

**UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y FINANCIERAS
CARRERA DE CONTADURIA PÚBLICA**

PROYECTO DE GRADO



TEMA

**“LA IMPORTANCIA DE LOS INTANGIBLES EN LA INFORMACIÓN
CONTABLE”**

POSTULANTE : UNIV. ALEJO APAZA BEATRIZ WENDY

TUTOR : LIC. LUIS FERNANDO PÉREZ VARGAS

LA PAZ – BOLIVIA

AGRADECIMIENTOS

"A mis padres y familia,

...por enseñarme el amor al estudio.

"A mi tutor, Lic. Luis Fernando Perez

...por su guía.

"A los docentes de la carrera de Contaduría

Publica,

...y todos aquellos que hicieron posible la

confección y elaboración de este trabajo."

DEDICATORIA

Dedico este proyecto y toda mi carrera universitaria a Dios por ser quien ha estado a mi lado en todo momento dándome las fuerzas necesarias para continuar luchando día tras día y seguir adelante rompiendo todas las barreras que se me presenten.

Le agradezco a mi mamá Emiliana Apaza y mi papá Toribio Alejo, ya que gracias a ellos soy quien soy hoy en día, fueron los que me dieron ese cariño y calor humano necesario, son los que han velado por mi salud, mis estudios, mi educación alimentación entre otros, son a ellos a quien les debo todo, horas de consejos , de regaños, de reprimendas de tristezas y de alegrías de las cuales estoy muy segura que las han hecho con todo el amor del mundo para formarme como un ser integral y de las cuales me siento extremadamente orgullosa, A mis hermanos Mayra ,Alvaro, Carol y Kely ,los cuales han estado a mi lado, han compartido todos esos secretos y aventuras que solo se pueden vivir entre hermanos y que han estado siempre alerta ante cualquier problema que se me puedan presentar.

PROYECTO DE GRADO

“LA IMPORTANCIA DE LOS INTANGIBLES EN LA INFORMACION CONTABLE”

Indice

Pag.

I.- INTRODUCCIÓN.....	5
------------------------------	----------

CAPITULO I

PRESENTACION DEL ESTUDIO

1.1 EL PROBLEMA DE LA INVESTIGACIÓN	8
1.1.1 Planteamiento de la investigación	8
1.1.2 Formulación del Problema.....	10
1.1.3 Sistematización del Problema	10
1.2 JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN	11
1.2.1 Justificación Teórica	11
1.2.2 Justificación Metodológica.....	11
1.2.3 Justificación Práctica	12
1.3 FORMULACIÓN DE LA HIPOTESIS	12
1.3.1 Identificación de las variables.....	13
1.3.2 Concepto de variable.....	13
1.4 OBJETIVO DE LA INVESTIGACIÓN.....	14
1.4.1 Objetivo Principal.....	14



1.4.2 Objetivo Específico..... 14

CAPITULO II

MARCO TEÓRICO

2.1 Capital a mantener..... 15

2.2 Capital Financiero..... 16

2.3 Capital Económico 16

2.4 Capital Intelectual 17

2.5 Capital Económico Integral 19

2.6 Activos intangibles..... 19

 2.6.1 Patentes 20

 2.6.2. Plusvalía Mercantil (Goodwill) 21

 2.6.3 Derechos de autor o derechos reservados..... 22

 2.6.4 Marcas..... 22

 2.6.5 Franquicias o Licencias 23

 2.6.6 Secretos Industriales o de Exclusividad 23

 2.6.7 Costos de investigación y desarrollo 24

 2.6.8 Gastos de Mercadotecnia..... 24

 2.6.9 Derechos de arrendamiento 25



CAPITULO III

METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION

3.1 Tipo de Estudio.....	27
3.2 Método de Investigación.....	27
3.3 Fuentes Técnicas para la recolección de información.....	28
3.3.1 Fuentes Primarias	28
3.3.2 Fuentes secundarias	28

CAPITULO IV

MARCO PRÁCTICO Y MODELO DE PROPUESTA

4.1 Generalidades.....	29
4.2 Los Intangibles	32
4.2.1 Clasificación de los intangibles.....	34
4.2.2. Los Intangibles y la contabilidad.....	38
4.2.3. La Medición de los Intangibles y el Capital a Mantener.....	44
a) El Capital Financiero.....	45
b) Capital Económico	45



**CAPITULO V
MEDICIÓN DE INTANGIBLES**

5.1 MODELO DE MEDICIÓN DE INTANGIBLES.....	52
5.2 PROYECTO DE INFORMACIÓN COMPLEMENTARIA SOBRE ..	56
a) Estructura Externa	59
b) Estructura Interna	59
5.2.1 Indicadores de Recursos Humanos.....	64
5.2.2 Indicadores de Estructura Externa/ Clientela / Relacional:.....	66
5.2.3 Indicadores de Estructura Interna/ Procesos.....	68
5.3 APLICACIÓN DEL MODELO	71

CONCLUSIONES

6. CONCLUSIONES.....	73
BIBLIOGRAFIA PRELIMINAR.....	75
ANEXOS.....	76



“ LA IMPORTANCIA DE LOS INTANGIBLES EN LA INFORMACIÓN CONTABLE”

I.- INTRODUCCIÓN

La economía de las últimas décadas a través de una mayor apertura de carácter internacional y la desregulación de los sistemas económicos , ha generado indefectiblemente la intensificación de la competencia.

Esta circunstancia y los avances logrados en la tecnología de información han transformado el paradigma tradicional de la economía.

Se ha pasado de la “ Era Industrial” a la que se ha dado a llamarse “Era de Conocimiento”

El conocimiento se esta transformando como un elemento esencial para la vida y subsistencia de las organizaciones , adquiriendo la característica de un recurso básico para la innovación y la evolución general de los negocios.

Su aplicación a las operaciones productivas han transformado la actividad económica poniendo de relieve que esos conocimientos son el más importante valor agregado para la empresa.

Los conceptos que últimamente se han dado a llamar “Capital Intelectual” no son más que la expresión representativa de los activos intangibles que posee una organización que, en general, no están adecuadamente



“ LA IMPORTANCIA DE LOS INTANGIBLES EN LA INFORMACION CONTABLE “

Representados en la información contable y que surgen de la aplicación del conocimiento.

El “Capital Intelectual” representaría , entonces, la suma de todos aquellos intangibles presentes en la empresa que se identifican con el valor creado por la investigación y el desarrollo, la innovación , las prácticas organizacionales internas , las relaciones y vínculos con los agentes del contexto y toda la acción de los recursos humanos que , tradicionalmente, no son reconocidos en su totalidad por la contabilidad financiera.

En esta solo se reconocen actualmente algunos activos intangibles identificables y controlables y además un concepto que surge de las combinaciones de empresas, comúnmente denominados : derecho de llave, plusvalía mercantil , crédito mercantil o goodwill , marcas, derechos de autor franquicias o licencias , etc. y que puede ser definido como:

“El valor monetario imputado a la suma de todas las ventajas especiales , en algunos casos de dificultosa identificación , relacionadas con la marcha del negocio, teniendo en cuenta la posibilidad de que en el futuro se mantengan dichas ventajas”.

La denominación “Capital Intelectual” compila en su interior esa suma de ventajas especiales , en algunos casos que se genera por la propia empresa, que surgen de la aplicación del conocimiento por la experiencia y que deben ser ya no solo preservativas y mantenidas , como el capital financiero , sino enriquecidas día a día.



“ LA IMPORTANCIA DE LOS INTANGIBLES EN LA INFORMACION CONTABLE “

Lo expuesto nace la necesidad de profundizar en este PROYECTO DE GRADO , el análisis de estos intangibles , su medición y su inclusión en la información externa dirigida a terceros , como sugerencia.

Por otra parte, también merece consideración al aspecto de la información interna de tal forma que permita una adecuada gestión de ese conocimiento y los intangibles que surgen, para cumplir con la finalidad de aplicar la agregación de valor a la empresa.



CAPITULO I

PRESENTACIÓN DEL ESTUDIO

1.1 EL PROBLEMA DE LA INVESTIGACIÓN

1.1.1 Planteamiento de la investigación

La Contabilidad tiene como objetivo esencial proveer a los usuarios de los estados financieros de una información valiosa para un proceso de toma de decisiones eficientes.

Dicha información puede ser usada por la Dirección de la empresa para tomar decisiones operativas y estratégicas o para poder controlar la marcha de la misma. Presentando a terceros que deben tomar decisiones de inversión o de riesgo a la empresa; tanto inversionistas actuales como potenciales.

La información contable no debe olvidarse que es útil para cualquiera, que debe emitir criterios o juicios y decisiones que llevarán a consecuencias de tipo económico. La Contabilidad también ayuda a predecir los efectos de las decisiones y ayuda a dirigir la atención hacia muchos problemas, las imperfecciones y las ineficiencias actuales, así como hacia las oportunidades.



“ LA IMPORTANCIA DE LOS INTANGIBLES EN LA INFORMACION CONTABLE “

Como consecuencia de ello , cualquier acontecimiento que pudiese afectar la situación financiera presente y futura de la empresa debería quedar reflejada en los estados financieros.

Últimamente , se estuvo insertando en una nueva economía basada en el conocimiento, intensiva en tecnología y en constante cambio , en la cual las inversiones en recursos humanos , tecnología , investigación y desarrollo se han convertido en esenciales para el fortalecimiento de la posición competitiva de las empresas y asegurar su viabilidad futura en un entorno altamente competitivo.

Como consecuencia de ello , el modelo tradicional de contabilidad financiera no está consiguiendo acompañar al revolución que enfrentan los negocios . Los Estados Financieros de las empresas se muestran cada vez más estáticos y obsoletos para representar el verdadero valor de las empresas. Una manifestación clara de la pérdida de la relevancia de la información contable es la creciente diferencia existente entre el valor de mercado de las empresas el valor contable . Estos nuevos **valores intangibles**, asumen tanta relevancia actualmente que están obligados a los especialistas a buscar instrumentos para medir esta nueva fuerza de riqueza.

La falta de una adecuada incorporación , sus características especiales de los intangibles hacen muy difícil de aplicar el criterio tradicional para su medición , sin embargo mediante una aplicación de un modelo de intangibles nos permitirá , si ella se aplica en términos relacionales de aspectos significativos para la empresa , estoy convencida que se abrirá un interesante campo de posibilidades que permitiría su medición y exposición en la información contable.



1.1.2 Formulación del Problema

Actualmente la información contable, no muestra un estado real de la empresa, ya que está afectando su información al no considerar la generación de aspectos fundamentales como el “Capital intelectual”.

1.1.3 Sistematización del Problema

¿Pueden ser medidos los intangibles?

Si la respuesta anterior fuera afirmativa ¿Qué elementos serían necesarios para llevar a cabo la medición?

¿Qué usuarios requerirían información sobre los intangibles? ¿Cuál sería el uso más frecuente que se le daría a esta información?

¿Qué tipo de información sobre intangibles deberían brindar los estados financieros?

¿ Que costos y beneficios acarrearía la información sobre los intangibles?



1.2 JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN

1.2.1 Justificación Teórica

Hasta ahora no existe un sistema completo que se exprese en dinero y que, a la vez, sea suficiente para la toma de decisiones por parte de los administradores, este problema ha surgido por el avance tecnológico, y que las empresas están en constante desarrollo y modificación de su estructura contable, dependiendo del propósito de la medición, una empresa no es la misma de hace años atrás el desarrollo económico y las necesidades nos empujan a modificar ciertas situaciones, por lo tanto los flujos de conocimiento como los intangibles no son necesariamente monetarios y podrían utilizarse otras representaciones.

Muchas empresas tradicionales usan indicadores no monetarios para medir su eficiencia tales como toneladas por hora, capacidad utilizada en unidades, etc. La eficiencia operacional y la eficiencia de la estructura interna han sido medidas desde siempre en las organizaciones.

1.2.2 Justificación Metodológica

Los estados financieros que es el resultado de operaciones económicas de la contabilidad financiera, deben cubrir las necesidades comunes de la mayoría de los usuarios. Esto es porque casi todos los usuarios toman decisiones económicas.



Existe evidencia internacional, a través el desfase entre valores de mercado y valores contables de las empresas, de que los inversores están valorando intangibles no contenidos en los Estados Contables, y sobre los que no ofrecen información suficiente, por lo tanto es necesario que se puedan fijar requisitos diferentes o adicionales para sus propios interés como empresario o usuario.

1.2.3 Justificación Práctica

La utilización de indicadores de gestión , asociados a los tradicionales indicadores financieros , permitirán considerar a la medición con un sentido más amplio , más allá de los criterios contables y , en consecuencia , se podrá disponer de una información sobre la situación de las empresas que resulte más apropiada en el marco de una economía basada en el conocimiento.

1.3 FORMULACIÓN DE LA HIPOTESIS

Un modelo de medición de intangibles se deberá desarrollar intentando identificar, seleccionar, clasificar y medir aquellos activos de la empresa que tiene capacidad de generar valor y que hasta ahora, no son evaluados sistemáticamente.



1.3.1 Identificación de las variables

La variable independiente, explicativa, proporcional causal, simboliza la incorporación el valor agregado a las empresas incapaz de ser tocado o percibido por el tacto mediante la era actual del conocimiento.

La variable dependiente, proporcional significa incorporar el capital intelectual a las empresas que representa las suma de todos los intangibles.

1.3.2 Concepto de variable

Existen muchas definiciones de variable tanto como libros y autores . Para unos variable es una característica , una propiedad, dentro de la unidad de observación (UO) o de la unidad de análisis (UA) y que se puede medir. Otros sostienen que variable es aquel hecho , en el se puede valorar su magnitud; siendo variable el concepto estadístico y valor de medida individual de la variable.

Algunos otros sólo consideran como variable al “hecho” que se puede cuantificar. De acuerdo al, “tipo” de “hechos” o variables y a la forma o técnica de medirlos, se determinan escalas de medida que pueden ser : de razón , intervalares , ordinales y nominales.



1.4 OBJETIVO DE LA INVESTIGACIÓN

1.4.1 Objetivo Principal

Es la necesidad de profundizar el análisis de los intangibles , su posible medición y su inclusión en la información externa dirigida a terceros y/o usuarios , y cumplen con la finalidad de agregar valor a las empresas.

1.4.2 Objetivo Específico

Elaborar un modelo que sirva medir los intangibles, intentando identificar , seleccionar , y clasificar como medir a todos aquellos activos que tienen capacidad de generar valor , es además la preparación fuera la protección de los intereses de los inversores y/o acreedores , serían de total relevancia la prudencia y la verificabilidad , por ello , los intangibles no adquiridos no se expondrán . (contabilidad tradicional).



CAPITULO II

MARCO TEÓRICO

2.1 Capital a mantener

La contabilidad se refiere a un ente, que en una economía capitalista está representado , en su inmensa mayoría , por la empresa. Entre los riesgos característicos del empresario capitalista está su deseo de maximización del beneficio o ganancia a obtener en la empresa.

Una de las bases para una correcta definición del concepto de ganancia es la denominación del capital a mantener , ya que exista ganancia (o pérdida) en un periodo cuando al finalizar el mismo se posea una mayor (o menor) riqueza que al comenzarlo, una vez eliminadas las variaciones que se hubieran producido por aportes o retiros de los socios.

En la doctrina y en las normas se considera a esa riqueza como capital , teniendo en cuenta su interpretación económica , es decir considerando del monto total de los activos netos de la empresa.

El concepto de capital a mantener reconoce dos posiciones bien identificadas y son: a).- Capital financiero ; b).- Capital económico , que señalamos a continuación.



2.2 Capital Financiero

Este concepto sostiene que el capital está dado por la valuación del patrimonio neto considerando en unidades monetarias. Son valores y cifras aportadas por los socios o accionistas. La transformación de estos valores nominales a unidades monetarias de poder adquisitivo constante no podría hacer variar este concepto.

De acuerdo con este concepto y de acuerdo con International Accounting Standard (comité de normas internacionales de contabilidad) señala: “ Se obtiene ganancia solo si el importe financiero (o monetario) de los activos netos al final del período excede al importe financiero (o monetario) de los activos netos al principio del mismo, después de excluir las aportaciones de los propietarios y las distribuciones hechas a los mismos durante este período”

2.3 Capital Económico

Este concepto sostiene que el objetivo del empresario es mantener la capacidad operativa de la empresa ya que la misma aspira a mantener su actual actividad y por lo tanto debe ser capaz de reponer los activos operativos que se han ido consumiendo en el desarrollo de sus operaciones, debiendo interpretarse que el capital a mantener no se relaciona con el dinero inicialmente aportado sino con el mantenimiento de los bienes operativos que permitan a la empresa resguardar un determinado



nivel de actividad. De la misma forma con este criterio:

Tal como lo indica el I.A.S.C. , “Se obtiene ganancia solo si la capacidad productiva en términos físicos (o capacidad operativa) de la empresa al final de período (o los recursos o fondos necesarios para conseguir esa capacidad) excede a la capacidad productiva en términos físicos al principio del período , después de excluir las aportaciones de los propietarios y las distribuciones hechas a los mismos durante un período.”

Se puede apreciar que bajo este punto de vista la utilidad será aquella que se determine después de asegurar ese nivel operativo. Esto limitará el reparto de dividendos o retiros de los socios. En el supuesto básico es que la empresa continúa con la actividad y por lo tanto debe reponer sus activos productivos.

2.4 Capital Intelectual

El valor de un negocio se mueve cada vez más de los activos a los intangibles: Marcas , patentes , franquicias , software , programas de investigación .ideas , experiencia . Hasta ahora empieza a despertar interés en las compañías la medición de este activo , que contribuye a crear una brecha cada vez más grande entre el valor contable y el valor del mercado ; este cambio es cada vez más dramático en las empresas de amplia base tecnológica (internet , Software, biotecnología , etc).



“ LA IMPORTANCIA DE LOS INTANGIBLES EN LA INFORMACION CONTABLE “

Podemos decir que uno de los factores que marca esta diferencia es el capital intelectual . Para el efecto hacemos un descripción de los elementos que conforman el capital intelectual.

Leif Edvinson, hace dos grandes clasificaciones del capital intelectual

a).- Capital humano

Que corresponde al conjunto de conocimientos , habilidades , actitudes , y destrezas de las personas que componen las organizaciones.

A partir de los flujos de conocimiento , se crean recursos para las empresas que constituyen activos intangibles, los cuales configuran el capital intelectual o conjunto de competencias humanas , organizacionales, tecnológicas y relaciones del ente.

Estos activos constituyen en la actualidad el factor determinante de la habilidad empresarial para producir beneficios. Es por ello que los entes económicos pueden crear conocimiento implícito aplicable y transformado a explícito sobre aspectos tecnológicos , actividades de producción , condiciones de mercado u otros procesos organizacionales del ente, para generar nuevos productos y servicios, ampliar y asegurar su clientela, mejorar los procesos de producción y comercialización , aprovechar las oportunidades de negocios y neutralizar los riesgos.



2.5 Capital Económico Integral

Esta alternativa incorpora al concepto de capital físico los bienes intangibles en razón de la importancia que los mismos han adquirido en los últimos años en el desarrollo de los negocios.

2.6 Activos intangibles

Si nos atenemos a la definición que nos ofrece el Diccionario de la Real Académica Española : Intangible , objetivo, “ Que no debe o no puede tocarse”. Así de sencillo. Podríamos agregar que es algo “Incapaz de ser tocado o percibido por el tacto”.

Sin embargo desde su simple aceptación gramatical ya nacen las discrepancias, dado que así como el diccionario indica que el término intangible es un adjetivo que generalmente califica a activos, inversiones o recursos, también se le asigna la categoría de nombre propio bajo cuya denominación se incluye los conceptos mencionados.

La OCDE (Organización para la Cooperación del Desarrollo Económico), pone énfasis en definir las inversiones intangibles , considerando como tales a todos aquellos pagos que cubren largos plazos con el objeto de incrementar la futura “performance” de la empresa. Sin embargo no se especifica claramente que constituye una inversión intangible.



“ LA IMPORTANCIA DE LOS INTANGIBLES EN LA INFORMACION CONTABLE “

En otros casos se propone para su definición la idea de recursos intangibles.

Esta definición comprendería a aquellos bienes, capacidades, procesos organizacionales atributos, información, conocimientos, relaciones, etc., controlados por un ente, que le permiten al mismo concebir la implantación de estrategias que mejoren su eficiencia y efectividad.

Es necesario aclarar que en el caso del factor humano el control del ente es limitado, dada la característica especial de este recurso que lleva en sí mismo el conocimiento y las capacidades, sin que sea objeto de control y transferencia total. Es el intangible que todos los días cuando ha cumplido su tarea, se retira del ente llevándose el valor de su conocimiento.

Por lo señalado las definiciones genéricas que todavía ni tienen en cuenta los aspectos más restringidos de la contabilidad, nos quedamos con la definición en nuestro medio en el sentido de:

Los activos intangibles son aquellos activos no corrientes, que sin tener esencia física, tienen larga duración y son aprovechados en los negocios en la producción de bienes y servicios.

2.6.1 Patentes

En términos sencillos, se define que una patente es un documento que confiere el gobierno y que da a su dueño algún privilegio especial con respecto a la industria.



Esta puede conferir el derecho exclusivo para usar, fabricar ciertas cosas , o para producir de cierta manera y vender un producto sin interferencia o infracción de los competidores.

Una patente es un activo si tiene valor, y no es nada si no lo tiene.

2.6.2. Plusvalía Mercantil (Goodwill)

La Plusvalía mercantil es sin duda uno de los activos mas complejos y controvertidos presentados en los estados contables. A menudo se dice que es el más intangible de los activos de su clase.

Es muy especial porque a diferencia de las cuentas por cobrar , el inventario, y las patentes , que se pueden vender o intercambiar individualmente en el mercado , la plusvalía mercantil sólo se puede identificar con la empresa en su conjunto.

Por lo tanto su definición es un activo intangible que es la causa de la producción de la ganancia neta en exceso de la que se considera normal en esa empresa particular, en este ambiente de negocio particular.



2.6.3 Derechos de autor o derechos reservados

Los derechos de autor son los derechos exclusivos para reproducir , publicar y vender un libro , una composición musical, una película o artículos similares.

2.6.4 Marcas

Las marcas son identificaciones distintivas de productos manufacturados o servicios, que toman la forma de nombre , símbolo, lema, logotipo o emblema.

Las marcas , nombres comerciales, marcas comerciales , fórmulas secretas y artículos

similares son derechos de propiedad con vidas económicas , que dependen del tiempo en que se usen .En los informes a los accionistas , sus costos se amortizan a lo largo de su vida útil .

Recuerde que las marcas se registran como activos intangibles sólo si e compran.

Las compañías como coca cola , que han gastado millones de dólares en publicidad para crear una conciencia pública de sus marcas, no muestran



ningún activo intangible , a pesar que su marca sea extremadamente valiosa.

Si una compañía tiene marcas u otros activos intangibles, que dejen de tener valor , éstos se deben cancelar de inmediato en la forma de un gasto.

2.6.5 Franquicias o Licencias

Las franquicias o Licencias son privilegios otorgados por un gobierno, fabricante o distribuidor para vender un producto o servicio de acuerdo a condiciones específicas en una área geográfica específica.

El costo de franquicia varía enormemente y a menudo puede ser significativo.

Cuando el costo de la franquicia es pequeño , éste puede cargarse inmediatamente a gastos , o amortizarse en un periodo determinado.

Cuando el costo es considerable, la amortización debe basarse en la vida de la franquicia (si es limitada), el período de amortización , sin embargo , no puede exceder de 40 años .

2.6.6 Secretos Industriales o de Exclusividad

Los secretos industriales o llamados de exclusividad es un permiso que algunos negocios deben conseguir para poder operar .



Pueden ser una exclusividad oficial, o privada (como una agencia de medicamentos o automóviles).

Cuando hay un costo y la exclusividad es de duración ilimitada no es necesario considerar la amortización ; sin embargo , si la duración es limitada, se debe amortizar por cualquiera que sea el período limitado.

2.6.7 Costos de investigación y desarrollo

Muchos negocios consideran los costos de investigación y desarrollo como activos intangibles y otros registran como gastos.

Los costos de investigación y desarrollo se capitalizan y amortizan a lo largo de los años en que se espera recibir los beneficios.

Tales costos eran el resultado de una investigación , planeación o crítica dirigida a la obtención de un nuevo producto o proceso o de mejoras significativas en los productos o procesos existentes.

2.6.8 Gastos de Mercadotecnia

Los gastos de mercadotecnia son los que se incurren con el objetivo inmediato de obtener conocimiento del mercado para un producto o servicio, darlo a conocer , desarrollarlo o mantener la preferencia del consumidor .



En consecuencia , el concepto incluye la investigación de mercados , la creación de marcas y nombres comerciales, la publicidad y las promociones de productos.

Como objetivo mediato, estos gastos persiguen obtener utilidades para las empresas.

Para justificar su diferimiento sería necesario que la obtención de utilidades fuera identificable con los gastos incurridos y que se logrará en un periodo posterior a aquel en que se incurrieron . Consecuentemente , es necesario considerar los gastos de mercadotecnia bajo dos criterios.

Los gastos de investigación de mercado, por sí mismos , sólo logran obtener la información para tomar una decisión respecto a alguna alternativa de comercialización de un producto o servicio.

La información que se reúne puede o no ser adecuada para tomar una decisión suficientemente soportada ; con la información reunida , la decisión que se tome, puede o no se la más acertada y, por último, la comercialización del producto o servicio puede o no resultar redituable, al depender esto de factores independientes.

2.6.9 Derechos de arrendamiento

Con los convenios de arrendamiento que se consideran relativamente a largo plazo , el arrendador (propietario del bien) con frecuencia exige al



“ LA IMPORTANCIA DE LOS INTANGIBLES EN LA INFORMACION CONTABLE “

arrendatario (el inquilino) un pago inicial bastante grande a cambio de las ventajas del contrato a largo plazo (permanencia de ubicación relativa , gasto de arrendamiento fijo). Los pagos anticipados de este tipo se prorratarán y formarán parte del alquiler anual durante la vigencia del contrato o, como se hace en algunas veces, se aplicarán con el tiempo al alquiler del último año, o de los dos últimos años, o de los que sean.



CAPITULO III

METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN

3.1 Tipo de Estudio

El estudio desarrollado para el presente trabajo , es de tipo exploratorio, descriptivo a su vez explicativo.

En primer lugar el estudio es exploratorio, porque existen antecedentes en nuestro país en cuanto al marco teórico , normativo y la aplicación, para mostrar la realidad de la contabilidad financiera.

Es descriptivo porque identifica características , finalidad y desarrollo para su aplicación y ajuste real para las empresas.

Finalmente, es un estudio explicativo porque permitiría la explicación y desarrollo de un modelo de medición de intangibles.

Además las conclusiones de esta investigación significarán un instrumento muy importante de ayuda y orientación.

3.2 Método de Investigación

El método a utilizar será el dialéctico o universal, por varias razones , entre las principales porque abarca toda la extensión de la investigativa del mundo real o mundo de los hechos Naturales, Económicos , sociales y del pensamiento ; otra de las razones , es que este mundo real es dinámico ,



y porque la materialidad del movimiento y la transformación.

Es el método deductivo - inductivo porque primero se utilizará el método deductivo, es decir de situaciones generales explicadas por un marco teórico general que se va aplicar en una realidad concreta, pero además a partir del conocimiento particularizado se puede llegar a formular un modelo completo y sistemático, por lo que también se utilizará en método inductivo.

3.3 Fuentes Técnicas para la recolección de información

3.3.1 Fuentes Primarias

Es información oral y/o escrita recopilada directamente a través de relatos, escritos transmitidos por lo participantes en un suceso, como ser entrevistas con auditores y profesionales de área.

3.3.2 Fuentes secundarias

Se trata de información escrita que ha sido recopilada por personas que han recibido tal información a través de conferencias internacionales, y de otras fuentes, como ser libros, glosarios y páginas de internet.



CAPITULO IV

MARCO PRÁCTICO Y MODELO DE PROPUESTA

4.1 Generalidades

Si bien en el mundo contable de la actualidad, existe relativa información acerca al Capital Intelectual y algunos librepensadores de la contaduría, sienten que el conjunto de temas se considera un poco abstracto, en las circunstancias actuales y coyunturales como la globalización que avanza a pasos gigantescos, hace necesario adentrarnos en cierta forma con alguna profundidad en la investigación sobre este asunto, hoy en día el rubro del activo y en especial el activo intangible, ha venido adquiriendo un valor importante y ha contribuido a genera valor agregado dentro del Balance.

He querido aportar a la investigación en este campo, con un tema muy difícil pero necesario, la tecnología obliga a crear nuevas ideas e iniciativas para que las empresas crezcan imponiendo la necesidad de controles y de protección de este rubro, para convertirlo en una iniciativa del saneamiento financiero de las empresas, y no como producto de un instrumento de manejo inescrupuloso del mismo, como se utiliza o ha sido utilizado.

Creemos tanto que los Estudiantes, Profesionales y Docentes en Contaduría Pública podemos generar más inquietudes é interrogantes, pero también estamos convencidos que deja algunas ideas sobre su aplicación e



“ LA IMPORTANCIA DE LOS INTANGIBLES EN LA INFORMACION CONTABLE “

interpretación , principios y controles en el capital intelectual y ayudar a multiplicar el interés de muchos profesionales en el logro de la unificación

de criterios y el área del conocimiento sobre el asunto en cuestión.

Los cambios que se han dado a nivel de conocimiento son avanzados, pues hoy se le conoce al Capital Intelectual, como de alto valor agregado para las empresas y organizaciones , en la medida que se genera la riqueza , pues se constituye en Activo Intangible de alto valor , que debe valorarse como los demás, ya que al igual que los recursos físicos , que necesariamente requieren ser valorados para mediciones de eficiencia, determinación de ingresos y valuación de una empresa, con el capital humano se debe actuar de la misma forma.

En el futuro, la inversión primaria no será en terrenos, planta y equipos , sino en el recurso humano. Este hecho podrá marcar más la necesidad de llevar a la contabilidad este tipo de activos intangibles, en cuanto a estos recursos se convertirán en él más importante de las empresas.

El antiguo paradigma , que genero riqueza en bienes tangibles en los activos de las compañías y empresas , está siendo sustituido por uno nuevo, que da mayor preeminencia al valor intelectual , al conocimiento y al procesamiento de información que estamos seguros que crean valor patrimonial en las empresas. No podemos ignorar que la economía moderna, ya no dependerá en un futuro de bienes agotables sino del conocimiento y en consecuencia de éste , se convertirá en el objeto formal de la ciencia futura y la tecnología , de manera que las economías , la



“ LA IMPORTANCIA DE LOS INTANGIBLES EN LA INFORMACION CONTABLE “

cultura y el bienestar social, dependerán más de los intelectual, que de lo material.

En efecto si comparamos y analizamos que los conceptos tierra, capital, trabajo, soportes de la economía, se han convertido en software, patentes y marcas, servicios biotecnológicos, etc.

Nace por tanto, un nuevo componente del patrimonio sería: El valor intelectual y la **tecnología** y nace un nuevo paradigma:

El éxito en las empresas depende de su Capital Intelectual y los conceptos que deben imponerse en el futuro son: La Capacidad de Administrar el talento humano y desarrollar el intelecto, se están convirtiendo en la técnica gerencial del presente y es más importante el interés por el capital intelectual, la creatividad, la innovación y el aprendizaje organizacional.

En una entrevista al “Journal des Affaires”, Hubert Stonge, Vice – Presidente y responsable del Centro de Leadership del Banco CIBC de Canadá y una de las personalidades más citadas en el campo del desarrollo del Capital Intelectual, declaró:

“ Si la era Industrial celebró la primacía de los bienes tangibles, la era tecnológica se apoya en gran medida en el capital Intelectual. Y las empresas que le den poca importancia a esta nueva perspectiva, se exponen simplemente al síndrome de la muerte súbita”.



“ LA IMPORTANCIA DE LOS INTANGIBLES EN LA INFORMACION CONTABLE “

Podríamos agregar que la sociedad industrial nos enseñó a aumentar la fuerza muscular , ahora, el desafío es aumentar la fuerza intelectual de las personas.

Los tiempos cambian y la era tecnológica, apoyada por el desarrollo de la información y los conocimientos, se instala confortablemente en el centro de la economía. Los sectores correspondientes tales como las comunicaciones y las telecomunicaciones son más importantes que los sectores de las minas y del petróleo.

La información se impone como un producto en sí. Ahora bien, es necesario distinguir entre datos, información y conocimiento. Un dato, por ejemplo, refiere a la medida de una variable tal como la temperatura del día. Una información nos permite por ejemplo doblar a la derecha o a la izquierda para continuar el camino.

Un conocimiento es una información enjuiciada como útil para la satisfacción de una necesidad o meta, y reside en la mente de una persona: es una interpretación, enjuiciada como útil para la acción. Conocimiento es acción.

4.2 Los Intangibles

Una primera consideración que surge ante la presencia de esta Era del conocimiento, es ¿Por qué aparece un interés tan preponderante por los intangibles ahora, si ellos existieron siempre?



“ LA IMPORTANCIA DE LOS INTANGIBLES EN LA INFORMACION CONTABLE “

Una razón que explicaría tal comportamiento puede ser que la combinación de las nuevas tecnologías impulsadas por la tremenda competencia y la modernización de los procedimientos industriales , están llevando a una situación cómoda de los bienes intangibles , provocando procesos de

Desverticalización y promoviendo la innovación como el mayor recurso generador de ventajas competitivas.

La desverticalización se produce al recurrir a otros sectores para que provean partes o recursos antes se producían dentro de la propia Empresa.

Hoy la tarea se considera más útil a través de la preocupación para obtener marcas, patentes, mejorando los procedimientos internos de gestión , que la producción en sí misma puede ser fácilmente encargada a terceros o robotizada.

Se ha determinado que en los informes sobre la actuación de determinadas empresas sobre el particular , sobresale la acción de Ford, que desinvierte en activos físicos para obtener a cambio activos de naturaleza intangible como marcas, que permiten satisfacer a una mayor cantidad de clientes y al mismo tiempo obtener un incremento de valor en su empresa .

Entre otros factores también ha llamado la atención la creciente diferencia, sobre todo en la última década, entre el valor de cotización y el valor en libros de la empresa.

Dicha diferencia ha sido atribuida a estos activos de naturaleza intangible aunque debemos tener en cuenta que parte de esa diferencia puede ser consecuencia de acciones especulativas.



Lo cierto es que por una razón o por otra los intangibles y en especial el capital intelectual han adquirido una posición de relevancia en el mundo económico actual, lo que convoca la necesidad de analizarlos en detalle y referir su vinculación con la información contable. En el marco teórico se dio la definición de los intangibles.

4.2.1 Clasificación de los intangibles

Se han intentado numerosas clasificaciones de los intangibles , aunque en general no alcanzan a revelar claramente su verdadera naturaleza. Superficialmente puede ser simple y aparecer como clara y evidente cualquiera de ellas , pero apenas se penetra en la esencia de los mismos , una compleja trama se pone en evidencia. Esto es debido a los numerosos ítems que comprenden los intangibles y por tanto su clasificación no se encuentra fácilmente en clases o partidas.

Todo intento de clasificación debe basarse en las características que permiten identificar al objeto de estudio.

Al tratar los intangibles debemos mencionar como características salientes:

1. Su inmaterialidad. Falta de manifestación física.

Esta característica, si bien es real, no es suficiente para definir a los Intangibles. También carecen de sustancia física o corpórea los activos financieros (cuentas por cobrar, etc.) sin que por ello se los considere intangibles.



2. No siempre se pueden asignar a un elemento específico.

Los Intangibles a veces surgen como un residuo que completa el valor en conjunto de un ente.

3. Sus mediciones tienen una alta carga de subjetividad.

Al menos hasta el presente no se encuentran procedimientos adecuados de medición objetiva.

4. Legalidad.

Podemos establecer intangibles con protección y regulación legal, intangibles sujetos a relaciones contractuales e intangibles sin vinculaciones legales.

5. Los intangibles permiten simultaneidad en el uso.

Permiten una utilización simultánea para atender diversos requerimientos sin que por ello se agoten y teniendo como límite para ella únicamente al mercado y la acción de los competidores. Los elementos intangibles solo pueden ser utilizados para una opción única, teniendo como límite en esta utilización el costo de oportunidad. El costo de oportunidad de los intangibles es nulo o de escasa relevancia.



“ LA IMPORTANCIA DE LOS INTANGIBLES EN LA INFORMACION CONTABLE “

Consideremos describir algunas clasificaciones por distintos autores u organismos que han considerado adecuadas o consideradas. Kaplan (2) considera que los componentes de las inversiones es intangibles son:

- 1.- Investigación y desarrollo;
- 2.- Software;
- 3.- Mercado;
- 4.- Capacitación.

La OCDE incluye en su clasificación de las inversiones tanto a los tangibles como intangible. Así indica:

- 1.- Inversiones físicas (p. ej. Hardware).
2. - Inversiones Intangibles en tecnología, Investigación y desarrollo, patentes etc.
- 3.- Inversiones intangibles en capacitación, entrenamiento de personal estructura organizacional.etc.
- 4.- Inversiones intangibles en mercado; explotación , organización .



Croes (3) elabora una clasificación bastante completa de las inversiones en intangibles considerando a las mismas como actividades. En realidad persigue la finalidad de establecer estadísticas nacionales sobre la materia. La misma comprende:

1. Innovación tecnológica
2. Tecnología de la información
3. Mercado y ventas
4. Organización

Para cada uno de estos ítems se detallan los conceptos que comprenden, tales como la investigación y desarrollo , adquisición de derechos de propiedad intelectual , se software , reorganizaciones , publicidad , etc.

Se han propuesto , además, divisiones entre intangibles que incluyen:

- a) el conocimiento sobre productos, procesos ;
- b) el poder de la empresa sobre los mercados donde opera, como distribución y marcas y
- c) la fortaleza interna de la organización, procedimientos estructura y otros.



Bajo estas clasificaciones nace el concepto de **Capital Intelectual** ,que comprende el capital humano , el aspecto relacional interno y el relacional externo , pudiendo entenderse como el complemento del capital financiero tradicional.

Baruch Lev considera que en el concepto de intangibles subyacen las ideas de innovación . Prácticas organizacionales y los Recursos humanos.

Finalmente , un concepto de dirección estratégica individualiza a los intangibles como actividades más que como activos o como hechos , destacando que deben ser consideradas las percepciones de los clientes y los empleados . En esta visión se incluyen además procesos y oportunidades futuras.

4.2.2. Los Intangibles y la contabilidad

En contabilidad un activo es tal para un ente , si como consecuencia de hechos ya ocurridos controla los beneficios económicos que produce eses activo , sea este tangible o intangible , con valor de uso o de cambio para el ente.

En el caso de los activos intangibles por lo general tienen valor de uso, aunque en algunos casos pueden tener valor de cambio (marcas, patentes, etc.).



“ LA IMPORTANCIA DE LOS INTANGIBLES EN LA INFORMACION CONTABLE “

Bajo estos supuestos solo tienen cabida dentro de la información contable aquellos intangibles que reúnan ciertas condiciones.

El International Accounting Standards Committee (IASC) , se ha preocupado de esta situación por considerar a los activos intangibles como aquellos bienes de carácter no monetario y sin apariencia física que pueden ser identificados , controlados y distinguibles del valor llave de una empresa.

Además para su consideración como activos intangibles que deben reunir dos condiciones : la posibilidad de generar beneficios económicos futuros y que la medición del mismo sea fiable. Es importante señalar que la generación de beneficios económicos futuros , se puede lograr a través de ingresos o ahorro de costos.

Sobre la base de estos fundamentos se ha intentado hacer una clasificación de los intangibles de orden contable.

En este análisis algunos autores ejemplifican con clases separadas por grupos de activos. Ellos incluyen nombres comerciales como marcas, software , licencias, patentes, franquicias , concesiones , fórmulas , derechos de autor , etc. En todos los casos los intangibles incluidos cumplen con los requisitos de los criterios contables.

Otros autores proponen que los activos intangibles pueden clasificarse en los tradicionales como marcas, patentes , etc.

Cargos diferidos , como los gastos de organización, publicidad y promoción, costos de entrenamiento, costos de desarrollo de software y similares.



También se ha ensayado una clasificación que en parte no satisface los criterios contables al dividir los intangibles en activos de propiedad intangible : patentes , marcas , etc. y recursos intangibles tales como: procedimientos de trabajo , capacitación del personal , conocimientos, etc.

Con estos elementos intentaríamos una clasificación de los intangibles en términos generales, más allá de su posible registro.

Intangibles de generación externa

DE ADQUISICIÓN INDEPENDIENTE

- **tecnológicos**
 - Patentes
 - Secretos Industriales
 - Software
 - Comerciales
 - Concesiones
 - Marcas
 - Denominación Comercial



DE ADQUISICIÓN EN COMBINACIÓN DE NEGOCIOS

Identificables

- Tecnológicos
 - Patentes
 - Secretos Industriales
 - Software
- Comerciales
 - Concesiones
 - Marcas
 - Denominación Comercial

No Identificables

- Valor de llave o plusvalía



INTANGIBLES DE GENERACIÓN INTERNA

Identificables

- Investigación y desarrollo
 - Tecnológicos
 - Patentes
 - Formulas
 - Secretos Industriales
 - Industriales
 - Desarrollo de productos y servicios

No Identificables

- Llave de negocio (autogenerada)
 - Tecnológicos
 - Rutinas organizativas
 - Cultura Empresarial
 - Comerciales
 - Clientela
 - Proveedores



➤ Humanos

- Conocimientos y destrezas
- Motivación
- Capacidad de Comunicación

Podríamos señalar que algunos autores cuestionan la separación entre bienes tangibles y los intangibles , basados en que ambos son utilizados en la producción de bienes y servicios y poseen la cualidad de la posible generación de beneficios futuros, por lo que no existiría diferencia conceptual alguna entre estos bienes .

Por otra parte la línea divisoria entre lo tangible y lo intangible no es muy clara , ya que existen casos en que un intangible puede estar inmerso en un tangible , por ejemplo un software y además muchos bienes tangibles incorporan elementos intangibles, por ejemplo un manual describe un procedimiento técnico.

En realidad, lo cierto es que los intangibles actúan de manera combinada con los activos tangibles y financieros así de esa forma crean valor para el ente y promover su desarrollo.



4.2.3. La Medición de los Intangibles y el Capital a Mantener

La contabilidad está referida a un ente , que en la economía capitalista está representado por la empresa.

Entre los rasgos característicos del empresario capitalista está su deseo de maximización del beneficio y la reducción del costo para obtenerlo a través de las empresas.

Considero que las bases para una correcta definición del concepto de ganancia es la de **CAPITAL A MANTENER** , ya que existirá ganancia o pérdida , en un periodo determinado como resultado final de sus actividades y como resultado se dará una mayor riqueza que la iniciar , una vez eliminadas las variaciones que se hubieran producido por aportes o retiros de los socios.

En la doctrina y en las normas se considera a esa riqueza como capital, teniendo en cuenta su interpretación económica , es decir considerando el monto total de los activos netos de la empresa.

El concepto de capital a mantener reconoce dos posiciones bien identificadas. Ellas son:

- a) El Capital Financiero ;
- b) El Capital Económico.



a) El Capital Financiero

Este Concepto sostiene que el capital está dado por la variación del patrimonio neto considerado en unidades monetarias. Son las cifras efectivamente aportadas por los socios o propietarios. La transformación de estos valores nominales a unidades monetarias de poder adquisitivo constante no hace variar este concepto.

Después de muchas investigaciones y coincidencia de algunos autores esta opinión es la que va aceptando hasta en forma generalizada por la doctrina y práctica contable para la determinación de la ganancia que surge de los estados financieros.

De acuerdo con este concepto , y tal como lo indica el I.A.S.C. (International Accounting Standard) (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad) “ Se obtiene ganancia solo si el importe financiero (o monetario) de los activos netos al final del período excede al importe financiero (o monetario) de los activos netos al principio del mismo , después de excluir las aportaciones de los propietarios y las distribuciones hechas a los mismos durante esos periodo”

b) Capital Económico

Este concepto sostiene que el objetivo de empresario es mantener la capacidad operativa de la empresa ya que la misma aspira a mantener su actual capacidad y por lo tanto debe ser capaz de reponer los activos operativos que ha ido consumiendo en el desarrollo de sus operaciones .



“ LA IMPORTANCIA DE LOS INTANGIBLES EN LA INFORMACION CONTABLE “

Es decir que el capital a mantener no se relaciona con el dinero inicialmente aportado sino con el mantenimiento de los bienes operativos que permitan a la empresa resguardar un determinado nivel de actividad.

De acuerdo con este criterio , y tal como le indica el I.A.S.C. , me permito transcribir lo siguiente:

“ Se obtiene ganancia solo sí la capacidad productiva en términos físicos (o capacidad operativa) de la empresa al final de periodo (o los recursos o fondos necesarios para conseguir esa capacidad) excede a la capacidad productiva en términos físicos al principio del periodo, después de excluir las aportaciones de los propietarios y las distribuciones hechas a los mismos durante ese periodo.”

Podemos apreciar que bajo este punto de vista la utilidad será aquella que se determine después de asegurar ese nivel operativo. Esto limitará el reparto de dividendos o retiro de los socios. El supuesto básico es que la empresa continúa con la actividad y por lo tanto deberá reponer sus activos productivos.

Hoy que vivimos en una Economía del Conocimiento integrada por empresas y trabajadores intelectuales , esto es , que producen, intercambian , almacenan y consumen conocimientos . Los productos actuales han incorporado en sus sistemas de producción inteligencia artificial, con mayor utilización de la electrónica y de informática (automóviles , electrodomésticos , alimentos , envases , y otros).



“ LA IMPORTANCIA DE LOS INTANGIBLES EN LA INFORMACION CONTABLE “

El conocimiento es algo más que información . La información es una suma de mensajes , el conocimiento es la información asimilada por la persona que la ha recibido y moldeada según sus capacidades intelectuales , sus deseos , sus gustos , preferencias, y creencias.

El conocimiento crea una estructura mental increíble que permite incorporar nuevas experiencias , nueva información y finalmente nuevas ideas.

La economía del conocimiento se basa en la incorporación del conocimiento como un ACTIVO , de la empresa que se concreta a través de un conjunto de intangibles representado por el **capital intelectual**.

Su premisa básica consiste en que el conocimiento es el recurso esencial y principal de cualquier sistema económico.

Ante este nuevo concepto de ecuación :

$$\text{ACTIVO} = \text{PASIVO} + \text{PATRIMONIO NETO}$$

No es suficiente , pues deja a fuera elementos importantes de la empresa.

Si en los anteriores elementos tomaríamos en cuenta lo expresado en líneas arriba surgiría una nueva forma de expresar los estados contables y sería:



**“ LA IMPORTANCIA DE LOS INTANGIBLES
EN LA INFORMACION CONTABLE “**

A C T I V O	P A S I V O P A T R I M O N I O N E T O
CAPITAL HUMANO CAPITAL ESCRUTURAL CAPITAL RELACIONAL	CAPITAL INTELECTUAL

En este MODELO los activos siguen compuestos por los Activos Corrientes , los fijos (bienes de uso), las inversiones (como categoría no operativa), pero ya no estarían todos los intangibles sino solo aquellos identificables , aunque su valuación , de acuerdo con las pautas tradicionales , no respondería a su valor económico . El resto pasaría a formar parte de una nueva forma de capital: El “ Intelectual”.

En este nuevo esquema , el Capital Intelectual:

Es información complementaria a la formación tradicional, no subordinado a ella.

Es capital no financiero (económico) y representaría la brecha entre el valor del mercado de la empresa y su valor en libros, excluidos los efectos especulativos.



“ LA IMPORTANCIA DE LOS INTANGIBLES EN LA INFORMACION CONTABLE “

Es acreedor , equivalente al patrimonio neto en la información tradicional y por lo tanto , debe ser preservado y mantenido igual que el capital financiero.

La contrapartida del capital intelectual , de acuerdo con las reglas tradicionales , sería el intangible definitivo como “Valor de Llave”, pero como éste debe ser amortizado lo más rápido posible , se produciría una reducción en el valor de la empresa y esto es la antítesis de la idea de mantenimiento de este capital , que además se estima su crecimiento en el futuro.

Por ello se intenta descomponer y traer a la luz los conceptos individuales que generalmente se ocultan bajo este valor.

A continuación en forma más amplia y completa se podría demostrar:

$$\begin{aligned} \text{Valor Económico del Capital} = & \text{Capital Financiero} + \text{Capital Humano} + \\ & \text{Capital Relacional} + \text{Capital} \\ & \text{Estructural (Capital de Procesos} + \\ & \text{Capital de Investigación y Desarrollo)} \end{aligned}$$



“ LA IMPORTANCIA DE LOS INTANGIBLES EN LA INFORMACION CONTABLE “

De esta igualdad surgen cinco aspectos importantes que interaccionan para formar el valor económico del capital de la empresa : El aspecto de investigación y Desarrollo que se identifica con el futuro de la organización ;el aspecto de Proceso y Clientela identificados con el presente; el aspecto financiero identificado con el pasado inmediato y finalmente el aspecto humano dando vida y energía a todos los aspectos señalados.

Esta visión implica una mayor dinámica en la información , distinta a las tradicionales que se expresa a través de los estados contables unidimensionales muy activa y cambiante.

Este nuevo enfoque nos llevaría hacia un nuevo concepto de capital a mantener:

“El Capital Económico Integral”

En esta alternativa se incorpora al concepto de capital físico los bienes intangibles en razón de la importancia que los mismos han adquirido en los últimos tiempos en el desarrollo de los negocios.

La creación de riqueza , que se ha transformado en un acto mental ,de la inteligencia , y la revolución en las informaciones que permiten mejoramientos de todo orden si su manejo es eficiente e inteligente, dan como resultado paso a la incorporación de los intangibles como un elemento fundamental del capital a mantener.



“ LA IMPORTANCIA DE LOS INTANGIBLES EN LA INFORMACION CONTABLE “

De esta manera llegamos a un concepto más amplio, que ya no se ajusta exclusivamente al capital físico sino que puede ser conceptualizado como capital íntegramente económico , donde se pone en juego un número más amplio de factores que hacen a la supervivencia y permite el crecimiento de la organización.



CAPITULO V

MEDICIÓN DE INTANGIBLES

5.1 MODELO DE MEDICIÓN DE INTANGIBLES

Al tratar de un modelo de medición de los intangibles considero que se debería desarrollar intentando identificar , seleccionar , clasificar, y medir aquellos activos de la empresa que tienen capacidad de generar valor y que, hasta ahora , no son valuados en forma sistemática.

El informe sobre intangibles deberían dirigirse a dos fuentes : el frente interno , aportando información relevante para la toma de decisiones de gestión de la empresa , y el externo , mejorando la información referida al valor de la empresa a se presenta a terceros.

Se debe tomar en cuenta que los estados contables de cierre de ejercicio poseen limitaciones que impiden que el proceso decisorio se base exclusivamente en ellos.

Para una correcta toma de decisiones es necesario contar con otro tipo de información para poder realizar una correcta visión de la realidad del ente.

Una de las limitaciones es que no nos dan el valor de la empresa, ya que evalúan su capacidad y sus riesgos futuros considerando principalmente a los activos intangibles. Sin embargo , desde el punto de vista económico , los intangibles pueden ser los activos más valiosos de la organización .



El informe sobre intangibles (capital intelectual) intenta disminuir esta limitación.

La respuesta sobre la conveniencia de su inclusión en los Estados Contables dependen de:

1. Los objetivos de los Estados Contables.
2. La importancia que se le de a la comprobación (significatividad versus verificabilidad).

Estos puntos se interrelacionan. Podríamos recordar que entre las finalidades que persiguen la elaboración de la información contable podemos destacar:

- a) Proteger al inversor y/o acreedores ; y
- b) Ofrecer utilidad.

Si el objetivo primario en la preparación fuera la protección de los intereses de los inversores y/o acreedores , sería de total importancia la prudencia y la verificabilidad, por ello , los intangibles no adquiridos no se expondrían (Contabilidad Tradicional).

Si el objetivo primario en la preparación fuera el de ofrecer utilidad , tendría menor relevancia la verificabilidad y , por lo tanto, debería informarse todo



“ LA IMPORTANCIA DE LOS INTANGIBLES EN LA INFORMACION CONTABLE “

elemento que aumentara la utilidad de la información.

El informe sobre intangibles intenta descomponer y traer a la luz aquellos conceptos individuales que independientemente de ser o no reconocidos contablemente , permitan acercar el valor visible de la empresa a su valor de mercado.

Por lo menos hasta hoy, se han desarrollado mundialmente distintos y variados modelos, en forma, genérica para uso interno y para uso externo, que intentan medir a los intangibles.

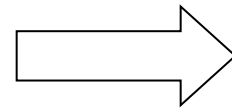
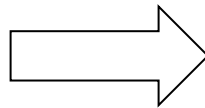
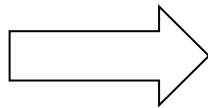
En nuestra investigación encontramos el modelo MERITUM (Measuring Intangibles To Understand and improve Management , desarrollado en seis países europeos); (España, Dinamarca, Finlandia, Francia, Noruega y Suesia).

Ha elaborado un marco de referencia que muestra los recursos intangibles y los retornos esperados en su aplicación.



**“ LA IMPORTANCIA DE LOS INTANGIBLES
EN LA INFORMACION CONTABLE “**

Lo mostramos a continuación:



ENTRADA
SALIDA

PROCESO

Generación de
Recursos Intangibles

Aplicación Comercial
de los recursos
Intangibles

Medición de la
Eficiencia de su
Utilización

Por Ejemplo : Un intangible generado por los recursos humanos del ente o por la inversión en decisiones de compra. (Ejemplo: Una patente de un producto farmacéutico), incrementa los recursos intangibles comercializables , y que a su vez , incrementan los retornos esperados de la inversión.

El valor actual de los retornos esperados sobre la inversión puede constituir una medida aceptable del valor del intangible . En este sentido ,



algunos autores desarrollan procedimientos que permiten asegurar la fiabilidad de estas mediciones.

Otra forma de medición se lleva a cabo utilizando indicadores monetarios y no monetarios que se pueden agregar como información complementaria a la información tradicional.

5.2 PROYECTO DE INFORMACIÓN COMPLEMENTARIA SOBRE INTANGIBLES.

Al analizar la información sobre intangibles o Capital intelectual cobra importancia cuando se analiza dentro del contexto en el que se desarrolla la empresa , básicamente en cuanto a su sistema administrativo y al mercado en que se desenvuelve .

La incorporación de este escenario es importante porque los datos que brindan los informes en forma aislada no pueden explicar por sí mismos las perspectivas estratégicas.

Teniendo esta característica intentaremos desarrollar un modelo para información externa, complementario a la información tradicional, que incluya una serie de indicadores expresados en distintas unidades de medición: pesos , años, porcentajes , indicadores extraídos de encuestas, etc. ya que la medición de los intangibles , a pesar de los estudios realizados , no



“ LA IMPORTANCIA DE LOS INTANGIBLES EN LA INFORMACION CONTABLE “

puede , al menos hasta ahora , utilizar los mismos criterios de medición, en lo que a unidad de medida se refiere (moneda) como lo hace la contabilidad al medir activos.

Asimismo, no todos los indicadores desarrollados serán de aplicación para todas las empresas. Se tendrá necesariamente considerar las características especiales de cada una de ellas y seleccionar aquellos que se podrían adecuar a cada caso en particular.

El modelo toma en cuenta los elementos que consideramos importantes y que han sido desarrollados y son reconocidos.

- Capital humano
- Capital Relacional , clientela o de Estructura Externa
- Capital Estructural o de Estructura Interna o Capital Organizacional.

El Capital Humano

El Capital humano es el lugar donde todo comienza : Las innovaciones , la penetración.

La Capacidad Individual permite a la gente actuar ante distintas situaciones. Por lo tanto, esa capacidad no puede permanecer más que la persona que la posee, y no así a otras.



“ LA IMPORTANCIA DE LOS INTANGIBLES EN LA INFORMACION CONTABLE “

Los empleados son miembros voluntarios de la empresa, pero , como no puede concebirse una empresa sin personal, es necesario que éste se incluya y sea considerado como un intangible a medir.

La personas son el verdadero impulso de los negocios. Tanto los activos tangibles como los intangibles son el resultado de acciones humanas y dependen de la gente para continuar existiendo.

El Capital Estructural

El Capital Estructural es el medio para contener y retener el conocimiento para que pase a ser propiedad de la empresa.

La Estructura es parcialmente independiente de las personas y a veces puede permanecer aunque gran parte de los empleados dejen la empresa. Tal sería el caso del nombre, manuales , registros , software , que podrían ser utilizados por el nuevo personal.

El Capital Estructural puede ser subdividido en :

- a) Estructura Externa
- b) Estructura Interna



a) Estructura Externa/ Capital Clientela / Capital Relacional

Corresponde a las relaciones con los clientes y los proveedores, marcas de fabrica, nombres comerciales, reputación o imagen, prestigio. Algunos de estos aspectos son propiedad legal de la empresa, pero la ligazón de otros no es tan fuerte como en el caso de los activos internos.

Cuando el capital humano de la organización trabaja con y para los clientes, se crean relaciones y una imagen en el mercado que “pertenecen” parcialmente a la empresa. El valor de estos activos depende de cómo resuelve la empresa los problemas de sus clientes. En cuanto a la reputación o prestigio y las relaciones, éstas pueden cambiar a lo largo del tiempo, lo que las transforma en un elemento incierto.

b) Estructura Interna / Capital Estructural / Capital Organizacional

Consiste en patentes, modelos, sistemas de computación y administrativos. Han sido creados por los empleados y que generalmente “pertenecen” a la empresa, aunque también pueden ser adquiridos de otros.

Las decisiones de inversión sobre estos activos pueden ser confidenciales ya que es un trabajo interno, y el trabajo interno de creación por parte del personal forma parte de esta estructura.

Es el capital Estructural donde se transfieren a la empresa las capacidades del Capital Humano.



“ LA IMPORTANCIA DE LOS INTANGIBLES EN LA INFORMACION CONTABLE “

Es en este nivel cuando el conocimiento puede ser protegido legalmente, a través de derechos de propiedad y puede ser compartido y transmitido, a través de documentación de procesos, fórmulas, procesos de producción, sistemas de información, etc.

Cada uno de estos componentes Intangibles del Capital Intelectual es portado de valor y podría gestionarse individualmente.

Se supone que un eficiente cumplimiento de los objetivos de cada uno de ellos debería reportar ingresos. Sin embargo, el conocimiento se desplaza continuamente entre estos tres elementos por lo que, para tener que lograr la optimización individual es necesario analizarlos en su conjunto.

Se podría determinar una cierta secuencia de transferencia de conocimientos a través del Capital Intelectual.

El Conocimiento se genera en las personas y es propiedad de ellas, es decir, en el Capital Humano.

Las personas se insertan en un contexto en el cual pueden compartir sus conocimientos, ideas e información a través de una red de conexiones, lo que constituye el Capital Racional.

El intercambio no se limita información sino también incluye experiencias, sentimientos, opiniones. Pero el Capital Relacional solo se puede desarrollar si existe una estructura que permita estos intercambios.

Estas estructuras pueden incluir desde reuniones personales hasta sistemas contables o intranets. Este es el Capital Estructural, que es



“ LA IMPORTANCIA DE LOS INTANGIBLES EN LA INFORMACION CONTABLE “

propiedad de la empresa y puede ser comprado y vendido.

Cuando se efectúa la medición de intangibles lo más trascendental es la interacción entre sus tres componentes, por lo que las responsabilidades individuales e independientes deben reemplazarse por la coparticipación y la interactividad.

Por esto el Modelo de medición debe permitir relacionar los indicadores de cada área para obtener conclusiones sobre el Capital Intelectual como un todo.

La información deberían brindar los siguientes datos:

“Recursos del Ente” Composición de los recursos humanos , clientela y tecnología . Comprenden mediciones estadísticas que permiten evaluar el Stock del Capital Intelectual del ente . A menudo son elementos no financieros.

“Acciones del Ente” Indica con desarrolla su trabajo el sistema interno en conexión con el desarrollo del Capital Intelectual .

Presta especial atención a lo que el ente hace con sus recursos intangibles como ser el Desarrollo de Recursos Humanos , cuidado del cliente , posibilidades de acceso a tecnologías y los procesos de productividad.

“Resultados de las diversas acciones” Revela si el Capital Intelectual del ente se transforma en los productos, servicios a los clientes y los empleados lo requieren .



**“ LA IMPORTANCIA DE LOS INTANGIBLES
EN LA INFORMACION CONTABLE “**

Esta medición demuestra si el ente es capaz de utilizar las oportunidades que le ofrece el desarrollo de su Capital Intelectual.

A continuación se presenta los indicadores más representativos seleccionados para la medición de cada uno de los elementos que acabamos de detallar.

Me permito expresar que esta información es la más aproximada a una diversidad de planteamientos de varios autores, por lo tanto se exponen con carácter enunciativo y que cada empresa u organización la podría agregar de acuerdo a su conveniencia y sus condiciones de mejor adaptabilidad

Indicadores	Medición de los Recursos del Ente	Medición de las Acciones del Ente	Medición de los Resultados de las
-------------	-----------------------------------	-----------------------------------	-----------------------------------



**“ LA IMPORTANCIA DE LOS INTANGIBLES
EN LA INFORMACION CONTABLE “**

Recursos			Acciones
Recursos Humanos	-CANTIDAD DE EMPLEADOS * Nivel de Educación * Antigüedad promedio de Empleados *Promedio de edad de los empleados	-Tiempo de entrenamiento días/año. -Proporción días de entrenamiento/días de trabajo totales (%) -Costo Anual per cápita en entrenamiento de personal.(Bs) -Porcentaje de Costo de entrenamiento de personal/total de salarios o remuneraciones (%).	-Ganancia por empleado(Bs.) -Valor agregado por empleado/salario o Remn. -Rotación anual de empleados. (%) -Índice de satisfacción de los empleados (%)
Estructura Externa/ Clientela/ Relacional	Número de Clientes Proporción de grandes clientes (%) Antigüedad Promedio de los clientes. (Nº) Proporción de clientes por empleado (%)	-Días Gastados en visitas a clientes y/o proveedores (Nº) -Inversiones en Tecnología de información/ventas. -Tecnología de la información para información al cliente -Número de alianzas con proveedores y clientes. (Nº-Bs.)	-Ganancia por cliente (Bs.) -Imagen ante los clientes. Índice de satisfacción(%) -Frecuencia de repetición de pedidos (Nº). -Participación en el mercado (%) -Ventas anuales /Cliente (Nº-%). -Aumento del volumen de ventas (%)
Estructura Interna/ Procesos	-Cantidad de empleados internos (Nº). -Rotación anual de empleados internos(%). -Proporción de empleados ID/total de empleados internos (%) -Rotación anual de los empleados de ID(%)	-Gastos de tecnología de la información/gastos Administrativos. -Gastos de Tecnología de la información/empleado ID (Bs.) -Gastos ID/Ingresos totales(%) -Gastos de entrenamiento en nuevas tecnologías (Bs.) -Inversiones en diseño de producto(% y Bs.)	-Tiempo de procesamiento de cobros. -Tiempo de procesamiento de pagos. -Cantidad de Patentes (Nº) -Antigüedad promedio de las patentes (Nº). -Proporción de patentes nuevas/totales (%) -Cantidad de patentes en desarrollo (Nº).



5.2.1 Indicadores de Recursos Humanos

Recursos del Ente:

Estos indicadores señalados permitirán conocer las capacidades actuales de las personas que forman parte del ente.

Los Entes necesitan una combinación efectiva de las distintas características de su personal . pudiendo sostener la estabilidad de los más antiguos , debe imponerse ante los nuevos, como también el mayor conservadurismo de los de mayor edad debe equilibrarse con el atrevimiento de los jóvenes. Tampoco se puede olvidar la visión que se tiene de diferentes personas sobre el mismo tema, que podrían presentarse entre las mujeres y los hombres.

Acciones del Ente:

Es de suma importancia mantener motivado y satisfecho al personal y los indicadores permiten medir las acciones que pone en práctica el ente (empresa u organización) para ese fin.

Al señalar el nivel de la educación del personal es necesario y fundamental para el desarrollo futuro de la organización, por eso es importante realizar inversiones en capacitación de los empleados.



“ LA IMPORTANCIA DE LOS INTANGIBLES EN LA INFORMACION CONTABLE “

No debemos olvidar que en la mayoría de los casos los estados contables no reflejan esta inversión sino como gasto, de allí la preocupación de medir este intangible.

Resultados de las Acciones:

En este grupo de indicadores nos permitirá determinar si las acciones que la empresa o ente a implementado logran el objetivo de mantener motivado y satisfecho al personal.

Los ingresos obtenidos por el empleado va a poder medir y determinar el valor agregado de cada uno de ellos, ya que deberían cubrir los costos de mantenerlos.

La Rotación de empleados en forma anual es un buen signo de estabilidad, ya que se traduce con el grado de lealtad del personal dependiente hacia la organización, y deberá ser comparado con otras empresas del mismo ramo.

Esta medición es de suma importancia pues no se debe olvidar que las personas son libres de abandonar cuando vean necesario llevándose con ellas sus capacidades. Una forma de reducir el riesgo será la rotación de personal es transformar el Capital en Capital Estructural.

El grado de motivación y satisfacción del personal puede conocerse a través de las encuestas .



Un grado alto favorecerá el desempeño y la creatividad lo que se reflejará en un aumento de la proporción de empleados que presentan nuevas ideas y en un aumento de su reputación ante los analistas externos.

5.2.2 Indicadores de Estructura Externa/ Clientela / Relacional:

Recursos del Ente:

Estos indicadores van a permitir definir de la cartera de clientes con que hoy cuenta el ente.

Con estos datos podremos conocer el grado de concentración de ventas en unos pocos clientes o la dispersión que sufren ellas. Si el grado de dependencia es muy alto, la posición de la empresa puede ser débil. Si la mayoría son clientes antiguos, seguramente las relaciones con ellos será muy buena.

Acciones del Ente:

Con estos indicadores se podrá definir cuáles son las acciones que lleva adelante el ente con el fin de mantener y mejorar sus relaciones atendiendo y satisfaciendo las necesidades de sus clientes, proveedores y otras personas con quienes se relaciona.



“ LA IMPORTANCIA DE LOS INTANGIBLES EN LA INFORMACION CONTABLE “

La Cantidad de días utilizados en visitas a clientes y/o proveedores debería relacionarse con la cantidad de operaciones concertadas. La Proporción de tecnología de la información dedicada a los clientes podrá indicar la importancia relativa que se les atribuye dentro del desarrollo de la organización. Las inversiones por cliente deberán relacionarse con la ganancia por cliente para así si es favorable y rentable. El número de alianzas será relevante por el valor que aportan, ya sea por un aumento de conocimientos, ahorro de gastos, aumento de ingresos, etc., y no por la cantidad en sí misma.

Resultados de Acciones:

En estos indicadores podremos determinar si la utilización de sus recursos y las acciones emprendidas por el ente (organización) permiten obtener el resultado esperado.

Para determinar la ganancia por cliente debemos asignar ingresos y costos a ellos así como lo hacemos al elaborar la información sobre ganancias por productos o por segmentos.

La medición de la satisfacción del cliente puede llevarse a cabo a través de encuestas. Un alto grado de satisfacción recaerá en una muy buena imagen que se reflejará en un promedio alto de duración de las relaciones con el cliente y será potencialmente un indicador para determinar si los resultados futuros aumentarán o disminuirán.



La repetición de pedidos por parte de los mismos clientes es un indicador de estabilidad que debería relacionarse con la cantidad total de clientes para determinar si existe demasiada dependencia.

La participación en el mercado permite medir la eficiencia de la empresa en relación con sus competidores. El análisis horizontal del aumento del volumen de ventas a través de los años es un control eficaz de los resultados obtenidos por las acciones implementadas.

5.2.3 Indicadores de Estructura Interna/ Procesos

Este componente del Capital Intelectual es el que permite transferir al ente las capacidades del Capital Humano , haciendo que el conocimiento permanezca en la organización, independientemente de la permanencia o alejamiento del personal.

Los empleados de las diversas reparticiones tienen como objetivo el mantenimiento de la estructura interna de la empresa, mientras que el personal de investigación y desarrollo tiene por objetivo el desarrollo y crecimiento orgánico de dicha estructura.

Recursos del Ente:

Estos indicadores permitirán definir con qué nivel de estructura de apoyo , de investigación y desarrollo cuenta hoy el ente.



“ LA IMPORTANCIA DE LOS INTANGIBLES EN LA INFORMACION CONTABLE “

La proporción de empleados indicará la eficiencia de la estructura. La antigüedad de su personal demuestra que es un signo significativo de estabilidad. Además no sería conveniente que la rotación de personal fuera muy alta, ya que este personal es importante para el normal desenvolvimiento de la empresa.

La proporción de empleados destinados ID (Inversión Directa) Será un signo de la importancia a que la organización asigna a este objetivo . Es importante una baja tasa de rotación anual para permitir que los procesos encarados sean iniciados y finalizados por las mismas personas .Deberá analizarse si la antigüedad de la estructura no la ha transformado en poseedora de conocimientos desactualizados , haciendo necesario el ingreso de personal nuevo que permitan transmitir ideas modernas

Acciones del Ente:

Los indicadores que se muestran en este rubro apuntan a dar a conocer cuál es el accionar del Ente con el fin de lograr satisfacción y lealtad por parte de sus empleados para que logren los objetivos para los cuales fueron contratados.

Hay que considerar que la cantidad de información a manejar aumenta constantemente día a día , por lo tanto es necesario el uso de la tecnología para una eficiente captación y procesamiento

El nivel de acceso a esa tecnología que tienen los empleados es muy fundamental. No solo bastará contar con los medios, sino que las personas



“ LA IMPORTANCIA DE LOS INTANGIBLES EN LA INFORMACION CONTABLE “

Deben ser capaces de utilizarlos con todo su potencial. La proporción de gastos en tecnología y en capacitación con respecto a los gastos de administración totales serán un indicador de importancia relativa de este aspecto para la empresa.

Por su generalidad las inversiones en sistemas, procesos o nuevos métodos se consideran un gasto, pero hay que tomar en cuenta que ellas permiten el crecimiento y desarrollo de la estructura interna.

Los indicadores que determinamos en el modelo deberán relacionarse con los resultados que se obtienen para medir su efectividad. Podría suceder que se gastasen suma importantes en el desarrollo de nuevos productos o tecnologías pero que la cantidad final de nuevas patentes, sistemas o productos aceptados por el mercado no se recuperen la inversión.

Resultados de las acciones:

Siendo los indicadores para medir si los resultados obtenidos por la organización, con la aplicación de sus recursos y sus políticas se acercan a lo esperado.

Sería prudente, por ejemplo, que el tiempo de procesamiento de cobros fueran inferior al de procesamiento de pagos.

Estos indicadores permitirán determinar la eficiencia y calidad de los procesos de investigación, desarrollo y el nivel de cambios producidos en los procesos, tecnologías, productos, etc. Por tanto no es suficiente tener



las herramientas necesarias para captar el conocimiento sino que es necesario que sean utilizadas efectivamente y que tenga una adecuada utilización reflejando en ventajas competitivas-.

5.3 APLICACIÓN DEL MODELO

De acuerdo como se ha planteado con anterioridad , no todos los indicadores desarrollados serán de utilidad y aplicación para todas las empresas . Será necesario considerar las características especiales de cada una de ellas y seleccionar aquellas que se adecuen a cada caso en particular.

Por ejemplo: Si una empresa desarrolla perfumería femenina seguramente será importante la proporción de mujeres que la integran, con relación al total de integrantes ya que ellas podrán interpretar mejor las necesidades del mercado femenino.

De la misma forma, la interpretación de los resultados tendrán un sentido más real cuando las mediciones se realicen en sucesivos períodos y pueda ser comparada su evolución.

En este sentido , tanto el análisis vertical como horizontal son de mucha importancia , de la misma forma que lo son cuando analizamos los índices financieros tradicionales.



“ LA IMPORTANCIA DE LOS INTANGIBLES EN LA INFORMACION CONTABLE “

Tampoco debemos olvidar el medio en que se desenvuelve la organización y los cambios que pueden producirse en él, lo que en cierta manera podrían afectar las mediciones.

Por último, y como un objetivo a largo plazo, debería insistirse para realizar una generalización en la presentación de un informe sobre intangibles, para lograr comparar las mediciones propias con las de otras empresas que se desenvuelven bajo condiciones similares.



CONCLUSIONES

6. CONCLUSIONES

Las mediciones Contables se apoyan en el **precio** de los bienes para poder establecer el **costo**.

Este costo configura una **medición** que se pretende que indique el **valor** de los bienes así considerados. Esta medición se practica en **términos monetarios**.

Por las características especiales de los intangibles es muy difícil de aplicar un criterio tradicional para su medición, pero sin embargo , si ella se practicara en **términos relacionales** de aspectos significativos para la empresa , estamos seguros y convencidos que se abriría un interesante campo de posibilidades que nos permitiría su medición y exposición en la información contable.

Se ha hecho todas las investigaciones posibles , pero hasta ahora no existe un sistema completo , a pesar de las múltiples intenciones que se exprese en dinero y que a la vez sea suficiente para la toma de decisiones.

Dependiendo del propósito de la medición, tal vez no sea necesario que exista un sistema así . Tanto los flujos de conocimiento como los intangibles son necesariamente no monetarios y podrían utilizarse otras representaciones.



“ LA IMPORTANCIA DE LOS INTANGIBLES EN LA INFORMACION CONTABLE “

Es necesario considerar que muchas empresas tradicionales usan indicadores no monetarios para poder medir su eficiencia, tales como toneladas por hora, capacidad utilizada en unidades, etc. La eficiencia operacional y la eficiencia de la estructura interna han sido medidas desde siempre en las organizaciones.

Existe evidencia internacional, a través del desfase entre valores de mercado y valores contables de las empresas, de que los inversionistas están valorando intangibles no contenidos en los Estados Financieros, y sobre todo los que no ofrecen información adicional suficiente.

La Utilización de indicadores de gestión, asociados a los tradicionales indicadores financieros, permitirían considerar la medición en un sentido más amplio, más allá de los criterios contables y, en consecuencia, se podría disponer de una información sobre la situación de las empresas que resulte más apropiada en el marco de una economía basada en el conocimiento.



BIBLIOGRAFIA PRELIMINAR

Baruch Ley , “ Contabilidad Basada en el conocimiento” . Knowledge Capital Scoreboard.

Brooking , A. 1997 “Intellectual Capital, Core Aseet For Tirad Millenniun Enterprice” International Thomson Bussiness Press.

Bueno , E. 1998 “El Capital Intangible como clave estratégica en la Competencia “ Actual .Boletín de Estudios Económicos N° 164

Chaparro Fernando , 1990 “ Un enfoque contable de los Activos Intelectuales, Mundo Contable-Facultad de Contaduría Pública” , Universidad Intelectual de Bucaramanga.

Edvinsoon Leif y Malone Michael S.,1997 “El Capital intelectual”, Editorial Norma.

Euforum Escorial 2004 “Medición del Capital Intelectual”, Modelo Intelect. Eiforum Escorial.

Iasc. El Comité Internacional de Normas Contables 1998, IAS 38 Norma Internacional de Contabilidad “Activos Intangibles”.

IFAC. International Federati6n of Accountants 1998. Ifac –Fmac , Study 7. The Measurement and Management Of Intellectual Capital: An introduction.

Kaplan , and Norton 1996 Balanced Scorecard, Harvard Business Revie



ANEXOS

Norma Internacional de Contabilidad N° 38

(NIC 38)

Activos intangibles

Esta Norma revisada sustituye a la NIC 38 (revisada en 1998) Activos inmateriales, y se aplicará:

(a) en la adquisición de activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios en la que la fecha del acuerdo sea a partir del 31 de marzo de 2004.

(b) para el resto de activos intangibles, en los ejercicios anuales que comiencen a partir del 31 de marzo de 2004.

Se aconseja su aplicación anticipada.

NIC 38

Norma Internacional de Contabilidad N° 38 (NIC 38)

Activos intangibles

Objetivo

1. El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los activos intangibles 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 la revelación de información específica sobre estos activos.

Alcance

2. Esta Norma se aplicará por todas las entidades al contabilizar los activos intangibles, excepto en los siguientes casos:

(a) activos intangibles que estén tratados en otras Normas;

(b) activos financieros, definidos en la NIC 39 Instrumentos financieros: Reconocimiento y valoración;

(c) el reconocimiento y valoración de activos para exploración y evaluación (véase la NIIF 6 Exploración y evaluación de recursos minerales); y

(d) desembolsos relacionados con el desarrollo y extracción de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.

3. 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:

(a) Activos intangibles mantenidos por la entidad para su venta en el curso ordinario de sus actividades (véase la NIC 2 Existencias, y la NIC 11 Contratos de construcción).

(b) Activos por impuestos diferidos (véase la NIC 12 Impuesto sobre las ganancias).

(c) Arrendamientos que se incluyan en el alcance de la NIC 17, Arrendamientos.

(d) Activos que surjan por las remuneraciones de los empleados, (véase la NIC 19 Retribuciones a los empleados).

(e) Activos financieros, según se definen en la NIC 39. El reconocimiento y la valoración de algunos activos financieros se pueden encontrar en la NIC 27 Estados financieros consolidados y separados; NIC 28 Inversiones en entidades asociadas, y NIC 31 Participaciones en negocios conjuntos;

(f) Fondo de comercio surgido de las combinaciones de negocios (véase la NIIF 3 Combinaciones de negocios).

(g) Costes 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 costes 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.

(h) Activos intangibles no corrientes que se haya clasificado como mantenidos para la venta (o incluidos en un grupo enajenable de elementos clasificado como mantenido para la venta), de acuerdo con la NIIF 5 Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas.

4. 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

NIC 38

Elementos tangibles e intangibles, se tratará según la NIC 16 Inmovilizado material, 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 del inmovilizado material. 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.

5. Esta Norma es de aplicación, entre otros elementos, a los desembolsos por gastos de publicidad, formación del personal, comienzo de la actividad o de la entidad y a los correspondientes a las actividades de investigación y desarrollo. Las actividades de investigación y desarrollo están orientadas al desarrollo de nuevos conocimientos. Por tanto, aunque de este tipo de actividades pueda derivarse un activo con apariencia física (por ejemplo, un prototipo), la sustancia material del elemento es de importancia secundaria con respecto a su componente intangible, que viene constituido por el conocimiento incorporado al activo en cuestión.

6. En el caso de un arrendamiento financiero, el activo subyacente puede ser material o intangible. Después del reconocimiento inicial, el arrendatario contabilizará un activo intangible, mantenido bajo la forma de un arrendamiento financiero, conforme a lo establecido en esta Norma. Los derechos de concesión o licencia, para productos tales como películas, grabaciones en vídeo, obras de teatro, manuscritos, patentes y derechos reprográficos, están excluidos del alcance de la NIC 17, pero están dentro del alcance de la presente Norma.

7. Las exclusiones del alcance de una Norma pueden producirse, en el caso de ciertas actividades u operaciones, que sean de una naturaleza tan especializada que surjan aspectos contables, que necesiten un tratamiento diferente. Este es el caso de la contabilización de los desembolsos por exploración, desarrollo o extracción de petróleo, gas y otros depósitos minerales, en las industrias extractivas, así como en el caso de los contratos de seguro. Por tanto, esta Norma no es de aplicación a los desembolsos realizados en estas actividades y contratos. No obstante, esta Norma será de aplicación a otros activos intangibles utilizados (como los programas informáticos) y otros desembolsos realizados (como los que correspondan al inicio de la actividad), en las industrias extractivas o en las entidades aseguradoras.

Definiciones

8. Los siguientes términos se utilizan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:

Un activo es un recurso:

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

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.

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

Coste es el importe de efectivo o medios líquidos equivalentes al efectivo pagados, o el valor razonable de la contraprestación entregada, para comprar 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 de otras NIIF, por ejemplo, de la NIIF 2 Pagos basados en acciones.

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.

La fecha del acuerdo en una combinación de negocios es la fecha en la que se alcanza un acuerdo sustantivo entre las partes que se combinan y, en el caso de las entidades con cotización pública, es anunciado al público.

NIC 38

Acuerdo sustantivo, entre las partes que se combinan, es aquella en la que el número de propietarios de la adquirida que han aceptado la oferta de la entidad adquirente es suficiente para obtener el control sobre la misma.

Importe amortizable es el coste de un activo o la cantidad que lo sustituya, una vez deducido su valor residual.

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

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

Un mercado activo es un mercado en el que se dan todas las siguientes condiciones:

- (a) los bienes o servicios intercambiados en el mercado son homogéneos;
- (b) se pueden encontrar en todo momento compradores o vendedores para un determinado bien o servicio; y
- (c) los precios están disponibles para el público.

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

Valor específico para una entidad es el valor actual de los flujos de efectivo que la entidad espera obtener del uso continuado de un activo y de su enajenación o disposición por otra vía 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.

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

Vida útil es:

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

Activos intangibles

9. Con frecuencia, las entidades emplean recursos, o incurren en pasivos, en 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.

10. No todos los activos descritos en el párrafo 9 cumplen la definición de activo intangible, esto es, identificabilidad, control sobre el recurso en cuestión y existencia de beneficios económicos futuros. Si un elemento incluido en el alcance de esta Norma no cumpliera la definición de activo intangible, el importe derivado de su adquisición o de su generación interna, por parte de la entidad, se reconocerá como un gasto del ejercicio en el que se haya incurrido. No obstante, si el elemento se hubiese adquirido dentro de una combinación de negocios, formará parte del fondo de comercio reconocido en la fecha de adquisición (véase el párrafo 68).

Identificabilidad

NIC 38

11. 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.

12. Un activo satisface el criterio de identificabilidad incluido en la definición de activo intangible cuando:

- (a) es separable, esto es, es susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, cedido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con el contrato, activo o pasivo con los que guarde relación; o
- (b) 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.

Control

13. 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.

14. 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.

15. Una entidad puede poseer un equipo de personas capacitadas, de manera que pueda identificar posibilidades de mejorar su nivel de competencia mediante la mejora de su formación especializada, lo que producirá beneficios económicos en el futuro. La entidad puede también esperar que su plantilla continúe prestando sus servicios dentro de la entidad. No obstante, y con carácter general, la entidad tendrá un control insuficiente sobre los beneficios futuros esperados que pueda producir un equipo de empleados con mayor especialización, como para poder considerar que los importes dedicados a la formación cumplen la definición de activo intangible. Por razones similares, es improbable que las habilidades técnicas o de dirección, de carácter específico, cumplan con la definición de activo intangible, a menos que estén protegidas por derechos legales para ser utilizadas y alcanzar los beneficios económicos que se espera de ellas, y además cumplan el resto de condiciones de la definición de activo intangible.

16. La entidad puede tener una cartera de clientes o una determinada cuota de mercado, y esperar que debido a los esfuerzos empleados en desarrollar las relaciones con los clientes y su lealtad, éstos vayan a continuar demandando los bienes y servicios que se les vienen ofreciendo. Sin embargo, en ausencia de derechos legales u otras formas de control que protejan esta expectativa de relaciones o de lealtad continuada por parte de los clientes, la entidad tendrá, por lo general, un grado de control insuficiente sobre los beneficios económicos que se podrían derivar de las mismas, como para poder considerar que tales partidas (cartera de clientes, cuotas de mercado, relaciones con la clientela, lealtad de los clientes) cumplen la definición de activo intangible. Cuando no se tengan derechos legales para proteger las relaciones con los clientes, las transacciones de intercambio por las mismas o similares relaciones no contractuales con la clientela (distintas de las que sean parte de una combinación de negocios) demuestran que la entidad es, no obstante, capaz de controlar los futuros beneficios económicos esperados de la relación con los clientes. Como esas transacciones de intercambio también demuestran que las relaciones con el cliente son separables, dichas relaciones con la clientela se ajustan a la definición de un activo intangible.

Beneficios económicos futuros

NIC 38

17. Entre los beneficios económicos futuros procedentes de un activo intangible se incluyen los ingresos ordinarios procedentes de la venta de productos o servicios, los

ahorros de coste 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 costes de producción futuros, en lugar de aumentar los ingresos ordinarios futuros.

Reconocimiento y valoración

18. El reconocimiento de una partida como activo intangible exige, para la entidad, demostrar que el elemento en cuestión cumple :

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

Este requerimiento se aplicará a los costes 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.

19. 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 valoración inicial de activos intangibles adquiridos a través de una subvención oficial, los párrafos 45 a 47 abordan las permutas de activos intangibles y los párrafos 48 a 50, el tratamiento del fondo de comercio generado internamente. Los párrafos 51 a 67 tratan del reconocimiento inicial y la valoración de los activos intangibles generados internamente.

20. La naturaleza de los activos intangibles es tal que, en muchos casos, no existe posibilidad de realizar adiciones al activo en cuestión o sustituciones de partes del mismo. Consiguientemente, la mayoría de los desembolsos posteriores se hacen, probablemente, para mantener los futuros beneficios económicos esperados incorporados a un activo intangible existente, pero no satisfacen la definición de activo intangible ni los criterios de reconocimiento contenidos en esta Norma. Además, a menudo es difícil atribuir desembolsos posteriores directamente a un activo intangible, y no al negocio en su conjunto. Por tanto, sólo en raras ocasiones, los desembolsos posteriores—desembolsos efectuados tras el reconocimiento inicial de un activo intangible adquirido o después de completar un activo intangible generado internamente—se reconocerán en el importe en libros del activo. De acuerdo con el párrafo 63, los desembolsos posteriores sobre marcas, cabeceras de periódicos o revistas, denominaciones editoriales, listas de clientes u otras partidas similares (hayan sido adquiridas externamente o generadas internamente) se reconocerán siempre en el resultado del ejercicio en el que se incurran. Esto es así porque tales desembolsos no pueden distinguirse de los desembolsos para desarrollar el negocio considerado en su conjunto.

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

(a) es probable que los beneficios económicos futuros que se han atribuido al mismo fluyan a la entidad; y

(b) el coste del activo puede ser valorado de forma fiable.

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

23. La entidad utilizará su juicio para evaluar el grado de certidumbre asociado al flujo de beneficios económicos futuros que sea atribuible a la utilización del activo, a partir de la evidencia disponible en el momento del reconocimiento inicial, otorgando un peso mayor a la evidencia procedente de fuentes externas.

24. Un activo intangible se valorará inicialmente por su coste.

Adquisición independiente

NIC 38

25. Normalmente, el precio que paga la entidad para adquirir de forma independiente un activo intangible refleja las expectativas acerca de la probabilidad de que los beneficios económicos futuros incorporados al activo fluyan a la entidad. En otras palabras, el efecto de la probabilidad se refleja en el coste del activo. Por tanto, el criterio de la probabilidad como requisito para su reconocimiento, que figura en el apartado (a) del párrafo 21, se considerará siempre satisfecho en el caso de los activos intangibles adquiridos de forma independiente.

26. [Derogado]

27. El coste de un activo intangible adquirido de forma independiente comprende:

(a) 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

(b) cualquier coste directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto.

28. Son ejemplos de costes atribuibles directamente:

(a) los costes de las remuneraciones a los empleados (según se definen en la NIC 19 Retribuciones a los empleados), derivados directamente de poner el activo en sus condiciones de uso;

(b) honorarios profesionales surgidos directamente de poner el activo en sus condiciones de uso; y

(c) los costes de comprobación de que el activo funciona adecuadamente.

29. Ejemplos de desembolsos que no forman parte del coste de un activo intangible son:

(a) los costes de introducción de un nuevo producto o servicio (incluyendo los costes de actividades publicitarias y promocionales);

(b) los costes de apertura del negocio en una nueva localización o dirigirlo a un nuevo segmento de clientela (incluyendo los costes de formación del personal); y

(c) los costes de administración y otros costes indirectos generales.

30. El reconocimiento de los costes en el importe en libros de un activo intangible finalizará cuando el activo se encuentre en el lugar y condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la dirección. Por ello, los costes soportados por la utilización o por la reprogramación del uso de un activo intangible no se incluirán en el importe en libros del activo. Por ejemplo, los siguientes costes no se incluirán en el importe en libros del activo intangible:

(a) costes soportados cuando el activo, capaz de operar de la forma prevista por la dirección, no ha comenzado a utilizarse; y

(b) pérdidas operativas iniciales, como las generadas mientras se desarrolla la demanda de los productos que se elaboran con el activo.

31. Algunas operaciones, si bien relacionadas con el desarrollo de un activo intangible, no son necesarias para ubicar al activo en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la dirección. Estas operaciones accesorias pueden tener lugar antes o durante las actividades de desarrollo. Puesto que estas operaciones accesorias no son imprescindibles para que el activo pueda operar de la forma prevista por la dirección, los ingresos y gastos asociados a las mismas se reconocerán en el resultado del ejercicio, mediante su inclusión dentro de la clase apropiada de ingresos y gastos.

32. Si, en la adquisición de un activo intangible, se aplazase el pago por un periodo superior al normal en las transacciones a crédito, su coste será el precio equivalente al contado. La diferencia entre este importe y el total de pagos a efectuar se reconocerá como un gasto financiero, a lo largo del periodo del aplazamiento, a menos que se capitalicen, de acuerdo con el tratamiento de capitalización permitido en la NIC 23

Costes por intereses.

NIC 38

Adquisición como parte de una combinación de negocios

33. Según lo establecido en la NIIF 3 Combinaciones de negocios, si se adquiere un activo intangible en una combinación de negocios, el coste del mismo será su valor razonable en la fecha de adquisición. El valor razonable de un activo intangible refleja las expectativas del mercado acerca de la probabilidad de que los beneficios económicos futuros incorporados al activo fluyan a la entidad. En otras palabras, el efecto de la probabilidad se refleja en la medición del valor razonable del activo intangible. Por tanto, el criterio de la probabilidad como requisito para su reconocimiento, que figura en el apartado (a) del párrafo 21, se considerará siempre satisfecho en el caso de activos intangibles adquiridos en las combinaciones de negocios.

34. Por ello, de acuerdo con esta Norma y con la NIIF 3, una entidad adquirente reconocerá en la fecha de adquisición, de forma independiente del fondo de comercio, un activo intangible de la entidad adquirida siempre que el valor razonable del activo en cuestión pueda ser valorado de forma fiable, independientemente de que el activo haya sido reconocido por la adquirida antes de la combinación de negocios. Esto significa que la adquirente reconocerá como un activo, independiente del fondo de comercio, un proyecto de investigación y desarrollo, que la entidad adquirida tenga en proceso, si el proyecto satisface la definición de activo intangible y su valor razonable puede determinarse con fiabilidad. Un proyecto de investigación y desarrollo que la entidad adquirida tenga en proceso, cumplirá con la definición de activo intangible cuando:

(a) cumpla la definición de activo; y

(b) sea identificable, es decir, sea separable o surja de derechos contractuales o de otros derechos de tipo legal.

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

35. El valor razonable de los activos intangibles adquiridos en combinaciones de negocios, normalmente puede medirse con suficiente fiabilidad, para ser reconocidos de forma independiente del fondo de comercio. Cuando, a consecuencia de las estimaciones empleadas para medir el valor razonable de un activo intangible, exista un rango de posibles valores con diferentes probabilidades, esa incertidumbre, se tendrá en cuenta en la determinación del valor razonable del activo, en vez de ser indicativo de la incapacidad para determinar el valor razonable de forma fiable. Si un activo intangible adquirido en una combinación de negocios tiene una vida útil finita, existe una presunción refutable de que su valor razonable puede medirse con fiabilidad.

36. Un activo intangible adquirido en una combinación de negocios podría ser independiente, pero sólo si se le considera junto con otro activo material o intangible asociado al mismo. Por ejemplo, es posible que el título con el que se publica una revista no pudiera ser capaz de ser vendido de forma separada de la base de datos asociada de suscriptores, o una marca para agua natural de manantial podría estar asociada con un manantial concreto y podría no ser vendida independientemente del mismo. En tales casos, el adquirente reconocerá el grupo de activos como un único activo, independientemente del fondo de comercio, si los valores razonables de los activos del grupo no se pueden medir de forma fiable.

37. Un caso similar es el de los términos “marca” y “nombre comercial”, que son a menudo empleados como sinónimos de marca registrada y otro tipo de marcas. Sin embargo, los primeros son términos comerciales generales, normalmente usados para hacer referencia a un grupo de activos complementarios como una marca registrada (o marca de servicios) junto a un nombre comercial, fórmulas, componentes y experiencia tecnológica asociados a dicha marca. La entidad adquirente reconocerá como un activo individual un grupo de activos intangibles complementarios, entre los que se incluya una marca, siempre que los valores razonables individuales de los activos complementarios no se puedan medir con fiabilidad. Si los valores razonables de los activos complementarios se pudieran medir con fiabilidad, la adquirente podrá reconocerlos como un activo individual suponiendo que los activos individuales tengan vidas útiles similares.

NIC 38

38. Las únicas circunstancias en las que podría no ser posible medir de forma fiable el valor razonable de un activo intangible adquirido en una combinación de negocios se darán cuando el activo intangible surja de derechos legales o contractuales y además:

(a) no sea separable; o

(b) sea separable, pero no exista un historial o evidencia de transacciones de intercambio para el mismo activo u otros similares, y la estimación del valor razonable dependa de variables no se pueden medir.

39. Los precios de cotización en un mercado activo proporcionan la estimación más fiable del valor razonable para un activo intangible (véase también el párrafo 78). El precio adecuado de mercado es habitualmente el precio comprador (esto es, el precio de oferta u ofrecido por el comprador). Si los precios de oferta no estuviesen disponibles, el precio de la transacción similar más reciente puede suministrar una base para estimar el valor razonable, suponiendo que no haya tenido lugar un cambio

significativo en las circunstancias económicas entre la fecha de la transacción y la fecha de estimación del valor razonable del activo.

40. Si no existe un mercado activo para un activo intangible, su valor razonable será el importe que la entidad habría pagado por el activo, en la fecha de adquisición, en una transacción entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados, que se realice en condiciones de independencia mutua, teniendo en cuenta la mejor información disponible. Para determinar este importe, la entidad considerará las transacciones recientes con activos similares.

41. Las entidades que habitualmente se ven involucradas en la compra y venta de activos intangibles de naturaleza singular, pueden haber desarrollado técnicas para la estimación indirecta de sus valores razonables. Estas técnicas pueden emplearse para la valoración inicial de un activo intangible adquirido en una combinación de negocios, si su objetivo es estimar el valor razonable y si reflejan las transacciones y prácticas corrientes en el sector al que pertenece dicho activo. Estas técnicas incluyen, cuando sea adecuado:

(a) la aplicación de múltiplos, que reflejen las transacciones actuales del mercado, a indicadores relacionados con la rentabilidad del activo (como ingresos ordinarios, cuotas de mercado y margen operativo), o a la corriente de derechos que podrían obtenerse por conceder la licencia de explotación del activo a un tercero, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua (como se hace en el método denominado “compensación por la percepción de derechos por licencia o uso”); o

(b) descontando los flujos de efectivos futuros estimados del activo.

Desembolsos posteriores en un proyecto adquirido de investigación y desarrollo en curso

42. Los desembolsos por investigación o desarrollo que:

(a) estén asociados con un proyecto de investigación y desarrollo en curso, adquirido de forma independiente o en una combinación de negocios y reconocido como un activo intangible; y

(b) se hayan generado después de la adquisición del citado proyecto.

se contabilizarán de acuerdo con lo establecido en los párrafos 54 a 62.

43. La aplicación de lo exigido en los párrafos 54 a 62 implica que los desembolsos posteriores, asociados a un proyecto de investigación y desarrollo en curso adquirido de forma independiente o en una combinación de negocios y reconocidos como un activo intangible, serán:

(a) reconocidos como un gasto cuando se incurra en ellos, siempre que se trate de desembolsos de investigación;

(b) reconocidos como un gasto cuando se incurra en ellos, si se trata de desembolsos por desarrollo que no cumplan los criterios, que figuran en el párrafo 57 para su reconocimiento como activo intangible; y

(c) añadidos al importe en libros del proyecto de investigación y desarrollo en curso adquirido, si los desembolsos por desarrollo cumplen los criterios de reconocimiento establecidos en el párrafo 57.

NIC 38

Adquisición mediante una subvención oficial

44. En algunos casos, el activo intangible puede ser adquirido gratis, o por un precio simbólico, mediante una subvención oficial. Esto puede suceder en los casos en que las Administraciones Públicas transfieran o asignen a la entidad activos intangibles, tales como derechos sobre los terrenos de un aeropuerto, licencias para explotar emisoras de radio o televisión, licencias de importación o bien cuotas o derechos de acceso a otros recursos de carácter restringido. Según lo establecido en la NIC 20, Contabilización de las subvenciones oficiales e información a revelar sobre ayudas públicas, la entidad puede elegir reconocer, en el momento inicial, tanto el activo intangible como la subvención, por sus valores razonables. Si la entidad no escogiese el tratamiento contable descrito, reconocerá el activo, inicialmente, por un valor simbólico, (según el otro tratamiento permitido en la NIC 20), más cualquier eventual desembolso que sea directamente atribuible a las operaciones de preparación del activo para el uso al que va destinado.

Permutas de activos

45. 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 coste 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 valorará 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 coste se valorará por el importe en libros del activo entregado.

46. La entidad determinará si una permuta tiene carácter comercial, considerando en qué medida se espera que cambien los flujos de efectivo futuros como consecuencia de dicha transacción. Una transacción de intercambio tiene naturaleza comercial si:

- (a) la configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del activo recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo cedido; o
- (b) el valor específico para la entidad, de la parte de sus actividades afectadas por la permuta, se ve modificado como consecuencia del intercambio; y además
- (c) la diferencia identificada en (a) o en (b) es significativa al compararla con el valor razonable de los activos intercambiados.

Al determinar si una permuta tiene carácter comercial, el valor específico para la entidad de la parte de sus actividades afectadas por la transacción deberá tener en cuenta los flujos de efectivo después de impuestos. El resultado de estos análisis puede quedar claro sin necesidad de que la entidad deba realizar cálculos detallados.

47. En el apartado (b) del párrafo 21 se especifica que una condición para el reconocimiento de un activo intangible es que el coste de dicho activo pueda ser valorado con fiabilidad. El valor razonable de un activo intangible, para el que no existan transacciones comparables en el mercado, puede valorarse con fiabilidad si (a) la variabilidad en el rango de las estimaciones del valor razonable no es significativa, o (b) las probabilidades de las diferentes estimaciones, dentro de ese rango, pueden ser evaluadas razonablemente y utilizadas en la estimación del valor razonable. Si la entidad es capaz de determinar de forma fiable los valores razonables del activo recibido o del activo entregado, se utilizará el valor razonable del activo entregado para valorar el coste del activo recibido, a menos que se tenga una evidencia más clara del valor razonable del activo recibido.

Fondo de comercio generado internamente

48. El fondo de comercio generado internamente no se reconocerá como un activo.

49. 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 un fondo de comercio generado internamente. Este fondo de comercio generado 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).

NIC 38

Derechos legales de otro tipo, controlado por la entidad, que pueda ser valorado de forma fiable por su coste.

50. Las diferencias existentes, en un momento determinado, entre el valor de mercado de la entidad y el importe en libros de sus activos netos identificables, pueden captar una amplia variedad de factores que afectan al valor de la entidad en su conjunto. Sin

embargo, no se puede considerar que estas diferencias representen el coste de activos intangibles controlados por la entidad.

Otros activos intangibles generados internamente

51. 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:

- (a) 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; y
- (b) establecer el coste del activo de forma fiable. En ciertos casos, el coste de generar un activo intangible internamente no puede distinguirse del coste de mantener o mejorar el fondo de comercio generado internamente, ni tampoco del coste que supone llevar a cabo día a día las actividades de la entidad.

Por tanto, además de cumplir con los requisitos para el reconocimiento y valoración inicial de un activo intangible, la entidad aplicará las condiciones y directrices establecidas en los párrafos 52 a 67, para todos los activos generados de forma interna.

52. Para evaluar si un activo intangible generado internamente cumple los criterios para su reconocimiento, la entidad clasificará la generación del activo en:

- (a) la fase de investigación; y
- (b) la fase de desarrollo.

A pesar de que los términos “investigación” y “desarrollo” han sido definidos en esta Norma, los de “fase de investigación” y “fase de desarrollo” tienen, a efectos de la misma, un significado más amplio.

53. Si la entidad no fuera capaz de distinguir la fase de investigación de la fase de desarrollo en un proyecto interno para crear un activo intangible, tratará los desembolsos que ocasione ese proyecto como si hubiesen sido soportados sólo en la fase de investigación.

Fase de investigación

54. 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 ejercicio en el que se incurran.

55. 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.

56. Son ejemplos de actividades de investigación:

- (a) actividades dirigidas a obtener nuevos conocimientos;
- (b) la búsqueda, evaluación y selección final de aplicaciones de resultados de la investigación u otro tipo de conocimientos;
- (c) la búsqueda de alternativas para materiales, aparatos, productos, procesos, sistemas o servicios; y
- (d) la formulación, diseño, evaluación y selección final, de posibles alternativas para materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios que sean nuevos o se hayan mejorado.

Fase de desarrollo

NIC 38

57. 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 puede 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.
- (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 valorar, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo.

58. En la fase de desarrollo de un proyecto interno, la entidad puede, en algunos casos, identificar un activo intangible y demostrar que el mismo puede generar probables beneficios económicos en el futuro. Esto se debe a que la fase de desarrollo en un proyecto cubre etapas más avanzadas que la fase de investigación.

59. Son ejemplos de actividades de desarrollo:

- (a) el diseño, construcción y prueba, anterior a la producción o utilización, de modelos y prototipos;
- (b) el diseño de herramientas, troqueles, moldes y plantillas que impliquen tecnología nueva;

(c) el diseño, construcción y explotación de una planta piloto que no tenga una escala económicamente rentable para la producción comercial; y

(d) el diseño, construcción y prueba de una alternativa elegida para materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios que sean nuevos o se hayan mejorado.

60. Para demostrar si un activo intangible puede generar probables beneficios económicos futuros, la entidad evaluará los rendimientos económicos que se recibirán del mismo, utilizando los principios establecidos en la NIC 36 Deterioro del valor de los activos. Si el activo sólo generase rendimientos cuando actúe en combinación con otros activos, la entidad aplicará el concepto de unidad generadora de efectivo, establecido en la NIC 36.

61. La disponibilidad de recursos para completar, utilizar y obtener beneficios procedentes de un activo intangible puede ser demostrada, por ejemplo, mediante la existencia de un plan de negocio que ponga de manifiesto los recursos técnicos, financieros o de otro tipo, necesarios, así como la capacidad de la entidad para proveerse de tales recursos. En ciertos casos, la entidad demostrará la disponibilidad de la financiación externa, a través de la obtención de una indicación del prestamista sobre su voluntad para financiar el plan presentado.

62. Con frecuencia, el sistema de costes de la entidad puede valorar de forma fiable los costes que conlleva la generación interna de un activo intangible, tales como los sueldos y otros desembolsos en los que se incurre para asegurar los derechos de la propiedad intelectual o las licencias, o bien para desarrollar programas informáticos.

63. 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.

64. Los desembolsos incurridos para la generación interna de marcas, cabeceras de periódicos, sellos o denominaciones editoriales, listas de clientes u otras partidas similares, no pueden distinguirse del coste de desarrollar la actividad empresarial en su conjunto. Por lo tanto, estas partidas no se reconocerán como activos intangibles.

NIC 38

Coste de un activo intangible generado internamente

65. El coste 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.

66. El coste de un activo intangible generado internamente comprenderá todos los costes directamente atribuibles necesarios para crear, producir y preparar el activo para que pueda operar de la forma prevista por la dirección. Ejemplos de costes directamente atribuibles son:

- (a) los costes de materiales y servicios utilizados o consumidos en la generación del activo intangible;
- (b) los costes de las remuneraciones a los empleados (según se definen en la NIC 19 Retribuciones a los empleados) derivadas de la generación del activo intangible;
- (c) los honorarios para registrar los derechos legales; y
- (d) la amortización de patentes y licencias que se utilizan para generar activos intangibles.

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

67. Los siguientes conceptos no son componentes del coste de los activos intangibles generados internamente:

- (a) los gastos administrativos, de venta u otros gastos indirectos de carácter general, salvo que su desembolso pueda ser directamente atribuido a la preparación del activo para su uso;
- (b) las ineficiencias, claramente identificadas, y las pérdidas operativas iniciales en las que se haya incurrido antes de que el activo alcance el rendimiento normal esperado; y
- (c) los gastos de formación del personal que ha de trabajar con el activo.

Ejemplo ilustrativo del párrafo 65

Una entidad está desarrollando un nuevo proceso productivo. A lo largo del año 20X5, los desembolsos realizados fueron de 1.000 u.m.*, de las cuales 900 u.m. fueron soportadas antes del 1 de diciembre del 20X5, mientras que las 100 u.m. restantes lo fueron entre esa fecha y el 31 de diciembre de 20X5. La entidad es capaz de demostrar que, a 1 de diciembre de 20X5, el proceso productivo cumplía los criterios para su reconocimiento como activo intangible. Se estima que el importe recuperable del conjunto de conocimientos incorporados en el proceso, hasta el momento, es de 500 u.m. (considerando, en el cálculo del mismo, los desembolsos futuros de efectivo para completar el desarrollo del proceso productivo antes de poder ser utilizado).

Al final de 20X5, se reconocerá el proceso productivo como un activo intangible, con un coste de 100 u.m. (igual a los desembolsos realizados desde el momento en que se

cumplieron los criterios para el reconocimiento, esto es, desde el 1 de diciembre). Los desembolsos, por importe de 900 u.m., en los que se incurrió antes del 1 de diciembre de 20X5, se reconocerán como gastos del ejercicio, puesto que los criterios de reconocimiento no se cumplieron hasta esa fecha. Estos importes no formarán parte del coste del proceso productivo, una vez reconocido en el balance.

A lo largo del año 20X6, los desembolsos realizados han sido por importe de 2.000 u.m. Al final del año 20X6 se estima que el importe recuperable del conjunto de conocimientos incorporados en el proceso, hasta el momento, asciende a 1.900 u.m. (considerando, en el cálculo del mismo, los desembolsos futuros de efectivo para completar el desarrollo del proceso productivo antes de poder ser utilizado).

Al final de 20X6, el coste del proceso productivo será de 2.100 u.m. (100 por desembolsos

*** En esta Norma, los importes monetarios se establecen en “unidades monetarias” (u.m.).**

NIC 38

Reconocidos al final de 20X5, más las 2.000 u.m. generadas en 20X6). La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor, por importe de 200 u.m., con el fin de ajustar el importe en libros antes del deterioro de su valor (que eran 2.100 u.m.), hasta alcanzar su importe recuperable (que es de 1.900 u.m.). Esta pérdida por deterioro del valor revertirá, en un ejercicio posterior, siempre que se cumplan los requisitos para su reversión, según se establecen en la NIC 36.

Reconocimiento como gasto

68. Los desembolsos realizados sobre una partida intangible se reconocerán como gastos cuando se incurra en ellos, a menos que se dé una de las siguientes circunstancias:

(a) formen parte del coste de un activo intangible que cumpla los criterios de reconocimiento (véanse los párrafos 18 a 67); o

(b) la partida haya sido adquirida en una combinación de negocios, y no pueda ser reconocido como un activo intangible. En ese caso, este importe (incluido en el coste de la combinación de negocios) formará parte del importe atribuido al fondo de comercio en la fecha de adquisición (véase la NIIF 3 Combinaciones de negocios).

69. En algunos casos, los desembolsos se realizan para suministrar a la entidad beneficios económicos futuros, pero no se adquiere, ni se crea ningún activo, ni intangible ni de otro tipo que pueda ser reconocido como tal. En esos casos, el importe se reconocerá como un gasto en el momento en que se incurra en él. Por ejemplo, excepto cuando formen parte del coste de una combinación de negocios, los

desembolsos para investigación se reconocerán como un gasto en el momento en que se incurra en ellos (véase el párrafo 54). Otros ejemplos de desembolsos que se reconocen como gastos son los siguientes:

(a) Gastos de establecimiento (esto es, costes de puesta en marcha de actividades), salvo que las partidas correspondientes formen parte del coste de un elemento del inmovilizado material, siguiendo lo establecido en la NIC 16 Inmovilizado material. Los gastos de establecimiento pueden consistir en costes de inicio de actividades, tales como costes legales y administrativos soportados en la creación de una entidad con personalidad jurídica, desembolsos necesarios para abrir una nueva instalación, una actividad o para comenzar una explotación (costes de preapertura), o bien costes de lanzamiento de nuevos productos o procesos (costes previos a la explotación);

(b) Gastos de actividades formativas.

(c) Gastos en publicidad y otras actividades promocionales.

(d) Gastos de reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de una entidad.

70. Lo establecido en el párrafo 68 no impide reconocer los anticipos como activos, siempre que el pago por la entrega de bienes o prestación de servicios se haya realizado con anterioridad a la entrega o prestación de los mismos.

Prohibición de reconocer como activos los gastos de ejercicios anteriores

71. Los desembolsos sobre un activo intangible reconocidos inicialmente como gastos del ejercicio no se reconocerán posteriormente como parte del coste de un activo intangible.

Valoración posterior al reconocimiento inicial

72. La entidad elegirá como política contable entre el modelo del coste del párrafo 74 ó el modelo de revalorización del párrafo 75. Si un activo intangible se contabiliza según el modelo de revalorización, 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.

73. Una clase de activos intangibles es un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las actividades de la entidad. Las partidas pertenecientes a la misma clase de activos intangibles se revalorizarán simultáneamente, para evitar revalorizaciones selectivas de activos y también que los importes de los

NIC 38

Activos intangibles en los estados financieros representen una mezcla de costes y valores referidos a fechas diferentes.

Modelo del coste

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

Modelo de revalorización

75. Con posterioridad al reconocimiento inicial, un activo intangible se contabilizará por su valor revalorizado, que es su valor razonable, en el momento de la revalorización, menos la amortización acumulada, y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor que haya sufrido. Para fijar el importe de las revalorizaciones según esta Norma, el valor razonable se determinará por referencia a un mercado activo. Las revalorizaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros del activo, en la fecha del balance, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable.

76. El modelo de revalorización no contempla:

- (a) la revalorización de los activos intangibles que no hayan sido reconocidos previamente como activos; ni
- (b) el reconocimiento inicial de activos intangibles por valores diferentes de su coste.

77. El modelo de revalorización se aplicará después de que el activo haya sido reconocido inicialmente por su coste. No obstante, si sólo se llega a reconocer, como activo, una parte del coste total del elemento, por no cumplir éste los criterios de reconocimiento hasta alcanzar una etapa intermedia del proceso de su producción (véase el párrafo 65), el modelo de revalorización se podrá aplicar a la totalidad del activo. Por otra parte, el modelo de revalorización puede ser aplicado también a un activo intangible que haya sido recibido mediante una subvención oficial y se haya reconocido por un valor simbólico (véase el párrafo 44).

78. Es poco común la existencia de un mercado activo, tal como ha sido descrito en el párrafo 8, para los activos intangibles, si bien cabe la posibilidad de que exista. Por ejemplo, en ciertos países pueden existir mercados activos para las licencias de taxi libremente transferibles, así como para las licencias o cuotas de pesca y producción. Sin embargo, no existen mercados activos para las marcas, cabeceras de periódicos o revistas, derechos sobre películas o partituras musicales, patentes o las marcas registradas, porque cada uno de estos activos tiene peculiaridades que los hacen únicos. Por otra parte, aunque los activos intangibles sean objeto de compraventa, los contratos se negocian entre compradores y vendedores que actúan aisladamente, y por ello las transacciones son relativamente infrecuentes. Por estas razones, el precio que se paga por un activo puede no suministrar la suficiente evidencia del valor razonable de otro distinto. Además, con mucha frecuencia, los precios no están disponibles para el público.

79. La frecuencia de las revalorizaciones depende de la volatilidad de los valores razonables de los activos intangibles que sean objeto de revalorización. Si el valor razonable de un activo revalorizado difiere, sustancialmente, de su importe en libros, será necesaria una nueva revalorización. Algunos activos intangibles pueden experimentar movimientos significativos y de carácter volátil en su valor razonable, de forma que sea preciso practicar revalorizaciones anuales. Estas revalorizaciones frecuentes serán innecesarias para activos intangibles con movimientos insignificantes en sus valores razonables.

80. Cuando se revalore un activo intangible, la amortización acumulada hasta la fecha de la revalorización puede ser tratada de dos maneras:

(a) reexpresada proporcionalmente al cambio en el importe en libros bruto del activo, de manera que el importe en libros del mismo después de la revalorización sea igual a su importe revalorizado; o

(b) eliminada contra el importe en libros bruto del activo, de manera que lo que se reexpresa es el valor neto resultante, hasta alcanzar el importe revalorizado del activo.

81. Si un activo intangible, dentro de una clase de activos intangibles revalorizados, no pudiera ser objeto de revalorización porque no exista un mercado activo para el mismo, el elemento en cuestión se

NIC 38

Contabilizará según su coste, menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas que le hayan podido afectar.

82. 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 revalorizado, en la fecha de la última revalorización por referencia al mercado activo, menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

83. El hecho de que no siga existiendo un mercado activo para proceder a revalorizar un elemento del activo intangible, puede indicar que el valor de dicho activo se ha deteriorado, y por tanto que es preciso aplicar el contenido de la NIC 36 Deterioro del valor de los activos.

84. Si, en alguna fecha posterior, el valor razonable del activo intangible pudiera determinarse de nuevo por referencia a un mercado activo, se aplicará el modelo de revalorización desde esa misma fecha.

85. Cuando se incremente el importe en libros de un activo intangible como consecuencia de una revalorización, dicho aumento se llevará directamente a una cuenta de reservas de revalorización, dentro del patrimonio neto. No obstante, el

incremento se reconocerá en el resultado del ejercicio en la medida en que suponga una reversión de una disminución por devaluación del mismo activo, que fue reconocida previamente en resultados.

86. Cuando se reduzca el importe en libros de un activo intangible como consecuencia de una revalorización, dicha disminución se reconocerá en el resultado del ejercicio. No obstante, la disminución será cargada directamente al patrimonio neto contra cualquier reserva de revalorización reconocida previamente en relación con el mismo activo, en la medida que tal disminución no exceda del saldo de la citada cuenta de reservas de revalorización.

87. Cuando se consideren realizadas, las reservas de revalorización acumuladas que formen parte del patrimonio neto pueden ser transferidas directamente a la cuenta de reservas por ganancias acumuladas. El importe total de las reservas por revalorización puede realizarse cuando se produzca la enajenación o disposición por otra vía del activo. No obstante, también puede considerarse realizada una parte del importe de las reservas por revalorización, a medida que éste sea utilizado por la entidad, en cuyo caso el importe que se entenderá como realizado será la diferencia entre la amortización correspondiente al ejercicio corriente, calculada a partir del importe en libros revalorizado, y la que hubiera sido calculada utilizando el coste histórico del activo. La transferencia de las reservas por revalorización a las reservas por ganancias acumuladas no se realizará a través de la cuenta de resultados.

Vida Útil

88. La entidad valorará 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.

89. La contabilización de un activo intangible se basa en su vida útil. Un activo intangible con una vida útil finita se amortiza (véase los párrafos 97 a 106), mientras que un activo intangible con una vida útil indefinida no se amortiza (véanse los párrafos 107 a 110). Los ejemplos ilustrativos que acompañan a esta Norma ilustran la determinación de la vida útil para diferentes activos intangibles, y la posterior contabilización de dichos activos sobre la base de las determinaciones de la vida útil.

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

(a) 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;

(b) 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;

(c) la incidencia de la obsolescencia técnica, tecnológica, comercial o de otro tipo;

NIC 38

(d) 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;

(e) las actuaciones esperadas de los competidores, ya sean actuales o potenciales;

(f) 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;

(g) 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 con él; y

(h) si la vida útil del activo depende de las vidas útiles de otros activos poseídos por la entidad.

91. El término “indefinido” no significa “infinito”. La vida útil de un activo intangible refleja sólo el nivel de los desembolsos para mantenimiento futuros necesarios para preservar el activo en su nivel normal de rendimiento, valorado en la fecha en la que se estima la vida útil del activo, así como la capacidad de la entidad y su intención de alcanzar dicho nivel. La conclusión de que la vida útil de un activo intangible es indefinida, no debe depender del exceso de los desembolsos futuros planeados sobre los inicialmente requeridos para mantener el activo a ese nivel de rendimiento.

92. Dada la experiencia actual de cambios rápidos en la tecnología, los programas informáticos así como otros activos intangibles estarán sometidos a una rápida obsolescencia tecnológica. Por tanto, es probable que su vida útil sea corta.

93. La vida útil de un activo intangible puede ser muy larga, o incluso indefinida. La incertidumbre existente justifica una estimación prudente de la vida útil del activo intangible, aunque no justifica la elección de un periodo de amortización que sea tan corto que resulte irreal.

94. La vida útil de un activo intangible que surja de un contrato o de otros derechos legales no excederá el periodo del contrato o de los citados derechos legales, pero puede ser inferior, dependiendo del periodo a lo largo del cual la entidad espera utilizar el activo. Si el contrato u otros derechos legales se han fijado durante un plazo limitado que puede ser renovado, la vida útil del activo intangible incluirá el periodo de

renovación sólo si existe evidencia que soporte la renovación por la entidad sin un coste significativo.

95. Pueden existir factores económicos y legales que ejerzan influencia sobre la vida útil de un activo intangible. Los factores económicos determinarán el periodo a lo largo del cual se recibirán los beneficios económicos futuros. Los factores legales pueden restringir el intervalo de tiempo en el que la entidad controlará el acceso a estos beneficios. La vida útil será el periodo más corto de los determinados por estos factores.

96. La existencia de los siguientes factores, entre otros, indicarán que la renovación de los derechos legales es prácticamente segura, sin incurrir en un coste significativo:

(a) Existe evidencia, posiblemente basada en la experiencia, de que se renovarán los derechos contractuales u otros derechos legales. Si la renovación es contingente porque precise del consentimiento de un tercero, es necesario contar con la evidencia de que el tercero accederá;

(b) Existe evidencia de que las condiciones necesarias para obtener la renovación serán satisfechas; y

(c) El coste de renovación para la entidad no es significativo en comparación con los beneficios económicos futuros que se espera que fluyan a la entidad a causa de la renovación

Si el coste de la renovación es significativo en comparación con los beneficios económicos futuros que se espera que fluyan a la entidad a raíz de la renovación, los costes de “renovación” representarán, en el fondo, el coste de adquisición de un nuevo activo intangible en la fecha de renovación.

NIC 38

Activos intangibles con vidas útiles finitas

Periodo y método de amortización

97. El importe amortizable 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 dirección. La amortización cesará en la fecha más temprana entre aquella en que el activo se clasifique como mantenido para la venta (o se incluya en un grupo enajenable de elementos que se clasifique como disponible para la venta) de acuerdo con la NIIF 5 Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas, y la fecha en que el activo sea dado de baja en cuentas. 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 ejercicio, a menos que otra Norma permita o exija que dicho importe se incluya en el importe en libros de otro activo.

98. Pueden utilizarse diferentes métodos para distribuir el importe amortizable de un activo, de forma sistemática, a lo largo de su vida útil. Entre dichos métodos se encuentran el de amortización lineal, el de porcentaje constante sobre importe en libros o el de las unidades producidas. El método utilizado para cada activo se seleccionará a partir del patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros esperados y se aplicará de forma uniforme en cada ejercicio, salvo que se produzca un cambio en los patrones esperados de consumo de dichos beneficios económicos futuros derivados del activo. En raras ocasiones, o quizá en ninguna, existirá una evidencia suficiente para apoyar un método de amortización que produzca, en los activos intangibles con una vida útil finita, una amortización acumulada menor que la obtenida al utilizar el método de amortización lineal.

99. Normalmente, la amortización se reconocerá en el resultado del ejercicio. No obstante, en ocasiones, los beneficios económicos futuros incorporados a un activo se absorben dentro de la entidad, en la producción de otros activos. En estos casos, el cargo por amortización formará parte del coste de esos otros activos y se incluirá en su importe en libros. Por ejemplo, la amortización de los activos intangibles utilizados en el proceso de producción se incorporará al importe en libros de las existencias (véase la NIC 2, Existencias).

Valor residual

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

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

101. El importe amortizable 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 vender el activo intangible antes de que termine su vida económica.

102. La estimación del valor residual de un activo se basa en el importe recuperable a través de la enajenación o disposición por otra vía, utilizando los precios existentes en

la fecha de la estimación de la venta para un activo similar que haya alcanzado el término de su vida útil y haya operado en condiciones similares a aquellas en las que el activo se utilizará. El valor residual se revisará al término de cada ejercicio 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.

103. El valor residual de un activo intangible podría aumentar hasta un importe igual o mayor que el importe en libros del activo. En ese caso, el cargo por amortización del activo será nulo, a menos y hasta que, su valor residual disminuya posteriormente hasta un importe inferior al importe en libros del activo.

NIC 38

Revisión del periodo y del método de amortización

104. Tanto el periodo como el método de amortización utilizados para un activo intangible con vida útil finita se revisarán, como mínimo, al final de cada ejercicio. 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.

105. A lo largo de la vida del activo intangible, puede ponerse de manifiesto que la estimación de la vida útil resulta inadecuada. Por ejemplo, el reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor podría indicar que el periodo de amortización debe modificarse.

106. Con el transcurso del tiempo, el patrón de aparición de los beneficios futuros esperados por la entidad, para un determinado activo intangible, puede cambiar. Por ejemplo, puede ponerse de manifiesto que, en lugar de aplicar el método de amortización lineal, resulta más apropiado el método de amortización basado en aplicar un porcentaje constante sobre el importe en libros al comienzo de cada ejercicio. Otro ejemplo se produce cuando se aplaza el uso de los derechos representados por una licencia a la espera de actuaciones ligadas a otros componentes del plan de actividad. En ese caso, los beneficios económicos procedentes del activo pueden no empezar a recibirse hasta ejercicios posteriores.

Activos intangibles con vidas útiles indefinidas

107. Los activos intangibles con una vida útil indefinida no se amortizarán.

108. Según la NIC 36 Deterioro del valor de los activos, 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

(a) anualmente, y

(b) en cualquier momento en el que exista un indicio de que el activo puede haber deteriorado su valor.

Revisión de la evaluación de la vida útil

109. La vida útil de un activo intangible que no está siendo amortizado se revisará cada ejercicio 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 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores.

110. con arreglo a la NIC 36, reconsiderar la vida útil de un activo intangible como finita, en lugar de como indefinida, es un indicio de que el activo puede haber visto deteriorado su valor. Como consecuencia, la entidad comprobará si el valor del activo se ha deteriorado, comparando su importe recuperable, determinado de acuerdo con la NIC 36, con su importe en libros, y reconociendo cualquier exceso del importe en libros sobre el importe recuperable como una pérdida por deterioro del valor.

Recuperación del importe en libros - pérdidas por deterioro del valor

111. Para determinar si se ha deteriorado el valor de los activos intangibles, la entidad aplicará la NIC 36 Deterioro del valor de los activos. 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 enajenaciones de activos intangibles

NIC 38

112. Un activo intangible se dará de baja en cuentas:

(a) por su enajenación o disposición por otra vía; o

(b) cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su utilización, enajenación o disposición por otra vía.

113. La pérdida o ganancia surgida al dar de baja un activo intangible se determinará como la diferencia entre el importe neto obtenido por su enajenación o disposición por otra vía, y el importe en libros del activo. Se reconocerá en el resultado del ejercicio cuando la partida sea dada de baja en cuentas (a menos que la NIC 17

Arrendamientos establezca otra cosa, en caso de una venta con arrendamiento posterior). Las ganancias no se clasificarán como ingresos ordinarios.

114. La enajenación o disposición por otra vía 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 enajenación 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.

115. Si, de acuerdo con el criterio de reconocimiento del párrafo 21, la entidad reconociera dentro del importe en libros de un activo el coste 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 coste de la sustitución como indicativo de cuál podría ser el coste de la parte sustituida, en la fecha en la que fue adquirido o generado internamente.

116. La contrapartida a cobrar por la enajenación 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 equivalente de contado. La diferencia entre el importe nominal de la contrapartida y el precio equivalente de contado se reconocerá como un ingreso ordinario por intereses, de acuerdo con la NIC 18, de forma que refleje el rendimiento efectivo derivado de la cuenta por cobrar.

117. La amortización de un activo intangible con una vida útil finita no cesará cuando el activo intangible esté sin utilizar, a menos que se encuentre amortizado por completo o haya sido clasificado como mantenido para la venta (o incluido en un grupo enajenable de elementos clasificado como mantenido para la venta), de acuerdo con la NIIF 5.

Información a revelar

De tipo general

118. 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:

(a) si las vidas útiles son indefinidas o finitas y, en este caso, las vidas útiles o los porcentajes de amortización utilizados;

- (b) los métodos de amortización utilizados para los activos intangibles con vidas útiles finitas;
- (c) 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 ejercicio;
- (d) la partida o partidas, de la cuenta de resultados, en las que está incluida la amortización de los activos intangibles;
- (e) la conciliación entre los valores en libros al principio y al final del ejercicio, 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;

NIC 38

- (ii) los activos clasificados como mantenidos para la venta o incluidos en un grupo enajenable de elementos, clasificado como mantenido para la venta de acuerdo con la NIIF 5, así como las enajenaciones o disposiciones por otra vía;
- (iii) los incrementos y decrementos, durante el ejercicio, procedentes de revalorizaciones efectuadas según se indica en los párrafos 75, 85 y 86, así como de pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas, llevadas directamente al patrimonio neto siguiendo las reglas de la NIC 36 Deterioro del valor de los activos (si las hubiere);
- (iv) las pérdidas por deterioro del valor reconocidas, en el resultado del ejercicio aplicando la NIC 36 (si las hubiere);
- (v) las reversiones de anteriores pérdidas por deterioro del valor, a lo largo del ejercicio, que se hayan llevado a los resultados (si las hubiere);
- (vi) el importe de la amortización reconocida durante el ejercicio;
- (vii) las diferencias netas de cambio derivadas de la conversión de estados financieros a la moneda de presentación, y de la conversión de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad; y
- (viii) otros cambios habidos en el importe en libros durante el ejercicio.

119. Una clase de activos intangibles es un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las actividades de la entidad. Los siguientes son ejemplos de clases separadas:

- (a) marcas;
- (b) cabeceras de periódicos o revistas y sellos o denominaciones editoriales;

- (c) programas y aplicaciones informáticas;
- (d) concesiones y franquicias;
- (e) derechos de propiedad intelectual, patentes y otras manifestaciones de la propiedad industrial o derechos de explotación;
- (f) recetas o fórmulas, modelos, diseños y prototipos; y
- (g) activos intangibles en curso.

Las clases mencionadas arriba pueden ser desagregadas (o agregadas) en otras más pequeñas (más grandes), siempre que ello genere una información más relevante para los usuarios de los estados financieros.

120. La entidad incluirá información sobre los activos intangibles que hayan sufrido pérdidas por deterioro del valor, de acuerdo con la NIC 36, además de la requerida en los anteriores apartados (e) (iii) hasta (e) (v) del párrafo 118.

121. 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 ejercicio corriente, o que se espera que tengan repercusión significativa en futuros ejercicios. Estas revelaciones de información pueden surgir por cambios en:

- (a) el periodo de amortización fijado para un activo intangible;
- (b) el método de amortización; o
- (c) los valores residuales.

122. La entidad revelará también información sobre:

(a) 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. 21 Diciembre 2005

NIC 38

(b) Una descripción del importe en libros y del periodo restante de amortización de cualquier activo intangible que sea significativo en los estados financieros de la entidad.

(c) Para los activos intangibles que se hayan adquirido mediante una subvención oficial, y hayan sido 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; y
- (iii) si la valoración posterior al reconocimiento inicial se realiza utilizando el modelo del coste o el modelo de revalorización;

(d) 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.

(e) El importe de los compromisos, para la adquisición de activos intangibles.

123. Cuando la entidad proceda a describir el factor, o los factores, que han jugado un papel importante en la determinación del hecho de que el activo intangible tiene una vida útil indefinida, considerará la lista de los factores del párrafo 90.

Activos intangibles valorados posteriormente según el modelo de revalorización

124. En el caso de activos intangibles contabilizados por sus valores revalorizados, la entidad revelará la siguiente información:

(a) para cada clase de activos intangibles:

(i) la fecha efectiva de la revalorización;

(ii) el importe en libros de los activos intangibles revalorizados; y

(iii) el importe en libros que se habría reconocido si los activos intangibles se hubieran valorado posteriormente utilizando el modelo del coste del párrafo 74;

(b) el importe de las reservas de revalorización, tanto al principio como al final del ejercicio, que procedan de los activos intangibles, indicando los cambios habidos durante el ejercicio, así como cualquier restricción para la distribución de su saldo entre los accionistas; y

(c) los métodos e hipótesis significativos empleados en la estimación del valor razonable de los activos.

125. Puede ser necesario, para cumplir con las revelaciones exigidas en el párrafo anterior, proceder a la agregación de las clases de activos intangibles revalorizados. No obstante, las citadas clases no se agregarán si de esta presentación pudieran resultar saldos mixtos, que incluyeran activos valorados según el modelo del coste junto con otros valorados según el modelo de revalorización.

Desembolsos por investigación y desarrollo

126. La entidad revelará el importe agregado de los desembolsos por investigación y desarrollo que se hayan reconocido como gastos durante el ejercicio.

127. 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

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

(a) una descripción de los activos intangibles completamente amortizados que se encuentren todavía en uso.

NIC 38

(b) 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 inmateriales emitida en 1998.

Disposiciones transitorias y fecha de vigencia

129. Si la entidad, de acuerdo con el párrafo 85 de la NIIF 3 Combinaciones de negocios, elige aplicar la NIIF 3 desde una fecha anterior a las fechas de vigencia establecidas en los párrafos 78 a 84 de la NIIF 3, también aplicará esta Norma desde esa misma fecha y de forma prospectiva. Por tanto, la entidad no ajustará el importe en libros de los activos intangibles reconocidos en esa fecha. Sin embargo, la entidad aplicará, en esa fecha, esta Norma para reestimar las vidas útiles de estos activos intangibles reconocidos. Si, como resultado de esa reestimación, la entidad cambia su evaluación de la vida útil de un activo, ese cambio se contabilizará como un cambio en la estimación contable, de acuerdo con la NIC 8 Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores.

130. En otro caso, la entidad aplicará esta Norma:

(a) 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; y

(b) para la contabilización de todos los demás activos intangibles de forma prospectiva desde el comienzo del primer ejercicio 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 reestimación, la entidad cambia su evaluación de la vida útil de un activo, ese cambio se contabilizará como un cambio en la estimación contable, de acuerdo con la NIC 8.

Permutas de activos similares

131. La exigencia, contenida en los párrafos 129 y en el apartado (b) del párrafo 130, de aplicar esta Norma de forma prospectiva, significa que si una permuta de activos fue valorada, antes de la fecha de vigencia de esta Norma, sobre la base del importe

en libros del activo entregado, la entidad no reexpresará el importe en libros del activo adquirido para reflejar su valor razonable en la fecha de adquisición.

Aplicación anticipada

132. Se aconseja a las entidades a las que se aplique el párrafo 130, que apliquen los requerimientos de esta Norma antes de las fechas de vigencia especificadas en el párrafo 130. No obstante, si la entidad aplicase esta Norma antes de esas fechas efectivas, también aplicará al mismo tiempo la NIIF 3 y la NIC 36 Deterioro del valor de los activos (revisada en 2004).

Derogación de la NIC 38 (aprobada en 1998)

133. Esta Norma deroga a la NIC 38 Activos inmateriales (aprobada en 1998).

23 Diciembre 2005

ANÁLISIS DE LA CONFORMIDAD ENTRE LA NIC 38 Y LAS DIRECTIVAS DE CONTABILIDAD

1. Introducción

La NIC 38 “Inmovilizado inmaterial” fue publicada por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (*International Accounting Standards Committee*, IASC) en septiembre de 1998. Esta norma afecta a los estados financieros correspondientes a ejercicios que comiencen el 1 de julio de 1999 o después de dicha fecha, si bien se recomienda aplicarla a ejercicios anteriores.

El Comité de Contacto ha analizado la NIC 38 en relación con las Directivas europeas de contabilidad. En los apartados que siguen se recogen varios aspectos que deberán tenerse en cuenta a la hora de decidir si procede aplicar la NIC 38 en el territorio de la Unión Europea, y en qué medida.

2. Aspectos específicos

Revalorizaciones

El tratamiento de referencia establecido en la NIC 38 (apartado 63) consiste en contabilizar los elementos del inmovilizado inmaterial por su coste menos la amortización acumulada y las pérdidas inesperadas de valor. No obstante, se permite, como alternativa (apartado 64), contabilizar los elementos del inmovilizado inmaterial por sus valores revaluados, basados en los valores justos en un mercado activo. En cambio, la revalorización de los elementos del inmovilizado inmaterial únicamente está autorizada en la Cuarta Directiva en virtud de lo dispuesto en el artículo 33.1.b), que, por excepción a la norma general, faculta a los Estados miembros para permitir la contabilización de cualquier activo mediante métodos ‘destinados a tener en cuenta la inflación’. Por tanto, el tratamiento alternativo previsto en la NIC 38, por el que se autoriza a revalorizar los elementos del inmovilizado inmaterial por su valor justo es incoherente con la Directiva, puesto que no es lo mismo contabilizar los activos al valor justo que aplicar un método de valoración “destinado a tener en cuenta la inflación”. Ahora bien, las sociedades europeas podrán, de todos modos, atenerse

simultáneamente a las Directivas y a la NIC 38 si se cercioran de no aplicar el tratamiento alternativo permitido en virtud del apartado 64 de la NIC 38.

Comprobación de las pérdidas de valor

Todos los elementos del inmovilizado inmaterial están sujetos a lo dispuesto en la NIC 36

“Pérdidas inesperadas en el valor de los activos”. En consecuencia, las observaciones formuladas con respecto a dicha norma, así como la conclusión de que no hay

incompatibilidad entre la NIC 36 y las Directivas de contabilidad, son válidas también en este caso.

Valor residual

El apartado 91 de la NIC 38 obliga a suponer que el valor residual de un inmovilizado inmaterial es nulo a menos que pueda determinarse dicho valor residual con referencia a un mercado activo. En la práctica, esto significa que deberá suponerse que todos los 11 activos inmateriales no homogéneos (tales como marcas comerciales, marcas registradas, etc.) tienen un valor residual nulo.

De acuerdo con el artículo 35.1.b) de la Cuarta Directiva, ‘el precio de adquisición o el coste de producción de los elementos del activo inmovilizado cuya utilización esté limitada en el tiempo, deberá rebajarse con las correcciones de valor calculadas de forma que se amortice sistemáticamente el valor de esos elementos durante su período de utilización’. Se establece, por tanto, una diferencia entre el ‘coste’ del activo y el importe amortizado (al que se alude como ‘valor’).

Gastos de desarrollo

La NIC 38 exige que los gastos de desarrollo se capitalicen en el inmovilizado inmaterial en algunos casos concretos y se amorticen a lo largo de su vida útil estimada, con respecto a la cual la NIC establece un límite de 20 años. En cambio, el artículo 37 de la Cuarta Directiva obliga a amortizar dichos gastos en un plazo máximo de cinco años, aunque los Estados miembros pueden autorizar excepciones a esta norma en casos particulares.

3. Conclusiones

Se plantean dos posibles conflictos entre la NIC 38 y la Cuarta Directiva, a saber:

a) la NIC 38 autoriza la revalorización de los elementos del activo inmovilizado por su valor justo, en tanto que la Directiva permite la revalorización por el coste ajustado en función de la inflación; y b) la Directiva impone un límite de cinco años para la amortización de los gastos de desarrollo (si bien los Estados miembros pueden autorizar excepciones), que no se corresponde con lo previsto en la NIC.

Con todo, dada la naturaleza de estos posibles conflictos y la flexibilidad que presenta la NIC, las sociedades europeas podrán atenerse simultáneamente a la NIC 38 y a las Directivas.