecto interno), se reconocerá como tal si, y sólo si, la entidad puede demostrar todos los extremos siguientes:

- Técnicamente, es posible completar la producción del activo intangible de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta.
- Su intención de completar el activo intangible en cuestión, para usarlo o venderlo.
- Su capacidad para utilizar o vender el activo intangible.
- La forma en que el activo intangible vaya a generar probables beneficios económicos en el futuro. Entre otras cosas, la entidad debe demostrar la existencia de un mercado para la producción que genere el activo intangible o para el activo en sí, o bien, en el caso de que vaya a ser utilizado internamente, la utilidad del mismo para la entidad.
- La disponibilidad de los adecuados recursos técnicos, financieros o de otro tipo, para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo intangible.
- Su capacidad para medir, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo

intangibles durante su desarrollo.

Son ejemplos de actividades de desarrollo:

- el diseño, construcción y prueba, anterior a la producción o utilización, de modelos y prototipos;
- el diseño de herramientas, troqueles, moldes y plantillas que impliquen tecnología nueva;
- el diseño, construcción y operación de una planta piloto que no tenga una escala económicamente rentable para la producción comercial; y
- el diseño, construcción y prueba de una alternativa elegida para materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios que sean nuevos o se hayan mejorado.

No se reconocerán como activos intangibles las marcas, las cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes u otras partidas similares que se hayan generado internamente.

3.17 Uso de conceptos de NIC 36

Para demostrar de qué manera un activo intangible generará BEFs probables, la entidad evaluará, los BEFs que se recibirán del activo, usando los principios de NIC 36. Si el activo generará beneficios económicos sólo en combinación con otros activos, entonces la entidad aplicará el concepto de Unidad generadora de efectivo de NIC 36.

La disponibilidad de recursos para completar, usar y obtener los beneficios de un activo intangible, puede ser demostrada por un plan de negocios que muestre los recursos técnicos

En algunos casos, la entidad podría demostrar la disponibilidad de financiamiento externo, mediante correspondencia con un prestamista sobre su disposición de financiar el plan.

3.18 Costo de un activo intangible generado internamente

El costo de un activo intangible generado internamente, a efectos del párrafo 24, será la suma de los desembolsos incurridos desde el momento en que el elemento cumple las condiciones para su reconocimiento, establecidas en los párrafos 21, 22 y 57. El párrafo 71 prohíbe la reintegración, en forma de elementos del activo, de los desembolsos reconocidos previamente como gastos.

- los honorarios para registrar los derechos legales; y
- la amortización de patentes y licencias que se utilizan para generar activos intangibles.

En la NIC 23, se establecen los criterios para el reconocimiento de los costos por intereses como componentes del costo de los activos intangibles generados internamente.

Ejemplo

Una entidad está desarrollando un nuevo Proceso productivo Durante 2005, los desembolsos fueron de \$1,000: \$900 incurridos antes del 1 de diciembre de 2005, y \$100 entre el 1 de diciembre de 2005 y el 31 de diciembre de 2005. La entidad puede demostrar que al 1 de diciembre de 2005, el Proceso productivo cumplía los criterios para su reconocimiento como activo intangible. El Importe recuperable del know-how incorporado en el Proceso (neto de Salidas de efectivo futuras para completar el Proceso antes de que esté disponible para su uso), se estima en \$500.

3.18.1 Reconocimiento como gasto

Los desembolsos sobre una partida intangible deberán reconocerse como un gasto cuando se incurra en ellos, a menos que:

- formen parte del costo de un activo intangible que cumpla con los criterios de reconocimiento (véanse los párrafos 18 a 67).
- la partida sea adquirida en una combinación de negocios, y no pueda ser reconocida como un activo intangible. Cuando éste sea el caso, formará parte del importe reconocido como plusvalía en la fecha de la adquisición (véase la NIIF 3). Los desembolsos sobre un activo intangible reconocidos inicialmente como gastos del periodo no se reconocerán posteriormente como parte del costo de un activo intangible.

3.18.2 Medición posterior al reconocimiento

La entidad elegirá como política contable entre el modelo del costo del párrafo 74 o el modelo de revaluación del párrafo 75. Si un activo intangible se contabiliza según el modelo de revaluación, todos los demás activos pertenecientes a la misma clase también se contabilizarán utilizando el mismo modelo, a menos que no exista un mercado activo para esa clase de activos.

3.19 Modelo del costo

Con posterioridad a su reconocimiento inicial, un activo intangible se contabilizará por su costo menos la amortización acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor.

3.20 Modelo de revaluación

Con posterioridad al reconocimiento inicial, un activo intangible se contabilizará por su valor revaluado, que es su valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la amortización acumulada, y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor que haya sufrido.

Para fijar el importe de las revaluaciones según esta Norma, el valor razonable se determinará por referencia a un mercado activo. Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros del activo, al final del periodo sobre el que se informa, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable.

El modelo de revaluación no contempla:

- la revaluación de los activos intangibles que no hayan sido reconocidos previamente como activos; o
- el reconocimiento inicial de activos intangibles por valores diferentes de su costo.

Cuando se revalúa un activo intangible, la amortización acumulada hasta la fecha de la revaluación puede ser tratada de dos maneras:

- re expresada proporcionalmente al cambio en el importe en libros bruto del activo, de manera que el importe en libros del mismo después de la revaluación sea igual a su importe revaluado.
- eliminada contra el importe en libros bruto del activo, de manera que lo que se expresa es el importe neto resultante, hasta alcanzar el importe revaluado del activo.

Si un activo intangible, dentro de una clase de activos intangibles revaluados, no pudiera ser objeto de revaluación porque no existe un mercado activo para el mismo, el elemento en cuestión se contabilizará según su costo, menos la amortización acumulada y las pérdidas por

deterioro del valor acumuladas que le hayan podido afectar.

Si no pudiera seguir determinándose el valor razonable de un activo intangible, por faltar el mercado activo que sirve de referencia, el importe en libros del elemento será el importe revaluado, en la fecha de la última revaluación por referencia al mercado activo, menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

Si se incrementa el importe en libros de un activo intangible como consecuencia de una revaluación, dicho aumento se reconocerá en otro resultado global y acumulado en el patrimonio en una cuenta de superávit de revaluación. Sin embargo, el incremento se reconocerá en el resultado del periodo en la medida en que sea una reversión de un decremento por una revaluación del mismo activo reconocido anteriormente en el resultado del periodo.

El resultado del periodo. Sin embargo, la disminución se reconocerá en otro resultado global en la medida en que existiera saldo acreedor en el superávit de revaluación en relación con ese activo. La disminución reconocida en otro resultado integral reduce el importe acumulado en el patrimonio contra la cuenta de superávit de revaluación.

3.21 Vida útil

Una entidad evaluará si la vida útil de un activo intangible es finita o indefinida y, si es finita, evaluará la duración o el número de unidades productivas u otras similares que constituyan su vida útil. La entidad considerará que un activo intangible tiene una vida útil indefinida cuando, sobre la base de un análisis de todos los factores relevantes, no exista un límite previsible al periodo a lo largo del cual el activo se espera que el activo genere entradas de flujos netos de efectivo para la entidad.

Para determinar la vida útil de un activo intangible, es preciso considerar muchos factores, entre los que figuran:

- la utilización esperada del activo por parte de la entidad, así como si el elemento podría ser gestionado de forma eficiente por otro equipo directivo distinto;
- los ciclos típicos de vida del producto, así como la información pública disponible sobre estimaciones de la vida útil, para tipos similares de activos que tengan

una utilización parecida.

- la incidencia de la obsolescencia técnica, tecnológica, comercial o de otro tipo;
- la estabilidad de la industria en la que opere el activo, así como los cambios en la demanda de mercado para los productos o servicios fabricados con el activo en cuestión.
- las actuaciones esperadas de los competidores, ya sean actuales o potenciales;
- el nivel de los desembolsos por mantenimiento necesarios para conseguir los beneficios económicos esperados del activo, así como la capacidad y voluntad de la entidad para alcanzar ese nivel.
- el periodo en que se controle el activo, si estuviera limitado, así como los límites, ya sean legales o de otro tipo, sobre el uso del elemento, tales como las fechas de caducidad de los arrendamientos relacionados.
- si la vida útil del activo depende de las vidas útiles de otros activos poseídos por la entidad. La vida útil de un activo intangible que surja de un derecho contractual o legal de otro tipo no excederá el periodo de esos derechos pero puede ser inferior, dependiendo del periodo a lo largo del cual la entidad espera utilizar el activo.
- Si el derecho contractual o legal de otro tipo se hubiera fijado por un plazo limitado que puede ser renovado, la vida útil del activo intangible solo incluirá el periodo o periodos de renovación cuando exista evidencia que respalde la renovación por parte de la entidad sin un costo significativo.
- La vida útil de un derecho readquirido que haya sido reconocido como un activo intangible en una combinación de negocios es el periodo contractual restante del contrato en el que se concedió el derecho y no incluirá los periodos de renovación.

3.22 Periodo y método de amortización

El importe depreciable de un activo intangible con una vida útil finita, se distribuirá sobre una base sistemática a lo largo de su vida útil. La amortización comenzará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia.

La amortización cesará en la fecha más temprana entre aquella en que el activo se clasifique como mantenido para la venta (o incluido en un grupo de activos para su disposición que se haya clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5, y la fecha en que se produzca la baja en cuentas del mismo.

El método de amortización utilizado reflejará el patrón de consumo esperado, por parte de la entidad, de los beneficios económicos futuros derivados del activo. Si este patrón no pudiera ser determinado de forma fiable, se adoptará el método lineal de amortización. El cargo por amortización de cada período se reconocerá en el resultado del periodo, a menos que otra Norma permita o exija que dicho importe se incluya en el importe en libros de otro activo.

3.22.1 Valor residual.

Se supondrá que el valor residual de un activo intangible es nulo a menos que:

- haya un compromiso, por parte de un tercero, de comprar el activo al final de su vida útil; o
- exista un mercado activo para el activo y:
 - (i) pueda determinarse el valor residual con referencia a este mercado; y
 - (ii) sea probable que este mercado existirá al final de la vida útil del activo.

El importe depreciable de un activo con vida útil finita se determinará después de deducir su valor residual. Un valor residual distinto de cero implica que la entidad espera disponer el activo intangible antes de que termine su vida económica.

Valor residual se revisará al término de cada periodo anual. Un cambio en el valor residual del activo se contabilizará como un cambio en una estimación, de acuerdo con la NIC 8 *Políticas contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.

3.22.2 Revisión del periodo y del método de amortización.

Tanto el periodo como el método de amortización utilizado para un activo intangible con vida útil finita se revisarán, como mínimo, al final de cada periodo. Si la nueva vida útil esperada difiere de las estimaciones anteriores, se cambiará el periodo de amortización para reflejar esta variación.

Si se ha experimentado un cambio en el patrón esperado de generación de beneficios económicos futuros por parte del activo, el método de amortización se modificará para reflejar estos cambios. Los efectos de estas modificaciones en el periodo y en el método de amortización, se tratarán como cambios en las estimaciones contables, según lo establecido en la NIC 8.

3.22.3 Activos intangibles con vidas útiles indefinidas

Los activos intangibles con una vida útil indefinida no se amortizarán. Según la NIC 36, la entidad comprobará si un activo intangible con una vida útil indefinida ha experimentado una pérdida por deterioro del valor comparando su importe recuperable con su importe en libros

- anualmente, y
- en cualquier momento en el que exista un indicio de que el activo puede haber deteriorado su valor.

3.22.4 Revisión de la evaluación de la vida útil.

La vida útil de un activo intangible que no está siendo amortizado se revisará cada periodo para determinar si existen hechos y circunstancias que permitan seguir manteniendo una vida útil indefinida para ese activo. Si no existen esas circunstancias, el cambio en la vida útil de indefinida a finita se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8.

Recuperación del importe en libros – pérdidas por deterioro del Valor

Para determinar si se ha deteriorado el valor de los activos intangibles, la entidad aplicará la NIC 36. En dicha Norma se explica cuándo y cómo ha de proceder la entidad para revisar el importe en libros de sus activos, y también cómo ha de determinar el importe recuperable de un determinado activo, para reconocer o revertir una pérdida por deterioro en su valor.

Retiros y disposiciones de activos intangibles

Un activo intangible se dará de baja en cuentas:

- por su disposición; o
- cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o disposición.

La pérdida o ganancia surgida al dar de baja un activo intangible se determinará como la diferencia entre el importe neto obtenido por su disposición, y el importe en libros del activo. Se reconocerá en el resultado del periodo cuando la partida sea dada de baja en cuentas (a menos que la NIC 17 establezca otra cosa, en caso de una venta con arrendamiento posterior). Las ganancias no se clasificarán como ingresos de actividades ordinarias.

La disposición de un activo intangible puede llevarse a cabo de diversas maneras (por ejemplo

mediante una venta, realizando sobre la misma un contrato de arrendamiento financiero, o por donación). Para determinar la fecha de la venta o disposición por otra vía del activo, la entidad aplicará los criterios establecidos en la NIC 18.

En el caso de un derecho readquirido en una combinación de negocios que se revenda posteriormente a un tercero, el importe en libros relacionado, si lo hubiera, se deberá utilizar para determinar la ganancia o pérdida de la reventa. La contrapartida a cobrar por la venta o disposición por otra vía de un activo intangible se reconocerá inicialmente por su valor razonable. Si se aplazase el pago a recibir por el activo intangible, la contrapartida recibida se reconocerá inicialmente al precio

La amortización de un activo intangible con una vida útil finita no terminará cuando el activo intangible no vaya a ser usado más, a menos que el activo haya sido completamente amortizado o se clasifique como mantenido para la venta (o incluido en un grupo de activos para su disposición que se clasifique como disponible para la venta) de acuerdo con la NIIF 5.

Información a revelar

La entidad revelará la siguiente información para cada una de las clases de activos intangibles, distinguiendo entre los activos que se hayan generado internamente y los demás:

- si las vidas útiles son indefinidas o finitas y, en este caso, las vidas útiles o los porcentajes de amortización utilizados.
- los métodos de amortización utilizados para los activos intangibles con vidas útiles finitas.
- el importe en libros bruto y la amortización acumulada (junto con el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor), tanto al principio como al final de cada periodo.
- la partida o partidas, del estado de resultado integral, en las que está incluida la amortización de los activos intangibles.
- una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo, mostrando:
 - (i) los incrementos, con indicación separada de los que procedan de desarrollos internos, aquéllos adquiridos por separado y los adquiridos en combinaciones de negocios.
 - (ii) los activos clasificados como mantenidos para la venta o incluidos en un

grupo de activos para su disposición que haya sido clasificado como mantenido para la venta, de acuerdo con la NIIF 5, así como otras disposiciones.

- (iii) los incrementos y decrementos, durante el periodo, procedentes de revaluaciones efectuadas según se indica en los párrafos 75, 85 y 86, así como de pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas en otro resultado integral siguiendo las reglas de la NIC 36 (si las hubiere).
- (iv) las pérdidas por deterioro del valor reconocidas, en el resultado del periodo aplicando la NIC 36 (si las hubiere).
- (v) las reversiones de anteriores pérdidas por deterioro del valor, a lo largo del periodo, de acuerdo con la NIC 36 (si las hubiere)
- (vi) el importe de la amortización reconocida durante el periodo
- (vii) las diferencias netas de cambio derivadas de la conversión de estados financieros a la moneda de presentación, y de la conversión de una operación en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad; y
- (viii) otros cambios habidos en el importe en libros durante el periodo.

La NIC 8 exige que la entidad revele la naturaleza y efecto de los cambios en las estimaciones contables que tengan un efecto significativo en el periodo corriente, o que se espera que tengan repercusión significativa en futuros periodos. Estas revelaciones de información pueden surgir por cambios en:

- El periodo de amortización fijado para un activo intangible.
- El método de amortización.
- Los valores residuales.

Una entidad revelará también:

- En el caso de un activo intangible con vida útil indefinida, el importe en libros de dicho activo y las razones sobre las que se apoya la estimación de una vida útil indefinida. Al aportar estas razones, la entidad describirá el factor o los factores que han jugado un papel significativo al determinar que el activo tiene una vida útil indefinida.
- Una descripción, el importe en libros y del periodo restante de amortización de cualquier activo intangible individual que sea significativo en los estados financieros

de la entidad.

- Para los activos intangibles adquiridos mediante una subvención del gobierno y reconocidos inicialmente por su valor razonable (véase el párrafo 44):
 - (i) el valor razonable por el que se han registrado inicialmente tales activos;
 - (ii) su importe en libros.
 - (iii) si la medición posterior al reconocimiento inicial se realiza utilizando el modelo del costo o el modelo de revaluación.
- La existencia y el importe en libros de los activos intangibles cuya titularidad tiene alguna restricción, así como el importe en libros de los activos intangibles que sirven como garantías de deudas.
- El importe de los compromisos contractuales para la adquisición de activos intangibles.

Activos intangibles medidos posteriormente según el modelo de revaluación. En el caso de activos intangibles contabilizados por sus valores revaluados, la entidad revelará la siguiente información:

- para cada clase de activos intangibles:
 - (i) la fecha efectiva de la revaluación.
 - (ii) el importe en libros de los activos intangibles revaluados.
 - (iii) el importe en libros que se habría reconocido si los activos intangibles se hubieran medido posteriormente utilizando el modelo del costo del párrafo 74.
- el importe del superávit de revaluación, tanto al principio como al final del periodo, que procedan de los activos intangibles, indicando los cambios habidos durante el periodo, así como cualquier restricción para la distribución de su saldo entre los accionistas.
- los métodos e hipótesis significativos empleados en la estimación del valor razonable de los activos.

3.23 Desembolsos por investigación y desarrollo

La entidad revelará el importe agregado de los desembolsos por investigación y desarrollo que se hayan reconocido como gastos durante el periodo. Los desembolsos por investigación y desarrollo incluirán todos los que sean directamente atribuibles a las actividades de investigación y desarrollo, (véanse los párrafos 66 y 67, donde figuran las indicaciones sobre los tipos de desembolsos que se pueden incluir para cumplir los objetivos de las exigencias informativas

señaladas en el párrafo 126).

Otra información. Se aconseja, pero no se exige, que las entidades aporten la siguiente información:

- una descripción de los activos intangibles completamente amortizados.
- una breve descripción de los activos intangibles significativos controlados por la entidad, pero que no se reconozcan como activos por no cumplir los criterios de reconocimiento fijados en esta Norma, o porque fueron adquiridos o generados antes de que tuviese vigencia la versión de la NIC 38 *Activos intangibles* emitida en 1998.

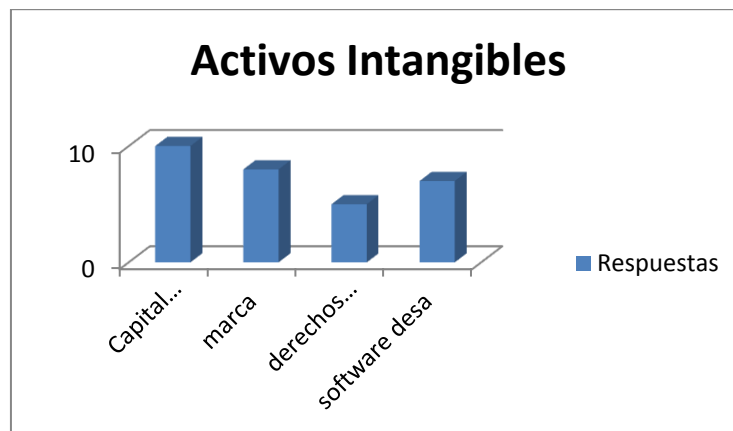
Disposiciones transitorias y fecha de vigencia

Una entidad aplicará esta Norma:

- para la contabilización de activos intangibles adquiridos en combinaciones de negocios en las que la fecha del acuerdo sea a partir del 31 de marzo de 2004.
- para la contabilización de todos los demás activos intangibles de forma prospectiva desde el comienzo del primer periodo anual a partir del 31 de marzo de 2004. Así, la entidad no ajustará el importe en libros de los activos intangibles reconocidos en esa fecha. Sin embargo, la entidad aplicará, en esa misma fecha, esta Norma al reconsiderar las vidas útiles de dichos activos intangibles. Si, como resultado de esa re estimación, la entidad cambia su evaluación de la vida útil de un activo, ese cambio se contabilizará como un cambio en la estimación contable.

3.24 Resultados del instrumento aplicado

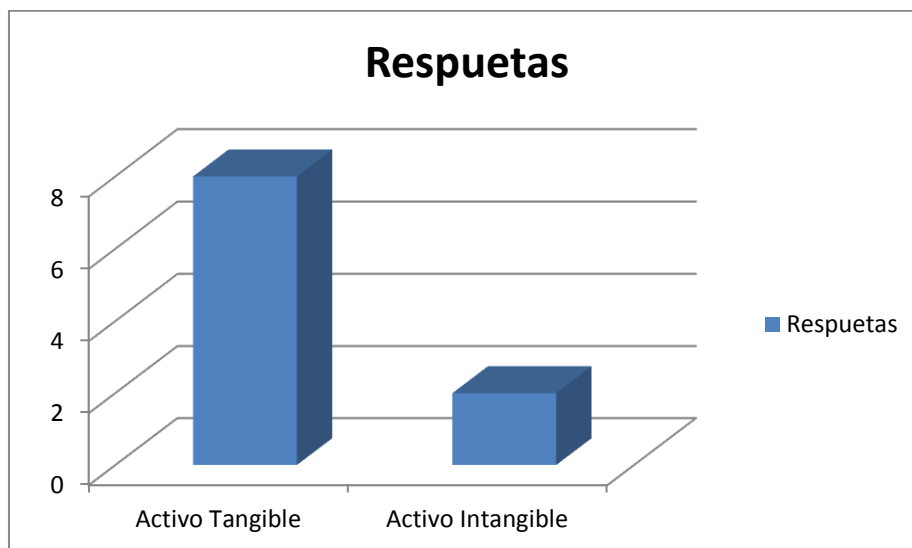
1. ¿Cuál de los siguientes Activos Intangibles considera más importante? El Capital Intelectual, La Marca, Los derechos de propiedad, el software desarrollado por la empresa u otros (menciónelos).



Análisis e Interpretación

De acuerdo al primer análisis de la gráfica, 1 formulada a 30 encuestados, se obtuvo el siguiente resultado al finalizar el procesamiento de datos: 10 encuestados que representan al 33% contestaron el Capital Intelectual, 8 encuestados que representan el 27% respondieron que La Marca, 5 encuestados que representan el 17% respondieron que los Derechos de Propiedad y 7 encuestados que representan el 23% respondieron que el Software.

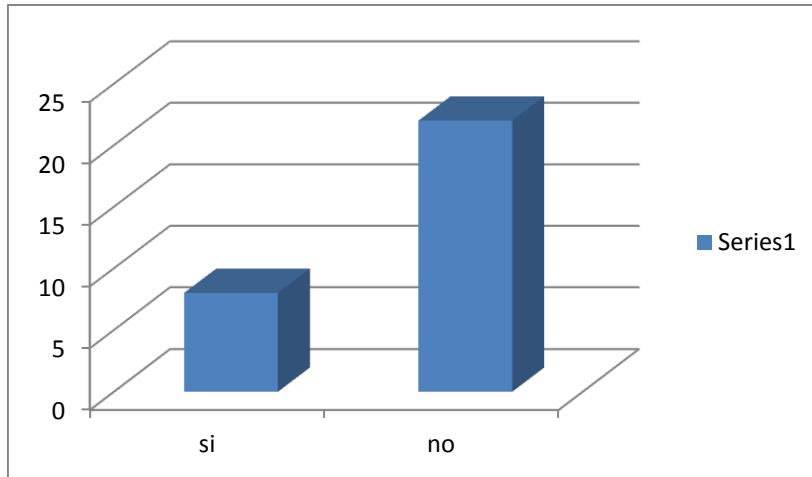
2. En este momento, ¿Cuál considera usted que sea el activo más importante en su empresa, el activo tangible o el activo intangible?



Análisis e Interpretación

De acuerdo al primer análisis de la gráfica, 2 formulada a 10 encuestados, se obtuvo el siguiente resultado al finalizar el procesamiento de datos: 2 encuestados que representan el 40% contestaron el Activo Tangible, 8 encuestados que representan el 60% respondieron que el Activo Intangible es el más importante en su empresa.

3 ¿Los activos intangibles identificados en la pregunta 1, están adecuadamente representados en los estados financieros de su empresa? Explique por favor.



Análisis e Interpretación

De acuerdo al primer análisis de la gráfica, 3 formulada a 30 encuestados, se obtuvo el siguiente resultado al finalizar el procesamiento de datos: 8 encuestados que representan el 27% contestaron que los Activos Tangibles si están representados en los estados financieros, 22 encuestados que representan el 73% respondieron que los Activos Intangibles no se encontraban representados en los estados financieros.

La importancia que han adquirido en los últimos años el capital intelectual y/o activos intangibles en el marco de los procesos de gestión de las empresas, tanto en lo que tiene que ver con el ámbito financiero como lo relacionado con el manejo del talento humano y las áreas operativas, viene a indicar que el concepto en cuestión va más allá de un término afortunado y pasajero y, por el contrario, representa una categoría que responde a una concepción teórica, donde el conocimiento representa el eje central en toda gestión exitosa de toda organización.

Dicha concepción representa precisamente la expresión de un cambio de paradigma en lo que concierne al manejo y gestión de la organización. Dicho cambio representa el paso de una visión

de corte esquemático y simplificador de los procesos de gestión a una visión de complejidad, en la cual el conocimiento representa el eje central, en virtud de una realidad indiscutible e inequívoca:

“Las características básicas de los negocios actuales son el ser múltiples (variados), veloces y complejos”

Esta realidad indica que todo proceso de transacción o de producción en el contexto de la economía actual, se hace posible en función de la agregación de valor a través del conocimiento y, por lo tanto, la gestión del conocimiento viene a constituir el procedimiento esencial para poder lidiar con la complejidad que caracteriza la dinámica de los procesos de producción, intercambio y finanzas.

Los aspectos hasta ahora expuestos permiten afirmar que la comprensión del significado del capital intelectual y los activos intangibles, se encuentra en una nueva concepción de la economía y la empresa, en un nuevo paradigma, donde se asume la realidad social, económica y financiera, desde una perspectiva enfocada hacia la complejidad y en el cual el conocimiento representa el eje central. Este paradigma responde a diferentes denominaciones tales como Nueva Economía, Economía basada en el Conocimiento o Economía del Conocimiento (Drucker, 1993).

A los fines de poder establecer lo que representa la gestión de activos intangibles, es importante precisar el concepto fundamental que se encuentra asociado a dicha gestión. En ese sentido, es pertinente abordar las definiciones que se plantean acerca de los activos intangibles.

Por otra parte, también se les denomina recursos intangibles como “aquellos que no tienen soporte físico, lo que hace muy compleja su identificación y valoración”. Otros autores señalan que los activos intangibles son el resultado de la incorporación de la información y el conocimiento a las distintas actividades productivas de la organización .

En ese orden de ideas, el conocimiento constituye un factor clave en la construcción de ventajas competitivas debido a que, tanto los recursos intangibles como las capacidades que los movilizan, son formas de conocimiento con diferentes grados de identificabilidad, especificidad, codificabilidad y complejidad.

De estas definiciones se pueden deducir una serie de características que permiten delinear las significaciones e implicaciones que se encuentran presentes en la noción de activos intangibles.

Entre esas características se pueden destacar las siguientes:

- ✓ Son el resultado de las propias experiencias de las empresas en la ejecución de sus actividades de producción.
- ✓ Se encuentran incorporados en ellos la información y el conocimiento en las distintas actividades que constituyen el proceso de producción de toda empresa.
- ✓ Comprenden tanto los procesos y sistemas desarrollados en la empresa como los conocimientos y competencias alcanzados por el recurso humano en el manejo y desarrollo de dichos procesos.
- ✓ Ofrecen dificultades para su valoración y medición en función del hecho de que no presentan un soporte físico, por lo que para lograr ello se deben inducir sus efectos, lo que representa la ejecución de un proceso complejo.
- ✓ Por la concentración e intensidad de conocimientos e información presentes en ellos, presentan una serie de condiciones idóneas para convertirlos en activos escasos y valiosos y difícilmente imitables por terceros.

Las características señaladas evidencian la complejidad que presentan los activos intangibles como concepto a manejar en el marco de la gestión financiera a llevar a cabo dentro de las empresas. En atención a ello, se hace pertinente precisar las diferentes formas en las cuales se pueden llegar a presentar estos activos dentro de una determinada organización empresarial.

Con relación a lo antes expuesto, es oportuno acotar la clasificación que realiza Vargas (2000) en la cual establece cuatro criterios fundamentales a partir de los cuales segrega las diferentes formas de activos intangibles. Estos criterios son los de: origen, individuo que los creó, defensa legal y transparencia de la información. Cada uno de estos criterios ofrece una visión de lo que sería la diversidad de los activos intangibles dentro de la empresa y la forma como ellos pueden ser agrupados.

- El Origen: se encuentra en función de su naturaleza, distinguiéndose entonces entre recursos humanos y no humanos.

- Relación con individuo que los creó: En función de la posibilidad que al activo se lo pueda separar o no del individuo o individuos que los crearon.
- Defensa Legal: En función de la posibilidad de defensa legal ante el uso exclusivo del bien.
- Transparencia de la Información: Este aspecto está relacionado con el grado de transparencia u opacidad de la información sobre la que se basan los recursos.

Una segunda clasificación de los activos intangibles, es la que establecen, quienes señalan que estos se pueden agrupar en activos intangibles de recursos humanos, de organización interna y de estructura externa:

Activos Intangibles de Recursos Humanos, según se refieran a las aptitudes y conocimiento de los recursos humanos de la empresa.

Activos Intangibles de Estructura Interna, como la capacidad de los sistemas de información de que dispone la empresa; o procesos.

Activos Intangibles de Recursos Humanos:

En relación a los activos intangibles de recursos humanos, se pueden destacar como los más relevantes los conocimientos y habilidades de los empleados y el índice de capital humano (ICH).

Conocimientos y habilidades de los empleados. Dentro de los activos intangibles de recursos humanos, los más importantes son los conocimientos y habilidades de los empleados. Para medirlos, puede utilizarse el nivel de titulación alcanzada, las cualificaciones profesionales y los conocimientos técnicos. Como en la plantilla se producen altas y bajas, es frecuente presentar estos datos en forma de incremento o disminución (Rodríguez, 2003).

Otros indicadores utilizados para identificar y medir los conocimientos y habilidades, se refiere a la experiencia, ello se determina a través de los años de experiencia profesional y, en este caso, se pueden distinguir aquellas actividades que han supuesto un reto y, por tanto, se ha obtenido un aprendizaje. Existen indicadores del gasto que realiza la empresa en capacitación y el tiempo que dedican los empleados a esta actividad. Para medir la eficiencia, se utiliza el valor añadido por

empleado. Es frecuente obtener indicadores de estabilidad como índices de rotación de los empleados o el número medio de años que permanecen en la empresa.

Índice de Capital Humano. Se relaciona con la satisfacción de los empleados, este índice trata de medir la capacidad global de los empleados para crear valor, la creatividad, liderazgo y capacidad de gestión de los directivos es un activo intangible muy importante. En una auditoria de activos intangibles es importante detectar la existencia de personas insustituibles (directivos, técnicos, informáticos, trabajadores con experiencia y compromiso), cuya pérdida causaría un importante perjuicio a la organización. Para la medición de los activos intangibles de recursos humanos, se pueden destacar el Índice Multidimensional de Portella y el Modelo de Determinación Salarial de Arrazola y Hevia. En relación al primero de los métodos nombrados, Arrazola y Hevia (2003) señalan lo siguiente:

El índice “homogeniza” componentes del capital humano que potencialmente son diferentes (formación escolar, experiencia laboral, entre otros) de manera que permite efectuar comparaciones entre individuos con dotaciones potencialmente diferentes, por ejemplo, comparar un individuo con 12 años de estudios y 1 de experiencia con otro con 6 años de estudio y 8 de experiencia, u otro sin estudios pero con 20 años de experiencia.

A través de este índice se trata de integrar componentes y elementos disímiles que se ubican dentro del concepto de capital humano, a los fines de poder establecer las mediciones y comparaciones correspondientes. A través de la aplicación de correcciones en las medidas de los diversos componentes del capital humano se evita que la ausencia de un componente lleve el ICH a cero. “...permite estimar la dotación de capital humano y que tiene en cuenta la evolución salarial y, por tanto, la dimensión del capital humano como generador de rentas”. Desde la perspectiva del modelo propuesto por los autores señalados, se trata de un esquema de cálculo salarial centrado donde se puede estimar una medida del capital humano que tiene en cuenta la formación obtenida con la educación formal y la experiencia laboral.

También se debe considerar los indicadores para medir los activos intangibles de recursos humanos, de acuerdo a:

- ✓ Porcentaje de empleados que saben cuál es su trabajo y conocen de que modo contribuyen a la consecución de los objetivos de la organización.

- ✓ Existencias de políticas de promoción, ascenso y recompensa a los empleados por la utilización de sus conocimientos y habilidades, por sus conexiones, por potenciales clientes y por innovaciones que propongan y resulten en un beneficio para la empresa.
- ✓ Porcentaje de empleados que posean título universitario, terciario, secundario. Este indicador permitiría informar acerca de la evolución de la capacitación de los recursos humanos de la organización y el nivel de motivación para el progreso.
- ✓ Bajas voluntarias sobre número de empleados. Este indicador mide la rotación del personal.
- ✓ Quejas del personal sobre número de empleados. Tanto si se quejan por que hay “demasiados empleados” como si hay “muy pocos” empleados.
- ✓ Sugerencias del personal sobre número de empleados.

Estos indicadores, permiten establecer el saber hacer o las competencias de los trabajadores, las promociones por las ejecutorias alcanzadas en función de los objetivos de la empresa y la formación académico-profesional, los niveles de rotación e insatisfacción laboral, como elementos a medir para establecer las aproximaciones hacia la determinación de este activo.

Activos Intangibles de Estructura Interna:

En lo que corresponde a los activos intangibles de estructura interna, Serrano y Chaparro afirman que estos:

Se refieren a la estructura organizativa formal e informal, a los métodos y procedimientos de trabajo, a los sistemas de dirección y gestión, la cultura de la empresa y la filosofía de gestión. El análisis de la cadena de valor proporciona una guía para su medición. Los más comunes son la organización de los sistemas de información y los índices relacionados con la investigación y desarrollo que realiza la empresa.

En relación a lo señalado, la empresa puede tener un activo intangible en la organización de sus sistemas de información, software, bases de datos o el uso eficiente de tecnologías de la comunicación, como aspectos que pueden ser objeto de observación, medición y calificación.

Igualmente, se puede calificar como activos intangibles de estructura interna, la investigación y desarrollo dentro de la empresa.

Con miras a precisar y complementar lo anteriormente expuesto, Serrano (2008) destaca un esquema de activos intangibles de estructura interna, con sus respectivos indicadores. Estos activos son: capacidad de innovación en la organización, investigación y desarrollo, creatividad, organización de sistemas de información, uso eficiente de la tecnología de la información, nivel de burocracia interna, tipo de dirección y capacidad de trabajar en grupo.

Puscich y otros proponen como indicadores de estructura interna aquellos que miden el aprovechamiento de la tecnología de información y los indicadores de innovación. Los primeros se encuentran representados en:

- Fechas de actualización de las bases de datos de los clientes. Dado que las mismas carecen de valor si no se mantienen actualizadas, plantean los autores señalados que se debe mantener un el perfil vigente y actualizado de los clientes, que incluya su profesión, sus lugares de fin de semana, sus pasatiempos, sus preferencias con respecto a bienes del hogar, entre otros. Este indicador podría informar acerca de la intención de una empresa de conocer las necesidades de sus clientes.
- Grado de conocimiento de tecnologías de información por parte de los administradores. En general, dichos recursos son expuestos en los informes contables a su costo y no como están siendo utilizados por la organización para obtener resultados y brindar soluciones que contribuyan a un buen manejo de la información.

Existencia de planes para adoptar tecnologías de información. En cuanto a los indicadores relacionados con la innovación, se encuentra los siguientes:

- Relación de las Ventas de nuevos productos y las ventas totales. Este indicador muestra el éxito de una empresa en el mercado.
- Tiempo que duran los ciclos de vida de los productos. Con respecto al tiempo que tarda la empresa en lanzar nuevos productos o modificar su diseño y características.

3.25 Valoración

Como parte importante del valor de mercado de toda empresa, los activos intangibles deben ser objeto de medición y valoración y, en función de su relevancia y características su administración y gestión se debe orientar “hacia la identificación de valor agregado y aumentar la eficiencia de estos activos en la generación de valor”.

En relación a lo señalado, la responsabilidad que se asume en la gestión de los activos intangibles se relaciona con los parámetros que identifican la gestión del conocimiento, puesto que implica determinar el real impacto que tienen los intangibles, como expresiones del conocimiento, en la generación de valor en los productos y/o servicios de la organización. Ello a partir de un proceso que comprende su detección, identificación selección y organización, entre otras actividades dirigidas a su elaboración y consolidación con base a los datos y la información procesada y analizada.

En ese sentido, la gestión de los activos intangibles como una modalidad de la gestión del conocimiento comprende:

Por un lado, la existencia de la organización, la planificación, la dirección y control de procesos para la conformación o disposición de determinados conocimientos; y por el otro, la capacidad que debe tener la organización para someterse a la dinámica en la cual desde su interior y el exterior capta o percibe, organiza, almacena, evalúa y emite respuestas en función de dicha información, constituyéndose el aprendizaje de la organización en un proceso permanente.

Bajo las premisas relacionadas con este planteamiento, la medición, valoración y gestión de los activos intangibles constituye uno de los aspectos claves a desarrollar por las empresas del mundo actual, en el sentido de que su debida evaluación y gerencia permite, por un lado, establecer el valor que dichos activos tienen en el valor total de la empresa y, por el otro, establecer una medición realista de los retornos sobre activos (ROA) y retornos sobre la equidad (ROE), al tener un conocimiento de los beneficios que los activos intangibles le generan a la empresa (Ibídem). Sosa Gómez (2004), afirma que la estructuración de los diversos modelos de medición y valoración de los activos intangibles en la empresa persigue como propósito común y fundamental: Informar acerca del valor oculto en las organizaciones, ese valor que generalmente no viene representado como información relevante en los balances financieros y que destaca por sus atributos silenciosos, pero que representa una fuerza muy poderosa al momento de ponderar el valor integral de las firmas en un momento determinado.

Al existir una medición de aquellos activos que no se encuentran reflejados en los balances financieros convencionales, se facilita la ejecución de una gestión a través de la cual se pueda determinar con precisión el impacto de los activos intangibles en el valor agregado de la empresa y establecer cuál es su verdadero valor en el mercado.

Como complemento a lo señalado, Palomo (2003) afirma que los enfoques propuestos para la medición de los activos intangibles se encuentran orientados al cumplimiento de cualquiera de estos propósitos:

- ✓ Evidenciar el valor de los AI en el valor actual del negocio.
- ✓ Soportar el objetivo corporativo, de estar aumentando continuamente el valor de los accionistas.
- ✓ Administrar los AI con valor y hacerlos crecer en el mediano y largo plazo.
- ✓ Generar información más útil para los futuros inversionistas.

4. CONCLUSIONES

La Norma Internacional de contabilidad Número 38, habla de los activos intangibles y que deben de ser reconocidos al costo siempre y cuando sea probable que los beneficios económicos atribuidos a él lleguen a la empresa y si el costo del activo es medido fiablemente. En la NIC 38 se especifican que todos los costos de investigación deben de ser reconocidos como gastos y que los activos intangibles deben de ser reconocidos mediante el método de punto de referencia o el de tratamiento alternativo permitido.

- El valor de las empresas en la actualidad, tanto en el sector industrial como en el de comercio o servicios, no reside solamente en sus instalaciones, maquinaria o edificios, sino en aspectos inmateriales como la capacidad de desarrollar relaciones estables con sus clientes y conseguir su fidelización, su capacidad para innovar e introducir nuevos productos o servicios al mercado, o la competencia técnica y motivación de su personal. Por ello, es que se puede afirmar que el valor de las empresas en la actualidad viene dado por el conjunto de sus activos tangibles y el de sus intangibles.

- Hay algunos intangibles que pueden ser negociados sus derechos tales como las marcas, patentes, derechos de autor, pero hay otros como el crédito mercantil adquirido que es inseparable de la entidad que lo origino.
- En este tipo de activos, reside la capacidad de la empresa para generar correlaciones y, a partir de ellas, mejorar su posición competitiva.
- Según diferentes autores los activos intangibles pueden ser clasificados principalmente, en recursos humanos (conocimientos y habilidades de los empleados) y de estructura, bien sea interna (métodos y procedimientos de trabajo, análisis de la cadena de valor) o externa (marcas, prestigio e imagen de la empresa).
- Los índices de valoración de los activos intangibles nos permiten medir cada uno de indicadores operativos que tienen como propósito: evidenciar el valor de los activos intangibles en el valor actual del negocio y así disminuir la brecha existente entre el valor en libros y el valor del mercado de la empresa, soportar el objetivo corporativo, de estar aumentando continuamente el valor de los accionistas, administrar los activos intangibles con valor y hacerlos crecer en el mediano y largo plazo, generar información más útil para los futuros inversionistas.

5. BIBLIOGRAFIA

- ❑ Instituto Americano de Contadores. Boletín de Investigación Contable N° 43.
- ❑ La Contabilidad en la Administración de Empresas Anthony, Robert N. Unión Tipográfica Hispanoamericana. México, 1969, pág. 162.
- ❑ INTRODUCCION A LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD Eutimio Mejía Soto NIC 38 (Activos Intangibles).
- ❑ Activos Intangibles Jacqueline Saettone. Boletín de la Universidad del Pacífico. N°3. Julio-agosto 2003. <http://www.up.edu.pe/serv/boletin/01i.php>.
- ❑ Tesis Análisis de los Intangibles como Recursos Estratégicos en la Administración Pública de Guillermo Sarimante Zea, Dra. Dña. Isabel.
- ❑ Decretos Supremos 2649 y 2650 de 1993.
- ❑ Fowler Newton, E. Contabilidad Superior. Editorial Machi, 1995.
- ❑ La Contabilidad de Activos Intangibles. Vázquez R. y Bongianino de Salgado C. 2002. Pág. 15.
- ❑ El Capital Intelectual: Valoración y Medición. Nevado Peña D., López Ruiz V. Financial Times. Madrid. 2001
- ❑ Revista Legislativa del Contador LEANDRO CAÑIBANO C. No 19 pág. 81-91