



10621
5

**UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTONOMA DE MEXICO**

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN

**"BREVE ESTUDIO SOBRE LOS
ACTIVOS INTANGIBLES"**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADA EN CONTADURÍA

P R E S E N T A N :

**LISBETH/ARIAS GONZÁLEZ
ELISA CARREÓN SAAVEDRA**

Asesor: L.C. Ma. Blanca Nieves Jiménez y Jiménez

Cuautitlán Izcalli, Edo. De México

2003

A

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.



**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTILAN
UNIDAD DE LA ADMINISTRACION ESCOLAR
DEPARTAMENTO DE EXAMENES PROFESIONALES**

ASUNTO: VOTOS APROBATORIOS

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

DR. JUAN ANTONIO MONTARAZ CRESPO
DIRECTOR DE LA FES CUAUTILAN
P R E S E N T E

ATN: Q. Ma. del Carmen García Mijang
Jefe del Departamento de Exámenes
Profesionales de la FES Cuautitlán

Con base en el art. 28 del Reglamento General de Exámenes, nos permitimos comunicar a usted que revisamos la TESIS:

Breve Estudio sobre los Activos Intangibles

que presenta la pasante Listeth Arias Gonzalez
con número de cuenta 95568944 para obtener el título de:
Licenciada en Contaduría

Considerando que dicho trabajo reúne los requisitos necesarios para ser discutido en el EXAMEN PROFESIONAL correspondiente, otorgamos nuestro VOTO APROBATORIO.

A T E N T A M E N T E

"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"

Cuautitlán Izcalli, México 03 de Noviembre de 2003

- | | | |
|------------------|---|--------------------|
| PRESIDENTE | <u>MCE. Ma. Blanca Nieves Jimenez y Jimenez</u> | <i>[Signature]</i> |
| VOCAL | <u>MCE. Elsa Margarita Galicia Laguna</u> | <i>[Signature]</i> |
| SECRETARIO | <u>MCE. Elsa Aguilar Pacheco</u> | <i>[Signature]</i> |
| PRIMER SUPLENTE | <u>CP. Delta Patricia Ucha Plido</u> | <i>[Signature]</i> |
| SEGUNDO SUPLENTE | <u>MCE. Ofelia Noguez Cisneros</u> | <i>[Signature]</i> |

B



FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN
 UNIDAD DE LA ADMINISTRACION ESCOLAR
 DEPARTAMENTO DE EXAMENES PROFESIONALES

ASUNTO: VOTOS APROBATORIOS

DR. JUAN ANTONIO MONTARAZ CRESPO
 DIRECTOR DE LA FES CUAUTITLAN
 P R E S E N T E

ATN: Q. Ma. del Carmen García Mijare,
 Jefe del Departamento de Exámenes
 Profesionales de la FES Cuautitlán

Con base en el art. 28 del Reglamento General de Exámenes, nos permitimos comunicar a usted que revisamos la TESIS:

Breve Estudio sobre los Activos Intangibles

que presenta la pasante: Elisa Carreón Sanveña
 con número de cuenta: 0607619-1 para obtener el título de:
Licenciada en Contaduría

Considerando que dicho trabajo reúne los requisitos necesarios para ser discutido en el EXAMEN PROFESIONAL correspondiente, otorgamos nuestro VOTO APROBATORIO.

A T E N T A M E N T E
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"

Cuautitlán Izcalli, Méx. a 03 de Noviembre de 2005

PRESIDENTE MCE. Ma. Blanca Nieves Jiménez y Jiménez *lu 34 de Ponce*

VOCAL MCE. Elsa Margarita Galicia Leguina *Elsa Galicia*

SECRETARIO MCE. Elsa Aguilar Pacheco *Elsa Pacheco*

PRIMER SUPLENTE CP. Delia Patricia Ucha Pineda *Delia Ucha*

SEGUNDO SUPLENTE MCE. Ofelia Noguéz Cisneros *Ofelia Cisneros*

**TESIS CON
 FALLA DE ORIGEN**

C

A Nuestra Máxima Casa de Estudios

Por que a pesar de los problemas sociales que ha sufrido nos brindo un espacio en sus aulas para nuestra formación académica, inculcándonos ética y profesionalismo, y dejándonos una gran responsabilidad comprometiéndonos a ser mejores cada día.

A nuestros Profesores

Muy especialmente a la L.C. Ma. Blanca Nieves Jiménez y Jiménez por ser una excelente profesora y ser humano, ya que no solo compartió con nosotros sus conocimientos con gran entusiasmo, si no que también nos dio la oportunidad de compartir con ella grandes experiencias que nos enseñaron valiosas cosas como la perseverancia y el entusiasmo de hacer las cosas.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

A Dios

Que con sus bendiciones ha estado conmigo a lo largo de mi vida y me ha permitido terminar mis estudios, los cuales ha alumbrado con su infinito amor.

A mi mamá, Marina González Rivera

Por que eres una gran mujer, fuerte, valiente, por tus sacrificios constantes, por darme todo sin esperar algo a cambio, aunque se que todo tiene su recompensa. Eres merecedora de todo mi amor y gratitud para toda la vida.

A mis abuelos, Diego y Rufina

Por que sin ustedes a mi lado todo hubiera sido mas difícil, gracias por todo el amor y el inmenso apoyo que siempre me han dado.

A mi familia

Que desde siempre me han dado su apoyo y se han preocupado por mi, especialmente a Guadalupe y Horacio, por darme un consejo cuando lo he necesitado, por escucharme, ayudarme y apoyarme en todo momento. Mil Gracias!!!

A mis amigos

Que me han demostrado que la amistad no es solamente una palabra sino entrega noble y desinteresada, agradeciendo muy especialmente a Iván Pulido por brindarme todo su cariño, apoyo y comprensión, Gracias.

Esta es la culminación de mi vida de estudiante.

Y es el logro de todos ustedes

"Mi mas profundo agradecimiento"

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

Lizbeth Arias

A mis padres

Por todo lo que me han dado a lo largo de mi vida, sus consejos, su apoyo y sus sacrificios, con el fin de lograr mi realización personal.

A mi familia

Por todo el apoyo que me han dado

GRACIAS

Elisa Carreón

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

INDICE

| | PAGS |
|--|-------------|
| INTRODUCCIÓN | 1 |
| CAPITULO 1. | |
| ANTECEDENTES | 6 |
| 1.1 Norma Internacional de Contabilidad 22. Combinación de negocios | 9 |
| 1.1.1 Amortización de activos intangibles y la plusvalía comprada | 11 |
| 1.1.2 Fundamento de las exigencias para la amortización de los activos intangibles y la plusvalía comprada | 12 |
| 1.1.3 Diferencia entre el tratamiento de los activos intangibles adquiridos y la plusvalía comprada | 13 |
| 1.2 Norma Internacional de Contabilidad 9. Costos de Investigación y Desarrollo (derogada) | 14 |
| 1.2.1 Ejemplos de actividades típicamente incluidas en la investigación | 15 |
| 1.2.2 Ejemplos de actividades típicamente incluidas en desarrollo | 15 |
| 1.2.3 Actividades de investigación y desarrollo bajo contrato con otros | 17 |
| 1.2.4 Costos de Investigación y Desarrollo y su reconocimiento | 18 |
| 1.2.5 Amortización de los costos de Desarrollo | 20 |
| 1.3 Norma Internacional de Contabilidad 9. Costos de Investigación y Desarrollo (derogada), en combinación con los activos intangibles | 21 |
| 1.4 Consecuencias de la combinación de la NIC 9 con la NIC 38 de Activos Intangibles | 23 |
| CAPITULO 2. | |
| ACTIVOS INTANGIBLES | 25 |
| 2.1 Definición de activo y su clasificación | 27 |
| 2.1.1 activos circulantes | 28 |
| 2.1.2 activos fijos | 29 |
| 2.1.3 activos diferidos | 29 |
| 2.2 Definición de Activos Intangibles | 31 |

| | | |
|-------|--|----|
| 2.3 | Clasificación de los Activos Intangibles | 34 |
| 2.4 | Cuentas principales de los Activos Intangibles | 37 |
| 2.4.1 | Crédito Mercantil | 37 |
| 2.4.2 | Wood Will | 39 |
| 2.4.3 | Marcas | 40 |
| 2.4.4 | Patentes | 41 |
| 2.4.5 | Concesiones y Franquicias | 42 |
| 2.4.6 | Derechos | 42 |
| 2.4.7 | Know How | 44 |
| 2.4.8 | Licencias | 45 |

CAPITULO 3

| | | |
|---------|---|----|
| 3.1 | Tipos de Activos Intangibles | 46 |
| 3.1.1 | Activos Intangibles de estructura externa | 46 |
| 3.1.1.1 | Activos de mercado | 46 |
| 3.1.1.2 | Clientela de la empresa | 47 |
| 3.1.1.3 | Relaciones y Alianzas | 48 |
| 3.1.2 | Activos Intangibles de estructura interna | 48 |
| 3.1.2.1 | Fase de investigación | 49 |
| 3.1.2.2 | Fase de desarrollo | 50 |
| 3.1.2.3 | Activos Intangibles de recursos humanos | 53 |
| 3.1.3 | Identificación y reconocimiento de los Activos Intangibles internos | 54 |
| 3.1.3.1 | características | 54 |
| 3.1.3.2 | Identificación y control | 58 |
| 3.1.3.3 | Beneficios económicos futuros | 61 |
| 3.1.4 | Medición del costo de los Activos Intangibles | 62 |
| 3.1.4.1 | Medición del costo de un activo intangibles interno | 62 |
| 3.1.4.2 | Medición del costo por medio de una adquisición independiente | 64 |
| 3.1.4.3 | Medición del costo por parte de una combinación de negocios | 66 |
| 3.1.4.4 | Medición del costo por medio de una subvención del gobierno | 68 |
| 3.1.4.5 | Medición del costo por medio de un intercambio de activos | 69 |

H

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

CAPITULO 4

| | | |
|---------|---|----|
| 4.1 | Amortización de un activo intangible | 71 |
| 4.1.1 | Métodos de amortización | 76 |
| 4.1.1.1 | Método lineal | 76 |
| 4.1.1.2 | Método por punto de referencia | 78 |
| 4.2 | Gastos en los activos intangibles | 79 |
| 4.3 | Medición después del reconocimiento inicial | 80 |
| 4.3.1 | Por punto de referencia | 80 |
| 4.3.2 | Alternativo permitido | 81 |
| 4.4 | Revaluación de los activos intangibles | 82 |
| 4.5 | Ajustes en los activos intangibles | 86 |
| | CONCLUSIONES | 91 |
| | BIBLIOGRAFIAS | 94 |

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

INTRODUCCION

La situación internacional ha mostrado cambios sustantivos que han venido a conformar una visión diferente del contexto y de las relaciones entre los países, respecto a las que prevalecían apenas hace algunos años, observándose dos variantes importantes en las relaciones económicas y comerciales internacionales: el multilateralismo y el regionalismo, a las cuales podemos agregar la dinámica de globalización que caracteriza al mundo contemporáneo.

En los últimos años, la economía mundial ha atravesado por un proceso de cambios sin dejar de considerar los problemas y dificultades que han propiciado severos desequilibrios en la mayoría de los países, principalmente aquellos en vías de desarrollo.

En este sentido, las empresas no se pueden mantener al margen ni ignorar la problemática mundial, por lo que tienen que emprender acciones apropiadas de acuerdo al entorno en el que están operando.

Pero, para enfrentar las condiciones que prevalecen en el mundo actual, así como, para obtener una posición financiera favorable en

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

la dinámica global, las empresas y organizaciones deben entre otras cosas ajustarse a la normatividad contable, a la legislación vigente e iniciativas que conduzcan a ser mas eficientes la información contenida en los Estados Financieros de las empresas.

La observancia de las Normas Internacionales de Contabilidad para el registro contable de los activos intangibles, resulta importante porque se pueden reducir costos y con ello establecer controles de calidad, excelencia en el servicio, aumento de la eficiencia contable.

El propósito de la presente investigación consiste en identificar las Normas Internacionales de Contabilidad por las que se deben registrar los registros y contabilidad de los activos intangibles de las empresas, siguiendo una metodología para conocer los antecedentes de la norma actual, sus definiciones y sus aplicaciones. Y como una referencia sobre un tema que no se contempla en el Plan de Estudios de la Licenciatura en Contaduría de la Facultad de Estudios Superiores Cuautitlán.

Los Antecedentes los mencionamos a partir de 1989, cuando se inicio el proyecto para el desarrollo de una Norma Internacional de Contabilidad sobre activos intangibles, así como aquellos planteamientos posteriores que derivaron en la Norma Internacional de Contabilidad 38, que fue el resultado de la fusión, eliminación y actualización de aquellas que regulaban este tipo de activos.

La NIC 38 actual, tiene una visión y valores diferentes, con interés y disposición para afrontar problemas y nuevas formas en la administración de los activos intangibles.

El objetivo de esta tesis es analizar los aspectos fundamentales de todos los elementos que intervienen en el registro, regulación y valoración de los activos intangibles, ya que estos son complejos en su identificación, y muchas veces quedan al margen de la contabilidad de las empresas, lo que nos lleva a fallas importantes en el planteamiento de resultados finales.

Considerando que las Normas Internacionales de Contabilidad son una herramienta poderosa y juegan un papel decisivo para regular todo tipo de actividad, enfocamos la investigación para la realización de esta tesis a aspectos netamente relacionados con los activos intangibles y la dividimos en cuatro capítulos, el primero de ellos se refiere a los antecedentes, en donde se estudio la Norma Internacional de Contabilidad 22 que se refiere a la Combinación de Negocios y que de alguna manera en ella se incluía parte de la normatividad para la regulación de los activos intangibles, tomando en cuenta su amortización, el fundamento de las exigencias, las diferencias en el tratamiento, así mismo, la Norma Internacional de Contabilidad 9, Costos de Investigación y Desarrollo que combinaba con los activos intangibles y su integración o consecución de esta con la Norma Internacional de Contabilidad 38.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Así en el capítulo 2, una vez que se tuvo claro el alcance y la aplicación de la NIC 38, a la cual entonces se denominó para "activos intangibles", fue posible entrar en definiciones mucho más claras y específicas de estos activos así como su clasificación, ya que los activos se dividen en circulantes, fijos y diferidos; el activo que nos ocupa queda enmarcado dentro de este último; además de su definición y clasificación se consideran las cuentas de los activos intangibles: crédito mercantil, Wood Will, marcas y patentes, concesiones y franquicias, derechos, por mencionar algunos.

En el capítulo 3 se abordaron los tipos de activos intangibles, por su estructura externa, interna y medición del costo; en la externa se revisaron a los activos de mercado, la clientela de la empresa y las relaciones y alianzas; por lo que se refiere a su identificación interna, desde luego se estudiaron sus características, su identificación y control y los beneficios económicos futuros que implican; y en cuanto a la medición del costo, fueron objeto de estudio por medición del costo de activos intangibles internos, por medio de una adquisición independiente, por parte de combinación de negocios, subvenciones de gobierno y por intercambio.

Por lo que se refiere al capítulo 4 y último, se estudió y analizó la amortización de los activos intangibles en cuanto a sus métodos de amortización, la lineal y el punto de referencia, los gastos que generan estos activos, la medición después del reconocimiento, y este a su vez lo dividimos para su análisis por Punto de Referencia y

4

**HECHO CON
FALLA DE ORIGEN**

Alternativo Permitido. Desde luego, se incluye en el análisis la revaluación y sus respectivos ajustes.

Finalmente se formulan las conclusiones y se incluye la referencia bibliográfica.

Es importante destacar que la presente tesis se enfoca específicamente a la identificación de la Norma Internacional de Contabilidad 38 aplicable a los activos intangibles de las empresas, así como también sugerimos que estas den la importancia y valoración a los registros contables para los activos intangibles, en virtud de que muchas veces las grandes inversiones y/o desembolsos de las empresas en la adquisición de estos activos generan pérdidas por su deficiente administración.

Esta tesis puede tomarse como punto de referencia para futuras investigaciones, que conduzcan a comprender y aplicar mejor las Normas Internacionales de Contabilidad, así como en su caso considerarlas para el registro de otros activos que se relacionen por su naturaleza con este rubro.

CAPÍTULO 1

ANTECEDENTES

Con el fin de unificar los criterios normativos y ser congruentes con los registros internacionales para los Activos Intangibles, y en virtud de que se han emitido diferentes normas para su registro, contabilidad y amortización, fue necesario que el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, (IASC) iniciara en 1989, un proyecto para el desarrollo de una norma internacional única.

El Proyecto se convirtió en prioritario en 1993, después de que el Comité terminó el estudio de comparabilidad y mejoras de los estados financieros que condujo a la revisión de diez Normas Internacionales de Contabilidad entre las que se encontraban la NIC9, Costos de Investigación y Desarrollo, y la NIC22, Combinación de Negocios.

Antecedentes inmediatos que podemos señalar son los que se refieren al Accounting Standard Board (ASB) quien emitió en 1997 la Norma de Fondo de Comercio y Activos Intangibles, y con

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

anterioridad a ésta encontramos las siguientes: en 1990 la Norma de Contabilidad del Fondo de Comercio y la Norma de Contabilidad de Activos Fijos Intangibles; en 1993 Discusión Paper; en 1995 Working Paper, dirigidos al estudio del Fondo de Comercio y Activos Intangibles, también encontramos una Norma que se aplica a todos los activos intangibles con la excepción de:

- Gastos de desarrollo en las explotaciones de gas y petróleo
- Gastos de investigación y desarrollo
- Cualquier otro activo intangible que específicamente sea tratado en otra forma

El Comité de Normas Internacionales de Contabilidad publicó un Borrador de declaración de Principios sobre Activos intangibles en enero de 1994, y el proyecto de Normas sobre Activos intangibles en junio de 1995. Estos principios estaban también influidos en gran medida por las decisiones tomadas en 1993, durante las revisiones del tratamiento de los costos de investigación y desarrollo y de la plusvalía comprada.

El Comité recibió muchos comentarios, en su mayoría demostraron que la propuesta de deterioro de amortización para los activos intangibles – un techo de 20 años para casi todos los activos intangibles, al igual que se exigía para la plusvalía comprada en la NIC 22 (revisada en 1993) – levantó una gran controversia y creó

preocupaciones serias acerca de la aceptación general de la Norma propuesta sobre activos intangibles. El Comité consideró soluciones alternativas y concluyó en marzo de 1996, que si pudiera desarrollarse una comprobación del deterioro del valor lo suficientemente fuerte y confiable, podría proponer la eliminación del techo de 20 años de periodo de amortización, tanto para los activos intangibles como para la plusvalía comprada.

En agosto de 1997, el Comité publicó propuestas de tratamientos revisados para los activos intangibles y para la plusvalía comprada, en los proyectos de la Norma de Activos Intangibles y Combinación de negocios, respectivamente. Esto se produjo después de la publicación del proyecto de la Norma de Deterioro del Valor de los Activos en mayo de 1997, en el que se establecían propuestas detalladas para las comprobaciones del deterioro del valor. El proyecto del estudio sobre los Activos Intangibles propuso dos importantes cambios a las propuestas del proyecto del Deterioro del Valor de los Activos:

- Las propuestas revisadas para la amortización de los activos intangibles;
- La combinación en una sola Norma sobre las exigencias relativas a todos los activos intangibles generados internamente, lo que suponía incluir ciertos aspectos de la NIC 9, Costos de Investigación y Desarrollo para posteriormente eliminarla.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Entre otros cambios propuestos, se propuso revisar la NIC 22, Combinación de Negocios, para que las exigencias respecto a la amortización de la plusvalía comprada fueran coherentes con las que se habían propuesto para los activos intangibles.

Después de considerar los comentarios recibidos sobre los proyectos antes mencionados, el Comité aprobó las siguientes Normas Internacionales de Contabilidad:

- a) La NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos (en abril de 1998);
- b) La NIC 38, Activos Intangibles (en julio de 1998);
- c) Una NIC 22 revisada, Combinación de Negocios (en julio de 1998);
- d) Y la retirada de la NIC 9, Costos de Investigación y Desarrollo en julio de 1998.

Para comprender mejor el estudio sobre los Activos Intangibles, consideramos que es importante mencionar los aspectos más importantes de las Normas que mencionamos en el párrafo anterior, los cuales se explican a continuación.

1.1. NIC 22 COMBINACIÓN DE NEGOCIOS.

El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de las combinaciones de negocios, se ocupa tanto del caso de adquisición de una empresa por otra, como del remoto caso de unificación de

intereses entre dos empresas, cuando no puede identificarse a ninguna de ellas como adquirente.

Explicando un poco el párrafo anterior definimos como Combinación de Negocios a la unificación de empresas independientes en una entidad económica única, como resultado que una de las empresas se une con la otra u obtienen el control sobre los activos netos y las operaciones de las mismas.

Una adquisición, por su parte es una combinación de negocios en la que una de las empresas, la adquirente obtiene el control sobre los activos netos y las actividades de la otra, la adquirida, a cambio de una transferencia de activos, el reconocimiento de un pasivo o la emisión de capital.

Lo que se refiere a la unificación de intereses, podemos decir que es una combinación de negocios en la que los propietarios de todos los negocios que se combinan acuerdan compartir el control sobre la totalidad de los activos netos y las operaciones de las citadas empresas a fin de conseguir una coparticipación mutua, por otro lado, los intereses minoritarios están constituidos por la parte de los resultados netos de las operaciones y de los activos netos de la subsidiaria, que son atribuibles a las participaciones que no tiene por la controladora ya sea directa o indirectamente a través de otras subsidiarias.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

1.1.1. AMORTIZACIÓN DE ACTIVOS INTANGIBLES Y DE LA PLUSVALÍA COMPRADA.

La controversia más importante contenida en el desarrollo de la NIC 38 Activos Intangibles, y en las revisiones de la NIC 22, Combinaciones de Negocios, fue acerca de la amortización de los activos intangibles y de la plusvalía comprada, los problemas eran los siguientes:

1. Si la amortización era apropiada para todos los activos intangibles y para la plusvalía comprada; y
2. En su caso cual debería ser su período de amortización.

El Consejo apoyó la adopción de las mismas exigencias para la amortización de los Activos Intangibles y para la plusvalía comprada. La razón era evitar la creación de oportunidades para el arbitraje contable. El campo de los activos intangibles es amplio, y algunos consideran que ciertos Activos Intangibles son similares a la plusvalía comprada (por ejemplo un nombre de marca, una cabecera, nota, reportaje o artículo de revistas o periódicos.)

1.1.2. FUNDAMENTO DE LAS EXIGENCIAS PARA LA AMORTIZACIÓN DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES Y LA PLUSVALÍA COMPRADA.

Las exigencias propuestas y aprobadas para la amortización de los activos intangibles y la plusvalía comprada tuvieron los siguientes fundamentos:

- a) En 1993, durante las revisiones de la NIC 22, Contabilización de las Combinaciones de Negocios, el Consejo introdujo un techo de 20 años como período de amortización de la plusvalía comprada.

- b) En 1997, el Comité planteó, en los Proyectos de Norma de Activos Intangibles, y el proyecto de Combinación de Negocios las siguientes propuestas:
 - Exigir que tanto los activos intangibles como la plusvalía comprada fueran objeto de amortización a lo largo de la mejor estimación que se pudiera hacer de su vida útil;
 - Convertir el techo de 20 años, para la amortización de los activos intangibles y la plusvalía comprada, en una presunción refutable de que la vida útil de tales activos no superaba los 20 años;
 - Exigir la aplicación de una comprobación anual de deterioro del valor, en el caso de que el período de amortización para los activos intangibles superase los 20 años; y

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

- Exigir que se expusiesen de las razones por las que se refuta, en su caso la presunción de 20 años de vida útil de los activos intangibles y la plusvalía comprada.

1.1.3. DIFERENCIA ENTRE EL TRATAMIENTO DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES ADQUIRIDOS Y LA PLUSVALÍA COMPRADA.

Las exigencias para la amortización y la comprobación del deterioro del valor de la plusvalía comprada en la NIC 22, Combinación de Negocios, se han establecido de forma coherente con las exigencias, relativas a los activos intangibles adquiridos, establecidos en la NIC 38, Activos Intangibles. Sólo quedaron dos diferencias entre el tratamiento de los activos intangibles y el de la plusvalía comprada:

1. La NIC 38 Activos Intangibles, incluye una alternativa permitida, bajo ciertas condiciones, para medir un activo intangible por su valor revaluado con posterioridad al reconocimiento inicial, mientras que la NIC 22 (revisada en 1998), no permite la reevaluación de la plusvalía comprada;
2. también exige la determinación del importe depreciable de un activo intangible tras la consideración de su valor residual, bajo ciertas condiciones, y la NIC 22, no considera los valores residuales para la determinación de las cargas por amortización de la plusvalía comprada.

1.2. NIC 9 COSTOS DE INVESTIGACION Y DESARROLLO (DEROGADA)

El objetivo de esta norma era prescribir o señalar el tratamiento contable para los costos de investigación y desarrollo. El tema primordial en la contabilidad de los costos de investigación y desarrollo es si tales costos deben ser reconocidos como un activo o como un gasto.

Consideramos que es de suma importancia definir claramente estos dos conceptos, debido a la estrecha relación que tienen con el tema que nos ocupa.

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

- **Desarrollo:** es la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico o tecnológico 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 comercialización

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

1.2.1. EJEMPLOS DE ACTIVIDADES TÍPICAMENTE INCLUIDAS EN INVESTIGACIÓN SON:

- a) Actividades dirigidas a obtener nuevos conocimientos.
- b) La búsqueda de aplicaciones de los hallazgos de la investigación u otro conocimiento
- c) La búsqueda de alternativas para productos o procesos;
- d) La formulación y diseño de alternativas para posibles productos o procesos, nuevos o mejorados.

1.2.2. EJEMPLOS DE ACTIVIDADES TÍPICAMENTE INCLUIDAS EN DESARROLLO SON:

- a) La evaluación de alternativas de productos o procesos;
- b) El diseño, construcción y pruebas de prototipos y modelos de preproducción;
- c) El diseño de herramientas, plantillas, moldes y troqueles que impliquen nueva tecnología.
- d) El diseño, construcción y operación de una planta piloto que no sea de una escala económicamente factible para producción comercial.

Ejemplos de actividades que pueden estar estrechamente relacionadas con actividades de investigación y desarrollo pero que no son ni la una ni la otra:

- a) El seguimiento de ingeniería en una fase inicial de la producción comercial;
- b) Control de calidad durante la producción comercial, incluyendo las pruebas rutinarias de los productos;
- c) Reparación de fallas en relación con problemas durante la producción comercial;
- d) Esfuerzos de rutina para afinar, enriquecer o de algún modo mejorar la calidad de un producto existente;
- e) Adaptación de una capacidad existente a un requerimiento particular o a la necesidad de un cliente como parte de una actividad comercial continua;
- f) Cambios de diseño por temporada u otros cambios periódicos a productos existentes;
- g) diseño rutinario de herramientas, plantillas, moldes y troqueles,
- h) Actividades, incluyendo diseño e ingeniería, relacionados con la construcción, readaptación, o arranque de instalaciones o equipo, distintos de las instalaciones o equipos usados únicamente para un proyecto particular de investigación y desarrollo.

1.2.3. ACTIVIDADES DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO BAJO CONTRATO PARA OTROS

Una empresa puede llevar a cabo actividades de investigación y desarrollo bajo contrato para otra empresa. Cuando la esencia del convenio es tal que los riesgos y beneficios asociados con las actividades de investigación y desarrollo son o serán transferidos a la otra empresa, la empresa que conduce las actividades de investigación y desarrollo contabiliza los costos de acuerdo a NIC 2, Inventarios, o NIC 11, Contratos de construcción. El receptor de los riesgos y beneficios contabiliza sus costos de acuerdo con esta Norma.

Cuando el contenido del convenio con la otra empresa es tal que los riesgos y beneficios asociados con las actividades de investigación y desarrollo no son o no serán transferidos a otros, la empresa que conduce las actividades de investigación y desarrollo contabiliza los costos de acuerdo con esta Norma. Los factores que indican que los riesgos y beneficios de las actividades de investigación y desarrollo no son transferidos a otros incluyen los siguientes aspectos

- a) La empresa que conduce las actividades de investigación y desarrollo esta obligada contractualmente a rembolsar aquellos fondos suministrados por la otra empresa. Independientemente del resultado de las actividades de investigación y desarrollo; y

- b) Aun cuando el contrato no requiera que la empresa que conduce las actividades de investigación y desarrollo reembolse los fondos suministrados por la otra empresa, el reembolso podría ser requerido a opción de la otra empresa o si las condiciones circundantes indican que el reembolso es probable.

1.2.4. COSTOS DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO Y SU RECONOCIMIENTO.

La asignación de costos de investigación y desarrollo a diferentes períodos es determinado por la relación entre los costos y los beneficios económicos que la empresa espera obtener de las actividades de investigación y desarrollo. Cuando es probable que los costos den origen a beneficios económicos futuros y los costos pueden ser cuantificados confiablemente, los costos califican para su reconocimiento como un activo.

Si la naturaleza de la investigación es tal que no hay certeza de que se generen beneficios económicos futuros como un resultado de desembolsos específicos en investigación. Esto es que los costos de investigación son reconocidos como un gasto en el período en que se incurren y no deben reconocerse como un activo en un período subsecuente.

Los costos de desarrollo de un proyecto deben ser reconocidos como un gasto en un período en que son incurridos a menos que se

cumpla con los siguientes criterios para reconocimiento de activos identificados:

- ❖ El producto o proceso esta claramente definido y el costo atribuible al producto o proceso puede ser identificado por separado y cuantificado confiablemente;
- ❖ La factibilidad técnica del producto o proceso puede ser demostrada;
- ❖ La empresa tiene la intención de producir y mercadear, o usar, el producto o proceso;
- ❖ La existencia de un mercado para el producto o proceso o, si ha de ser usado internamente y no vendido, su utilidad para la empresa, puede ser demostrada;
- ❖ Existen recursos adecuados, o puede demostrarse su disponibilidad, para completar el proyecto y mercadear o usar el producto o proceso.

Los beneficios económicos que se esperan se originen de las actividades de desarrollo incluyen ingresos por la venta del producto o proceso, y ahorro en costos u otros beneficios resultantes del uso el producto o proceso por la empresa misma.

1.2.5. AMORTIZACIÓN DE LOS COSTOS DE DESARROLLO

La cantidad de costos de desarrollo reconocida como un activo, debe ser amortizada como un activo y reconocida como un gasto sobre una base sistemática de modo que refleje el patrón en que son reconocidos los beneficios económicos relacionados.

La relación entre costos de desarrollo y los beneficios económicos que la empresa espera que se deriven generalmente puede ser solo determinada de una forma amplia e indirecta a causa de la naturaleza de las actividades de desarrollo. Cuando se amortizan los costos de desarrollo sobre una base sistemática para reflejar el patrón en que se reconocen los beneficios económicos relacionados, la empresa hace referencia a:

- ❖ El ingreso u otros beneficios por la venta o uso del producto o proceso;
- ❖ El periodo de tiempo durante el cual se espera que el producto o proceso se venda o sea usado.

La amortización comienza cuando el producto o proceso esta disponible para venta o uso, los costos de desarrollo normalmente son amortizados durante un periodo que no exceda de cinco años.

En ciertas circunstancias los beneficios económicos que fluyen de los costos de desarrollo son absorbidos por las empresas en la

producción de otros activos en lugar de originar un gasto, en este caso la amortización de los costos de desarrollo son parte del costo de otro activo y son incluidos en la cantidad de registro del mismo. Por ejemplo los costos de desarrollo previamente reconocidos como un activo pueden ser incluidos en los costos de inventarios manufacturados. Los costos de desarrollo asignados a otros activos en esta forma son reconocidos como un gasto al mismo tiempo que los otros costos de esos activos.

1.3. LA NIC 9, COSTOS DE INVESTIGACION Y DESARROLLO (DEROGADA), EN COMBINACIÓN CON LOS ACTIVOS INTANGIBLES

La Norma Internacional de Contabilidad 38, Activos Intangibles, sustituye a la NIC 9, Costos de Investigación y Desarrollo, aprobada en 1993. las razones para no mantener la NIC 9 son las siguientes:

1. El Comité determinó que un activo identificable que resulte de actividades de investigación y desarrollo, es un activo intangible, por que el conocimiento es el primer producto de estas actividades. Por tanto, el Comité apoyó que se trataran a los desembolsos como actividades de investigación y desarrollo de forma similar a los desembolsos en actividades que pretenden crear cualquier otro activo intangible internamente generado.

2. algunos comentarios del proyecto sobre los Activos Intangibles, que proponían excluir los desembolsos en investigación y desarrollo de su ámbito, argumentaron que a veces era difícil identificar si debería aplicarse la NIC 9, o la Norma propuesta sobre los Activos Intangibles, y encontraron diferencias en los tratamientos contables de la NIC 9 y las propuestas del proyecto, cuando no era tal la pretensión del Consejo.

Una gran mayoría de comentarios al proyecto de Activos Intangibles, apoyaron la inclusión de ciertos aspectos de la NIC 9 con la Norma propuesta sobre Activos Intangibles, así como la retirada de la NIC 9. una minoría de comentaristas del proyecto apoyaron mantener dos normas separadas. Esta minoría apoyó la opinión de que los activos intangibles generados internamente deberían ser tratados caso por caso, con exigencias distintas para los diferentes tipos de activos intangibles internamente generados. En estos comentarios, se argumentaba que el criterio de reconocimiento propuesto por el proyecto era demasiado impreciso para ser efectivo en la práctica para todos los activos intangibles generados internamente.

El consejo rechazó una propuesta para desarrollar normas separadas para tipos específicos de activos intangibles, por que el Comité estableció que los mismos criterios de reconocimiento deberían de ser aplicables a todos los tipos de activos intangibles internamente generados.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

1.4. CONSECUENCIAS DE LA COMBINACIÓN DE LA NIC 9 CON LA NIC 38

Las exigencias de la NIC 38 Activos Intangibles, y de la NIC 9, Costos de Investigación y Desarrollo, difieren en las siguientes cuestiones principales:

1. La NIC 9 limitaba el importe de los desembolsos que inicialmente podrían ser reconocidos para un activo surgido de desembolsos en desarrollo al importe que fuera probable recuperar de ese activo. En cambio la NIC 38, exige que todos los desembolsos incurridos desde que los criterios de reconocimiento sean satisfechos hasta que el activo este disponible para su caso deberían acumularse para formar el costo del activo.

La empresa debería comprobar el deterioro del valor, al menos anualmente, para los activos intangibles que todavía no están disponibles para su uso. Si el costo reconocido para el activo, excediese de su importe recuperable, la empresa reconocerá adecuadamente una pérdida por deterioro del valor. Esta pérdida por deterioro se revertirá si se cumplen las condiciones para la reversión de las pérdidas por deterioro según la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos.

2. La NIC 38 incluye una alternativa permitida de medición de un activo intangible a su importe revaluado menos la amortización

y las pérdidas por deterioro posteriores. La NIC 9 no permitía este tratamiento, sin embargo, es altamente improbable que exista un mercado activo para un activo que surja de desembolsos en desarrollo.

3. La NIC 38 requiere considerar valores residuales para determinar el importe depreciable de un activo intangible. La NIC 9 prohibía contemplar valores residuales, sin embargo, la NIC 38, establecen criterios que hacen altamente improbable que un activo surja de desembolsos en desarrollo y tenga un valor residual superior a cero. El Comité está seguro que en la práctica es improbable que por la aplicación de la NIC 38 resulten diferencias con respecto a la aplicación de la anterior NIC 9.

CAPITULO 2

ACTIVOS INTANGIBLES

Para entender mejor el estudio sobre los activos intangibles, nos permitimos mostrar los siguientes conceptos:

- **Activos:** son todos los bienes y derechos con los que cuenta la empresa para llevar a cabo el funcionamiento de la misma.

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

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

- **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 uso comercial.

- **Amortización:** es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo intangible entre los años de su vida útil estimada.
- **Importe depreciable:** es el costo histórico o la cantidad que lo sustituya en los estados financieros de un activo sometido a depreciación una vez que se ha deducido el valor residual.
- **Vida útil:** es el período durante el cual se espera utilizar el activo amortizable por parte de la empresa, o bien, es el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad.
- **Valor residual:** es el importe neto que la empresa espera obtener de un activo al final de su vida útil, después de haber deducido los costos eventuales derivados de la desapropiación.
- **Costo histórico:** es el importe de dinero o medios líquidos equivalentes pagados, o bien el valor razonable de la contraprestación entregada para comprar un activo, en el

momento de su adquisición o construcción por parte de la empresa.

- Y **Valor razonable:** es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo entre un comprador y un vendedor adecuadamente informados en una transacción libre.

- Y **Perdida por deterioro:** es el importe en que excede, al importar recuperable de un activo, su importe en libros.

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

2.1. DEFINICIÓN DE ACTIVO Y SU CLASIFICACIÓN

El activo son aquellos elementos patrimoniales que representan bienes y derechos de propiedad de la empresa. Por tanto, el activo está constituido por todos los elementos patrimoniales en los que la empresa ha invertido los recursos financieros puestos a su disposición. Representa la materialización, o el empleo de los recursos financieros

Dentro del activo, pueden a su vez establecerse otras agrupaciones de elementos patrimoniales con características homogéneas, estos

se clasifican según la liquidez de los elementos de activo, es decir, según la capacidad de convertirse en disponible (dinero), distinguimos entre:

- ❖ Inmovilizado: son las inversiones permanentes de la empresa.
- ❖ Existencias: cuya conversión en liquidez se produce por la venta.
- ❖ Realizable: son los elementos que se pueden transformar en dinero en un corto plazo teniendo en cuenta la actividad normal de la empresa, como los derechos de cobro a clientes.
- ❖ Disponible: representa los medios líquidos, es decir, el dinero en efectivo de que dispone la empresa (caja, bancos, etc...)

Esta clasificación del activo, la explicamos con más detalle a continuación:

2.1.1. ACTIVO CIRCULANTE

Se refiere a elementos que sufren cambios de manera continua por la propia actividad empresarial, como los activos que se adquieren para su posterior venta (mercancías) o transformación (materias primas), los derechos de cobro por las ventas a crédito o el dinero en efectivo

Para diferenciarlos se toma de referencia el ciclo de explotación

(tiempo en el que la empresa completa su capacidad productiva compra-fabricación-venta y cobro), si bien a efectos prácticos se utiliza el período anual

2.1.2. ACTIVO FIJO

Decimos que es el conjunto de elementos que permanecen en la empresa durante un horizonte temporal prolongado. Se trata de elementos adquiridos para ser utilizados, ya sean tangibles o intangibles, e inversiones financieras, cuando la empresa no piensa desprenderse de ellas. A estos elementos se les denomina también inmovilizado

2.1.3 ACTIVOS DIFERIDOS

Este tipo de activo se forma por todos aquellos gastos pagados por anticipado, por los que se tiene el derecho de recibir un servicio, que puede ser en el ejercicio en curso o en ejercicios posteriores. Este tipo de activo nos dan el derecho de disfrutar de un servicio equivalente a la cantidad pagada anticipadamente, estos tipos de activos tienen la característica que su valor va disminuyendo conforme se va consumiendo o conforme transcurre el tiempo.

En este tipo de activos se deben registrar como cargos diferidos los costos incurridos durante las etapas de organización, construcción, instalación, montaje y puesta en marcha. Las sumas aplicadas en

investigación y desarrollo pueden registrarse como cargos diferidos únicamente cuando el producto cumple los requisitos siguientes:

- ❖ Los costos y gastos atribuibles se pueden identificar separadamente
- ❖ Su factibilidad técnica está demostrada
- ❖ Existen planes definidos para su producción y venta
- ❖ Su mercado futuro está razonablemente definido.
- ❖ Tales sumas pueden diferirse con relación a los varios productos o procesos en que tengan uso alternativo, siempre que cada uno de ellos cumpla dichas condiciones

El valor histórico de estos activos reevaluado cuando sea pertinente en virtud de la inflación, se deben amortizar en forma sistemática durante el lapso estimado de recuperación. Así, la amortización de los gastos anticipados se debe efectuar durante el período en el cual se reciban los servicios, generalmente de un año.

La amortización de los cargos diferidos se debe reconocer desde la fecha en que se originen ingresos, teniendo en cuenta que los correspondientes a organización, pre operativos y puesta en marcha, se deben amortizar en el menor tiempo entre el estimado en el estudio de factibilidad para su recuperación y la duración del proyecto específico que los originó y, que las mejoras a propiedades tomadas en arrendamiento, cuando su costo no sea reembolsable, se deben amortizar en un período menor, entre la duración del respectivo contrato y su vida útil. El impuesto diferido se debe

amortizar en los períodos en los cuales se reviertan las diferencias temporales que lo originaron.

2.2. DEFINICIÓN DE ACTIVO INTANGIBLE

Dentro de la clasificación de los activos diferidos encontramos a los activos Intangibles, cuya definición mencionamos a continuación.

Como se mencionó anteriormente, un activo es controlado por la empresa como resultado de sucesos pasados y del que la empresa espera obtener en el futuro beneficios económicos, ahora bien, un activo intangible, es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física, que se posee para ser utilizado en la producción o suministro de bienes y servicios, para ser arrendado a terceros o para funciones relacionadas con la administración de la entidad.¹ Por lo tanto, los recursos intangibles Son aquellos que no tienen soporte físico lo que hace muy complejas su identificación y valoración.

Dentro de este tipo de recursos se puede distinguir entre recursos intangibles humanos (en función de que estén vinculados al factor humano que forma parte de la organización) y recursos intangibles no humanos.

¹Esta definición es la publicada en la Norma Internacional de Contabilidad 38 (activos intangible) por el IASC



Sin embargo, como señalan algunos autores, la empresa es algo más que la suma de recursos tangibles e intangibles, los recursos suelen utilizarse de forma combinada, mediante el desarrollo de complejos patrones de interacción entre ellos, y en concreto entre los miembros de la empresa, lo que da lugar a la aparición de capacidades específicas derivadas de la explotación conjunta de diversos recursos.

Las capacidades están basadas en el desarrollo, flujo e intercambio de información entre los miembros de la empresa y se traducen en conjuntos complejos de rutinas organizativas, ordenadas jerárquicamente, que determinan qué hacer y cómo. Se caracterizan por su naturaleza intangible y colectiva.

Otros autores como Dietrickx y Cool (1989) distinguen entre flujos y stocks, de acuerdo con una clasificación coincidente con la terminología de recursos y capacidades, los recursos son los stocks disponibles en un momento dado, mientras que las capacidades son flujos que permiten la acumulación de recursos.

Con frecuencia, las empresas emplean recursos para la adquisición, desarrollo, mantenimiento o mejora de recursos intangibles tales como el conocimiento científico o tecnológico, diseño e implementación de nuevos sistemas, licencias o concesiones, propiedad intelectual, conocimientos comerciales o marcas, programas informáticos, patentes, derechos de autor, películas, listas de clientes, cuotas de importación, franquicias, la lealtad de los clientes, las cuotas de mercado y los derechos comerciales entre

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

otros, sin embargo, no todos estos activos descritos cumplen con la definición de un activo intangible, esto es, identificabilidad y control sobre el recurso en cuestión y existencia de beneficios económicos futuros, es decir, que si una partida no cumple con la definición de un activo intangible, el importe derivado de su adquisición o de su gerencia interna, por parte de la empresa, se reconocerá como gasto del periodo en que se ha producido.

No obstante, si la partida en cuestión ha sido adquirida dentro de una combinación de negocios, tratada contablemente como una adquisición, formará parte de la plusvalía comprada que se reconozca en el momento de la compra.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

2.3. CLASIFICACIÓN DE ACTIVOS INTANGIBLES

Diferentes autores expresan una clasificación diferente de activos intangibles en una empresa, los cuales resumimos en el siguiente cuadro:

| Autores | Clasificación de Activos Intangibles | |
|--------------|---|-----------------------------|
| Hall (1992) | Activos defendibles desde un punto de vista legal Activos no defendibles desde un punto de vista legal | |
| Grant (1995) | Intangible | Tecnología |
| | | Reputación |
| | | Cultura |
| | Humano | Conocimientos y destrezas |
| | | Capacidades de comunicación |
| Motivación | | |

Con el propósito de crear una clasificación que integre las aportaciones de los distintos autores, consideramos que existen

cuatro criterios fundamentales de clasificación de los activos intangibles:

- En función del origen de su naturaleza, distinguimos entre recursos humanos y no humanos y dentro de estos últimos entre recursos tecnológicos, comerciales y organizativos.
- En función de la posibilidad de que se pueda separar o no del individuo/s que lo/s crearon.
- En función de la posibilidad de defensa legal ante el uso en exclusiva del bien.
- En función al grado de transparencia de la información sobre la que se basan los recursos.

| | | |
|--|------------------------|----------------------|
| Salas (1996) | Capital humano | |
| | Capital tecnológico | |
| | Capital comercial | |
| Navas, Guerras (1998) | Humano | |
| | No Humano | Tecnológico |
| | | Organizativo |
| Bueno Campo (1998), Bueno Campo et al (1999) | Capital humano | |
| | Capital estructural | Capital tecnológico |
| | | Capital organizativo |
| | Capital relacional | |
| Vicente (2000) | Recursos transparentes | |
| | Recursos opacos | Opacidad voluntaria |
| | | Opacidad intrínseca |

Los cuatro criterios de clasificación los agrupamos de forma conjunta, en la siguiente tabla.

| Recursos Intangibles | No separables del individuo <i>(Recursos Humanos)</i> | Separables del individuo | |
|---|--|--|---|
| Defendibles en un contexto legal | <i>(Recursos con capacidad voluntaria)</i> Beneficios del capital humano apropiables por medios legales | <i>(Recursos tecnológicos)</i> <i>(Recursos con capacidad voluntaria)</i> Patentes Secreto industrial | <i>(Recursos comerciales)</i> <i>(Recursos no apropiables)</i> Imagen corporativa y reputación Marcas Nombre comercial Retulo de establecimiento |
| No defendibles en un contexto legal <i>(Recursos con capacidad intrínseca)</i> | Beneficios del capital humano no apropiables por medios legales | <i>(Recursos organizativos)</i> Rutinas organizativa Cultura empresarial | <i>(Recursos comerciales)</i> Clientes Proveedores XX PP |

también podemos identificar dos clases de activos intangibles:

1. Por partidas que representan la utilización de servicios o el consumo de bienes pero que en virtud de que se espera que producirán directamente ingresos específicos en el futuro, su aplicación a resultados como un gasto es diferida hasta el ejercicio en que dichos ingresos son obtenidos.

Lo anterior se hace con el fin de dar cumplimiento al principio de periodo contable que establece la asociación de los ingresos con los costos y gastos que los originaron, ejemplo de esta clase de intangibles son el descuento en la emisión de obligaciones, los gastos de colocación de valores y los gastos de organización.

2. Partidas cuya naturaleza es la de un bien incorpóreo que implican un derecho o privilegio, y en algunos casos tienen la particularidad de poder reducir costos de producción, mejorar la calidad de un producto o promover su aceptación en el mercado. Se adquieren con la intención de explotar esta particularidad en beneficio de la empresa y su costo es absorbido en los resultados durante el periodo en que rinden este beneficio, algunos ejemplos de esta clase de intangibles son las patentes, las licencias y las marcas registradas.

2.4. CUENTAS DE ACTIVOS INTANGIBLES

Algunas de las cuentas más importantes de los activos intangibles son las siguientes:

2.4.1 CRÉDITO MERCANTIL

En la cuenta de Crédito Mercantil, hay dos subcuentas principales, el Crédito Mercantil, Formado o estimado; o Crédito Mercantil Adquirido o comprado.

Podemos definir al "crédito mercantil formado o estimado" al creado por el ente económico mediante la estimación de futuras ganancias en exceso de lo normal, así como la valorización anticipada de la potencialidad del negocio.

Se conoce como "crédito mercantil adquirido" el monto adicional pagado en la compra de un ente económico activo, sobre el valor en libros o sobre el valor calculado o convenido de todos los activos netos comprados, por reconocimiento de atributos especiales tales como el buen nombre, personal idóneo reputación de crédito privilegiado, prestigio por vender mejores productos y servicios y localización favorable.

COSTO DE ADQUISICIÓN

En el Crédito Mercantil formado o estimado, su costo se registra por el valor determinado y aplicado por el ente económico como crédito mercantil formado. La contrapartida es la cuenta Superávit por Crédito Mercantil, este Crédito Mercantil no se ajusta por inflación

En el Crédito Mercantil adquirido, su costo se registra por el valor adicional pagado sobre el costo del activo neto al adquirir la unidad productora (un ente económico activo. La contrapartida es el crédito con el cual se cruza la operación, sea pago en efectivo o a crédito, este crédito si se ajusta por inflación

2.4.2. GOOD WILL

El concepto de Good Will, corresponde al buen nombre que tiene un establecimiento comercial, negocio o compañía frente a los demás y al público en general. También se afirma que ha sido definido como el valor actual o capitalizado de las ganancias futuras estimadas en una empresa establecida con exceso de los resultados normales que pudieran razonablemente presumirse realizadas por una empresa nueva.

Pueden señalarse normalmente tres clases de Good Will :

- Good Will del Consumidor, originado gracias a la influencia de la clientela atraída por la presencia de ciertos factores positivos (clientela, fama, reputación, precios de realización, nombre comercial, marca de fábrica y rótulos)
- Good Will Industrial, es aquel que tiene lugar por el uso de métodos especiales de salarios, planes de repartición de utilidades, adopción de ciertas medidas de seguridad y otros que conducen a una mayor estabilidad laboral.
- Good Will Financiero, propiciado por las condiciones formales que brindan las instituciones crediticias hacia determinada empresa y al comportamiento de los inversionistas, movidos por eficiencia de los directivos de la misma.

Esta cuenta se contabiliza en la cuenta de Crédito Mercantil

En resumen, el concepto de "Good Will" es igual al concepto de "Crédito Mercantil". Por esa razón en nuestra legislación contable y en el plan único de cuentas, no está contemplada esta cuenta, sin embargo en jurisprudencia se menciona la existencia del Good Will y la forma de contabilizarse.

2.4.3. MARCAS

Algunas subcuentas de la cuenta de Marcas son, las marcas adquiridas, marcas formadas y la cuenta de ajustes por Inflación. Las imputaciones que se hacen a esta cuenta corresponden al costo de adquisición o de producción y registro de signos que, de acuerdo con las normas legales sirven para distinguir los productos o servicios de un ente económico de los de otro. Así mismo registra el costo de marcas catalogadas como colectivas.

Se entiende como marca colectiva todo signo calificado como tal, que sirva para distinguir el origen o cualquier otra característica común de productos o de servicios de empresas o colectividades diferentes que utilicen la marca bajo el control del titular.

COSTO DE ADQUISICIÓN

Cuando se produce la marca, su costo lo constituyen todas las erogaciones incurridas en la producción y registro de la marca.

Cuando se compra o se adquiere, su costo lo constituyen todas las erogaciones incurridas en su adquisición. En ambos casos se ajusta por inflación.

2.4.4. PATENTES

Algunas subcuentas de la cuenta de Patentes son, las patentes adquiridas, patentes formadas y la cuenta de ajustes por Inflación.

Esta cuenta corresponde al costo de adquisición o de creación y registro de las patentes las cuales confieren a su titular el derecho a explotar en forma exclusiva la invención por sí mismo, a conceder una o mas licencias para su explotación y a percibir regalías o compensaciones derivadas de su explotación por terceros.

COSTO DE ADQUISICIÓN

Cuando se crea la patente su costo lo constituye el monto de todas las erogaciones incurridas en su creación y la obtención de su registro. Cuando se compra la patente su costo lo constituye el monto de todas las erogaciones incurridas en su adquisición y la obtención de su registro, en ambos casos se ajusta por inflación.

2.4.5. CONCESIONES Y FRANQUICIAS

CONCESIONES

Los registros que se hacen a la cuenta de Concesiones corresponden al costo de los privilegios concedidos por una autoridad gubernamental que permite el uso de una propiedad pública y que usualmente esta sujeto a una regulación especial.

FRANQUICIAS

Los registros que se hacen a la cuenta de Franquicias corresponden al privilegio frecuentemente exclusivo concedido por un fabricante o distribuidor para vender los productos del primero dentro de un territorio específico.

COSTO DE ADQUISICIÓN

El costo por el cual se contabilizan corresponde al monto total de las erogaciones incurridas en la adquisición de la concesión o franquicia. En ambos casos se ajusta por inflación

2.4.6. DERECHOS

Algunas subcuentas de la cuenta de Derechos, son:

- Derechos de autor
- Puesto de Bolsa

- En fideicomisos inmobiliarios
- En fideicomisos de garantía
- En fideicomisos de admón..
- De exhibición - películas
- En bienes recibidos en arrendamiento financiero (leasing)
- Otros
- Ajustes por Inflación

Los registros que se hacen a esta cuenta corresponden al valor apreciable en dinero que confiere el ente económico por derechos, tales como la exclusividad de producir y vender material de lectura, grabaciones y obras de arte al amparo de la propiedad intelectual, lo mismo que aquellas erogaciones incurridas en su adquisición.

También se registran en esta cuenta por los siguientes conceptos:

- El costo de derechos pagados para adquirir puesto en las bolsas de valores o agropecuarias.
- El costo de los derechos derivados de bienes entregados en fiduciaria mercantil por el valor del contrato (valor presente de los cánones mas la opción de compra), de los bienes recibidos en arrendamiento financiero.

COSTO DE ADQUISICIÓN

Cuando los derechos son creados por la misma empresa, el costo por el cual se contabiliza corresponde al monto total de las erogaciones efectuadas para el amparo de la propiedad intelectual.

Cuando los derechos son adquiridos o comprados, el costo por el cual se contabiliza corresponde al monto de las erogaciones hechas en su adquisición. En todos los casos se ajusta por inflación

2.4.7. KNOW HOW

Los registros que se hacen a esta cuenta corresponden al valor apreciable en dinero del conocimiento sobre la manera de hacer o lograr algo con facilidad y eficiencia aprovechando al máximo los esfuerzos, habilidades y experiencias acumuladas en un arte o técnica

COSTO DE ADQUISICIÓN

Cuando el know how es determinado y aplicado por la misma empresa, el costo por el cual se contabiliza corresponde al monto total de las erogaciones en que se podría incurrir para su formación. Como no se ha efectuado ningún desembolso, la contrapartida es la

cuenta Superávit por Know how. En este caso no se ajusta por inflación.

Cuando el know how es adquirido o comprado, el costo por el cual se contabiliza corresponde al monto de las erogaciones efectuadas en su adquisición. En este caso se ajusta por inflación.

2.4.8. LICENCIAS

Las anotaciones que se hacen a esta cuenta corresponde al valor pagado al titular de una patente o una marca para la explotación de la misma por parte de un ente económico.

COSTO DE ADQUISICIÓN

El costo por el cual se contabilizan inicialmente las licencias, corresponde al monto total de todos los gastos hechos en su adquisición.

Cuando la licencia está por vencerse (su tiempo establecido), con una anticipación determinada, el ente interesado puede solicitar su prórroga.

En este caso se reajusta el valor histórico o de adquisición, sin perjuicio de los ajustes por inflación acumulados. En todos los casos se ajusta por inflación

CAPITULO 3

3.1 TIPOS DE ACTIVOS INTANGIBLES

Los activos intangibles generalmente se agrupan en varios tipos según se refieran a las aptitudes y conocimiento de los recursos humanos de la empresa, activos de organización interna como la capacidad de los sistemas de información de que dispone la empresa o referidos a la estructura externa como la clientela o las marcas.

3.1.1 ACTIVOS INTANGIBLES DE ESTRUCTURA EXTERNA

3.1.1.1 ACTIVOS DE MERCADO

Los activos de estructura externa que son más conocidos son las marcas, el prestigio e imagen de la empresa, denominación social o las franquicias. Son activos intangibles valorados frecuentemente, de hecho se les denomina también activos de mercado -sirva de ejemplo más claro el mercado de franquicias-. Para valorar las marcas se tienen en cuenta aspectos como su carácter internacional o local, liderazgo o cómo está protegida.

3.1.1.2 CLIENTELA DE LA EMPRESA

Otro activo intangible muy importante que se suelen incluir en este grupo es la clientela de la empresa: su fidelidad, satisfacción, importancia o reputación.

Como indicadores para medir este intangible se pueden utilizar índices de satisfacción del consumidor obtenidos a partir de encuestas propias de la empresa o llevadas a cabo en el sector por empresas independientes o dependencias gubernamentales. Otros indicadores tratan de medir la fidelidad de la clientela valorando el porcentaje de ingresos procedentes de clientes antiguos, los clientes que se han perdido o la duración media de la relación con un cliente.

También es interesante conocer el tiempo medio desde que se contacta con un cliente hasta que se produce la venta, el porcentaje de peticiones de información que se convierten en pedidos, los pedidos acumulados, los ingresos por número de clientes o el porcentaje de ingresos que proceden de los mayores clientes. Para medir la calidad de la clientela se puede valorar el crecimiento en porcentaje de clientes famosos o relevantes que contribuyen a mejorar la imagen.

3.1.1.3 RELACIONES Y ALIANZAS

Las relaciones con los proveedores, bancos, políticos, instituciones y accionistas son también activos intangibles externos. O los acuerdos de cooperación y alianzas estratégicas, tecnológicas, de producción y comerciales. Otras empresas pueden tener en su canal de distribución un verdadero activo intangible.

3.1.2 ACTIVOS INTANGIBLES DE ESTRUCTURA INTERNA

Se refieren a la estructura organizativa formal e informal, a los métodos y procedimientos de trabajo, a los sistemas de dirección y gestión, la cultura de la empresa y la filosofía de gestión. El análisis de la cadena del valor proporciona una guía para su medición.

Es difícil evaluar si un activo intangible generado internamente cumple con los criterios para su reconocimiento como activo, esto es por que resulta difícil determinar si y en qué momento existe un activo identificable del que se derive una probable generación de beneficios económicos en el futuro, y establecer el costo del activo en forma fiable, ya que en ciertos casos, el costo de generar un activo intangible internamente, no puede distinguirse del costo de mantener o mejorar la plusvalía generada internamente, o bien, el costo de desarrollar día tras día las actividades de la empresa.

Por lo tanto, además de cumplir con los requisitos para el reconocimiento inicial de un activo intangible, la empresa aplicará las condiciones que a continuación se mencionan a la hora de considerar la posible generación de activos de forma interna.

Para evaluar si un determinado activo intangible generado internamente cumple con los criterios para su reconocimiento, la empresa considerará dos fases en la generación del posible activo, estas son:

- a) La fase de investigación
- b) La fase de desarrollo

A pesar de que ya anteriormente hemos definido los términos de investigación y desarrollo, los de "fase de investigación" y "fase de desarrollo" tienen, para los propósitos de este tema un significado más amplio. Si la empresa no fuera capaz de distinguir la fase de investigación de la fase de desarrollo en un proyecto interno para crear un activo intangible, procederá a tratar los desembolsos que ocasiona tal proyecto como si hubieses sido incurridos solo en la fase de investigación.

3.1.2.1 FASE DE INVESTIGACIÓN

En la fase de investigación de un proyecto, la empresa no puede demostrar que existe un activo de carácter intangible, que pueda generar probables beneficios económicos en el futuro, por lo tanto,

los desembolsos correspondientes se reconocerán siempre como gastos.

Algunos ejemplos de actividades de investigación son las siguientes:

- La búsqueda de alternativas válidas para materiales, aparatos, productos, procesos, sistemas o servicios.
- La búsqueda, evaluación y selección final de aplicaciones de resultados de la investigación u otro tipo de conocimientos.
- Las actividades dirigidas a obtener nuevos conocimientos.
- La formulación, diseño, evaluación y selección final de posibles alternativas para nuevos o mejorados materiales, aparatos, productos, procesos, sistemas o servicios.

3.1.2.2 FASE DE DESARROLLO

Un activo intangible surgido en la fase de desarrollo en un proyecto interno, debe ser reconocido como tal solo si la empresa puede demostrar todos y cada uno de los siguientes puntos:

1. Si técnicamente es posible completar la producción del activo intangible, de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta.
2. Su intención de completar el activo intangible en cuestión para usarlo o venderlo.

3. Su capacidad de utilizar o vender el activo intangible
4. La forma en que el activo intangible vaya a generar probables beneficios económicos en el futuro, entre otras cosas, la empresa deberá demostrar la existencia de un mercado para la producción que genere el activo intangible, o para el activo en sí, o en el caso de que vaya a ser utilizado internamente, la utilidad del mismo para la entidad.

En esta fase, en algunos casos, la empresa puede 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 en la fase de investigación.

Algunos ejemplos de actividades de desarrollo, son las siguientes:

- El diseño de herramientas, troqueles, moldes y plantillas que impliquen nueva tecnología
- El diseño, la construcción y la prueba preliminar a la producción o utilización de modelos y prototipos.
- El diseño, construcción y la prueba de una solución ya escogida de nuevos o mejorados materiales, aparatos, productos procesos, sistemas o servicios
- El diseño, construcción y operación de una planta piloto, que no tenga una escala económica mente rentable para la producción comercial.

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 negocios que ponga de manifiesto los recursos técnicos, financieros o de otro tipo necesarios, así como la capacidad de la empresa para asegurarse tales recursos. En ciertos casos, la empresa demostrará la disponibilidad de la financiación externa, obteniendo del prestamista una indicación de su voluntad positiva e financiar el plan presentado.

Con frecuencia, el sistema de costos de la empresa puede medir de forma fiable los costos que conlleva la generación interna de un activo intangible, tales como los sueldos y otros gastos necesarios para asegurar los derechos intelectuales o las licencias o los programas informáticos desarrollados al efecto.

De la misma forma, no deben ser reconocidos 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, esto se debe, a que no pueden distinguirse del costo de desarrollar la actividad empresarial en su conjunto, es por ello que no se consideran activos intangibles.

La investigación y desarrollo es también un activo intangible para la empresa. Es uno de los que ya se recoge en la contabilidad, aunque desde la perspectiva del capital intelectual se critican sus normas de

valoración. Se incluyen también los activos intelectuales de propiedad intelectual como las patentes, copyrights, diseños, secretos. Se pueden obtener bastantes indicadores como el número de patentes y su coste de mantenimiento, el porcentaje de recursos que destina la empresa o su incremento, y el porcentaje dedicado a investigación básica, etc.

3.1.2.3. ACTIVOS INTANGIBLES DE RECURSOS HUMANOS

CONOCIMIENTOS Y HABILIDADES DE LOS EMPLEADOS

En este tipo de activos Intangibles, los más importantes son los conocimientos y habilidades de los empleados, para medirlos, puede utilizarse el nivel de estudios alcanzado, las calificaciones profesionales y los conocimientos técnicos. Como en la plantilla se producen altas y bajas, es frecuente presentar estos datos en forma de incremento o disminución.

Otros indicadores son los años de experiencia profesional y en este caso se pueden distinguir aquellas actividades que han supuesto un reto y, por tanto, se ha obtenido un aprendizaje. Hay indicadores del gasto que hace la empresa en capacitación y el tiempo que dedican los empleados a esta actividad. Para medir la eficiencia se utiliza el valor añadido por empleado. Es frecuente obtener indicadores de estabilidad como índices de rotación de los empleados o el número medio de años que permanecen en la empresa.

Otros activos intangibles son los valores, actitud y motivación de los empleados. Aquí se estudia el comportamiento de los empleados más brillantes y se calcula el valor de mercado de su producto.

La creatividad, liderazgo y capacidad de gestión de los directivos es un activo intangible muy importante. Por ejemplo, en empresas como Microsoft dependen mucho de la capacidad de su líder, y en una auditoría de activos intangibles es importante detectar la existencia de personas insustituibles -directivos, técnicos, informáticos, etc.-, cuya pérdida causaría un importante perjuicio a la organización.

3.1.3. IDENTIFICACIÓN Y RECONOCIMIENTO DE UN ACTIVO INTANGIBLE

3.1.3.1. CARACTERÍSTICAS

Como hemos mencionado, los activos intangibles son el resultado de la incorporación de la información y el conocimiento a las distintas actividades productivas de la organización, por lo tanto, podemos afirmar que el conocimiento constituye un factor clave en la construcción de ventajas competitivas debido a que tanto los recursos intangibles como las capacidades que los movilizan son formas de conocimiento con diferentes grados de especificidad, codificabilidad y complejidad. Su intensidad de conocimiento les otorga de una serie de condiciones idóneas para convertirlos en

activos escasos y valiosos, y difícilmente imitables por terceros. Sus características básicas son las siguientes:

- Son activos que se sustentan en información.
- Esta información no es siempre codificable.
- Los derechos de propiedad de estos recursos no siempre están bien definidos.
- Los activos intangibles, fundamentalmente las capacidades, se construyen y acumulan a lo largo del tiempo a partir de la experiencia de la empresa; existen deseconomías de comprensión respecto al tiempo y ambigüedad causal en este proceso de acumulación lo que hace compleja su imitación y reproducción por parte de otros competidores.

El proceso de formación de estos activos además de ser largo tiene asociados unos de resultados inciertos que exigen, en muchas circunstancias, la realización de inversiones irrecuperables.

- A diferencia de los activos físicos que se deprecian con el uso, los activos intangibles se caracterizan por ser "bienes públicos", es decir, son susceptibles de uso sin merma de su valor por parte de la empresa que los ha acumulado y pueden ser utilizados en múltiples actividades al mismo tiempo. En este tipo de activos reside la capacidad de la empresa para generar sinergias para que a partir de ellas, mejorar su posición competitiva (Salas, 1996).

- Se trata de activos poco transparentes y sus costos de imitación pueden ser elevados, especialmente aquellos que se encuentran protegidos por la ambigüedad causal, derivada de su naturaleza tácita que hace muy compleja su relación con los resultados de la empresa.
- Generan importantes externalidades y sinergias, las externalidades derivadas de los recursos intangibles pueden influir de forma positiva tanto sobre los competidores (inversión en publicidad e incremento de la demanda global del producto y de las ventas a todos los productores de la industria) como sobre la propia empresa (extensión de marca). La capacidad de generar sinergias explica el importante papel de los recursos intangibles a la hora de explicar los procesos de crecimiento empresarial.

Las características que acabamos de enumerar, consideramos que son las que van a permitir que los activos intangibles constituyan una fuente importante de ventajas competitivas porque se trata de activos valiosos, escasos, poco imitables por terceros y difícilmente transmisibles en el mercado.

Otra de sus características muy importantes, es que estas partidas, representan costos, derechos o privilegios, que se adquieren con la intención de que aporten beneficios específicos a las operaciones de la entidad durante periodos que se extiendan más allá de aquel

en fueron efectuados. Los beneficios que aportan son en el sentido de permitir que esas operaciones reduzcan sus costos y aumenten sus utilidades.

También podemos mencionar que los beneficios futuros que se esperan obtener, se encuentran en el presente en forma intangible, estos son frecuentemente representados mediante un bien de naturaleza incorpórea, es decir, que no tienen una estructura material, ni aportan una contribución física a la producción u operación de la entidad.

El hecho de que carezcan de características físicas, no impide de ninguna manera que se les pueda considerar como activos legítimos, ya que su característica de activos se la da su significado económico mas que su existencia material específica.

El requisito que deben de cumplir estas partidas para ser reconocidas como activos y no como gastos, es que exista una razonable certeza de que serán capaces de generar utilidades a la empresa en cantidad de la siguiente manera:

1. La forma esperada en que el activo intangible incrementará el flujo de entrada de beneficio.
2. Su habilidad e intención de utilizar el activo.
3. La disponibilidad de adecuados recursos financieros o de otro tipo para obtener los beneficios futuros.

4. el costo del activo intangible ha de medirse con facilidad suficiente
5. para que permita que sean absorbidas a través de su amortización

3.1.3.2. IDENTIFICACIÓN Y CONTROL

La definición que mencionamos anteriormente para un activo intangible, exige que sea perfectamente identificable con el fin de poderlo distinguir claramente de la plusvalía comprada. La plusvalía comprada, surgida en una combinación de negocios que se trata contablemente como una adquisición, representa contablemente un pago hecho por la empresa adquirente, anticipando beneficios económicos futuros, estos beneficios económicos, pueden tener su origen en la sinergia que se produzca entre los activos identificables adquiridos, o bien pueden proceder de activos que por separado no cumplan con las condiciones para su reconocimiento como tales en los estados financieros, pero por los que la empresa adquirente esta dispuesta a pagar dinero cuando realiza la adquisición.

Un activo intangible, puede ser identificado claramente como diferente a la plusvalía comprada, es decir, si tal elemento es separable. Un activo tendrá el carácter de separable siempre que la empresa pueda alquilarlo, venderlo, cambiarlo o distribuir los beneficios económicos futuros atribuibles a cada activo sin tener que disponer también de los beneficios del mismo tipo que pertenezcan

a otros activos, utilizados en la misma actividad generadora de ingresos.

La separabilidad no es una condición necesaria para la identificabilidad, ya que la empresa puede ser capaz de identificar un activo de distintas formas. Por ejemplo, si un determinado activo intangible se adquiere conjuntamente con otros activos, la transacción puede suponer la transferencia de derechos legales, que permitan a la empresa identificar el activo intangible en cuestión, de la misma forma, si mediante un proyecto interno la entidad pretende crear derechos de carácter legal para su utilización. La naturaleza que posean tales derechos puede ayudar a la empresa en la identificación del activo intangible subyacente que ha sido generado internamente. Por otra parte, si un cierto activo genera beneficios económicos solo cuando está en combinación con otros activos, el mismo será identificable siempre que la empresa sea capaz de identificar a su vez, los beneficios económicos futuros que procedan del activo en cuestión.

Por otro lado, una empresa controlará un determinado activo siempre que tenga el poder de obtener los beneficios económicos futuros que procedan de los recursos subyacentes en el mismo, y además pueda restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios.

La capacidad que la empresa tiene para controlar los beneficios económicos futuros, en el caso de elementos tales como propiedades, planta y equipo, tiene su justificación normalmente en

derechos de tipo legal que son exigibles ante la justicia. 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 ya que la empresa puede ejercer el control sobre los beneficios económicos.

En cuanto a los conocimientos técnicos y de mercado, estos también pueden dar lugar a beneficios económicos futuros, la empresa puede controlar estos beneficios, también puede poseer un equipo de personas que puedan identificar posibilidades de mejorar su nivel de competencia mediante la formación especializada, cuyo desembolso producirá beneficios económicos en el futuro.

La empresa puede esperar que su plantilla continúe prestando sus servicios dentro de la entidad, sin embargo, la empresa normalmente 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 gerenciales 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 las demás condiciones de la definición de activo intangible.

3.1.3.3. BENEFICIOS ECONÓMICOS FUTUROS

Como mencionamos anteriormente, el reconocimiento de una partida como activo intangible, exige para la empresa, que esta cumpla en primer lugar con la definición de ser un activo intangible y también con los criterios para su reconocimiento que son:

- Tener la mayor probabilidad de que los beneficios económicos futuros que se han atribuido al mismo lleguen a la empresa, y
- Que el costo del activo intangible sea medido de forma fiable

La empresa debe evaluar la probabilidad de obtener beneficios futuros utilizando hipótesis razonables y fundadas, que representen las mejores estimaciones de la gerencia respecto al conjunto de condiciones económicas que se darán a lo largo de la vida útil del activo.

La empresa utilizará su juicio para evaluar el grado de certidumbre asociado al flujo de beneficios económicos futuros, que se han atribuido al uso del activo a partir de la evidencia disponible en el momento de proceder al reconocimiento inicial, otorgando un peso mayor a la evidencia procedente de fuentes externas.

Entre los beneficios económicos futuros que pueden esperar de un activo intangible se incluyen los ingresos procedentes de la venta de productos o servicios, los ahorros de costo y otros rendimientos que se

deriven del uso del activo por parte de la empresa. Por ejemplo, el uso de la propiedad intelectual, dentro del proceso de producción puede reducir los costos de producción futuros en lugar de aumentar los ingresos futuros.

3.1.4. MEDICIÓN DEL COSTO DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES

3.1.4.1. MEDICIÓN DEL COSTO DE UN ACTIVO INTANGIBLE INTERNO

El costo de un activo intangible generado internamente, será la suma de los desembolsos incurridos desde el momento en que el elemento cumple las condiciones para su reconocimiento, que son: la medición del costo del activo de una forma fiable y obtener beneficios económicos futuros en la empresa.

El costo de un activo intangible generado internamente, comprenderá todos los desembolsos de las actividades de crear, producir y preparar el activo para el uso al que va designado, siempre que puedan serle atribuidos directamente, así como los que puedan distribuirse al mismo con criterios razonables y uniformes. En este costo se incluyen en la medida que sean de aplicación:

- Los desembolsos por materiales y servicios utilizados o consumidos en la generación del activo intangible

- Los sueldos y salarios, así como otros costos similares del personal encargado directamente de la generación del activo.
- Todos los desembolsos directamente atribuibles a la generación del activo, como pueden ser los honorarios, la amortización de patentes o licencias autorizadas para generarlo
- Los costos indirectos, necesarios para la generación del activo en cuestión, que puedan ser atribuidos al mismo con criterios razonables y uniformes, por ejemplo, la distribución de la depreciación de los activos tangibles, las primas de seguro y los alquileres. La distribución de los costos indirectos se hará con criterios similares a los utilizados para la distribución de costos a los inventarios.

Como algunos ejemplos de conceptos que **NO** se incluyen en el costo de activos intangibles generados internamente, podemos mencionar:

- Los gastos de formación del personal que ha de trabajar con el activo.
- Los desembolsos por gastos administrativos, de venta u otros gastos indirectos de carácter general para la empresa, salvo que su importe pueda ser atribuido directamente a la preparación del activo para el uso al que va destinado.
- Los gastos derivados de las ineficiencias, claramente identificados, y las pérdidas en las que se haya incurrido antes de que el activo alcance el rendimiento normal esperado.

La cantidad inicial asignada a todos los tipos de intangibles como a los demás activos de acuerdo con el principio de valor histórico original es su costo de adquisición. Este principio establece que las transacciones de la contabilidad cuantifica, se registran según las cantidades de efectivo que se afecte o su equivalente, o la estimación razonable de que ellos se hagan en el momento en que se consideren realizadas contablemente.

3.1.4.2. MEDICION DEL COSTO DEL ACTIVO OBTENIDO POR UNA ADQUISICIÓN INDEPENDIENTE

Si se adquiere el activo intangible de forma separada e independiente, por lo general, el costo del mismo podrá ser medido de forma fiable. Esto es cuando la contraprestación por la compra del mismo revista la forma de efectivo u otros activos de tipo monetario.

El costo histórico de adquisición o producción de un activo intangible comprende su precio de compra, incluyendo los aranceles o los impuestos que graven la adquisición y que no sean recuperables por parte de la empresa y todos los desembolsos directamente atribuibles a la preparación del activo para el uso al que va destinado. Entre los desembolsos directamente atribuibles entran los honorarios profesionales por servicios jurídicos, las rebajas y

descuentos comerciales que pudiera haber, estos se deducen del cálculo del costo histórico.

Si en la adquisición de un activo intangible, se procediese a diferir el pago por un período mayor del normal en las transacciones a crédito, su costo sería el precio equivalente al contado. La diferencia entre el precio a pagar y el precio equivalente se reconocerá como un gasto financiero, a lo largo del período hasta que finalicen los pagos, a menos que se pueda capitalizar. La capitalización de los intangibles puede hacerse únicamente cuando hayan sido comprados, desarrollados internamente o adquiridos en cualquier otra forma, es decir, no deben ser incorporados al balance general de una empresa como resultado de apreciaciones subjetivas de cualidades productivas de la misma.

Si un determinado activo intangible se adquiere a cambio de la emisión de instrumentos de capital por parte de la empresa compradora, el costo del activo será igual al valor razonable de los instrumentos de capital, que a su vez serán iguales al valor razonable del activo.

3.1.4.3 MEDICION DEL COSTO DEL ACTIVO ADQUIRIDO POR PARTE DE UNA COMBINACIÓN DE NEGOCIOS

Una combinación de negocios es la unificación de empresas independientes en una entidad económica única, como resultado de que una de las empresas se une con la otra u obtiene el control sobre los activos netos y las operaciones de la misma. Por otro lado, una adquisición es una combinación de negocios en la que una de las empresas, la adquirente, obtiene el control sobre los activos netos y las actividades de la otra, la adquirida, a cambio de una transferencia de activos, el reconocimiento de un pasivo o la emisión del capital.

En una combinación de negocios, si se adquiere un activo intangible en una combinación que se trata contablemente como adquisición, el costo del mismo se determinará a partir de su valor razonable en la fecha en que tenga lugar la adquisición. Es preciso utilizar el juicio para determinar si el costo de un activo intangible adquirido en una combinación de negocios, puede ser medido con suficiente fiabilidad como para reconocerlo por separado. Los precios de cotización, cuando existe un mercado activo, proporcionaran la medida mas fiable para el valor razonable. El precio apropiado de mercado es el precio comprador.

Si no hubiera un mercado activo para el activo intangible, su costo habrá de reflejar, utilizando la mejor información disponible, el importe que la empresa hubiere satisfecho en el momento de la

adquisición por el activo en una transacción libre realizada entre un comprador y un vendedor experimentado. Para determinar este importe, la empresa tendrá que considerar el resultado de las transacciones recientes realizadas sobre activos similares.

Algunas empresas que regularmente compran y venden activos intangibles, han desarrollado técnicas para estimar de forma indirecta sus valores razonables. Estas técnicas pueden ser utilizadas para la medición inicial de un activo intangible adquirido dentro de una combinación de negocios que se ha calificado como adquisición, siempre que su objetivo sea estimar el valor razonable, y en ellas se tengan en cuenta las transacciones y prácticas de venta corrientes en el sector industrial al que pertenece el activo en cuestión.

Por lo que ya comentamos anteriormente, si el costo de un activo intangible, que se adquiere formando parte de una combinación de negocios, tratada como una adquisición no pudiera ser medido de forma fiable, no podría reconocerse como activo intangible independiente, pero se incluiría dentro de la plusvalía comprada. A menos que exista un mercado activo para el activo intangible adquirido en una combinación de negocios que es una adquisición, hay un límite en el importe del costo por el que se reconocerá inicialmente un activo intangible a una cantidad tal que no haga surgir una minusvalía comprada, ni aumente su saldo en la fecha en que se produce la adquisición.

Es por eso que la plusvalía generada internamente no debe ser reconocida como activo. En algunos casos, se incurre en desembolso para generar beneficios económicos futuros, pero eso no produce la generación de un activo intangible que cumpla con los criterios que ya mencionamos. Con frecuencia, estos importes se describen como contribuciones a la plusvalía generada internamente. Esta plusvalía generada por la propia empresa, no se reconoce como un activo por que no constituye un recurso identificable, controlado por la entidad que pueda ser medido de forma fiable a su costo de adquisición o producción.

Las diferencias existentes en un determinado momento, entre el valor de mercado de la empresa y el importe en libros de sus activos identificables netos, pueden captar una amplia variedad de factores que afecten al valor de la empresa en su conjunto. Sin embargo, no se puede considerar que estas diferencias representan el costo de eventuales activos intangibles controlados por la empresa.

3.1.4.4. MEDICION DEL COSTO DEL ACTIVO ADQUIRIDO MEDIANTE UNA SUBVENCIÓN DEL GOBIERNO

En algunos casos, el activo intangible puede ser adquirido gratis o por un precio simbólico mediante una subvención del gobierno. Esto puede suceder en los casos en que las autoridades transfieran o asignen a la empresa activos intangibles, tales como derechos sobre terrenos de un aeropuerto, licencias para explotar emisoras de radio

o televisión, licencias de importación, entre otras, la empresa puede elegir reconocer inicialmente tanto el activo intangible como la subvención por su valor razonable.

Si la empresa no recoge el tratamiento contables descrito, procederá a reconocer el activo, inicialmente por un valor simbólico, más cualquier eventual gasto que sea directamente atribuible a las operaciones de preparación del activo en cuestión para el uso al que va destinado.

3.1.4.5. MEDICION DEL COSTO DEL ACTIVO ADQUIRIDO POR MEDIO DE UN INTERCAMBIO DE ACTIVOS

Otra forma en que un activo intangible puede ser adquirido total o parcialmente es por medio de un intercambio de activos, en este caso, el costo de tal partida será medido según el valor razonable del activo recibido, que será equivalente al valor razonable del activo entregado a cambio, ajustado por los importes de efectivo o equivalentes líquidos transferidos en la operación.

Un activo intangible puede ser adquirido a cambio de otro activo similar, que tenga un uso parecido en la misma línea de actividad productiva, y que posea un valor razonable similar. Un activo intangible también puede ser vendido a cambio de instrumentos de capital sobre un activo similar. En los dos casos, debido a que el proceso de realización de las ganancias no ha sido completado, no

se reconocerán pérdidas ni ganancias en la operación. En su lugar, el costo de los nuevos activos adquiridos será el importe en libros de los activos entregados, sin embargo, la consideración del importe del valor razonable del activo recibido a cambio, en estas operaciones, puede poner de manifiesto la existencia de una partida por deterioro del valor en el activo entregado a cambio. En estas circunstancias, se reconocerá la pérdida por deterioro del valor en el activo entregado, y se asignará al nuevo activo el importe en libros del activo entregado después de haber tenido en cuenta este decremento en su valor.

CAPITULO 4

4.1 AMORTIZACIÓN DE UN ACTIVO INTANGIBLE

El Comité indica que, los activos intangibles adquiridos deben ser amortizados contra resultados durante su vida económica útil, estableciéndose la presunción de que ésta es limitada y no excede de 20 años. No obstante, si existen motivos válidos, basados en la naturaleza de la inversión, y el valor del activo intangible es importante, se puede considerar una vida económica útil superior o bien considerarla indefinida. Este límite se podía superar bajo dos requisitos muy restrictivos:

1. Que los activos intangibles estuviesen relacionados con activos tangibles cuya vida útil excediese de 20 años.
2. Que su vida útil pudiera medirse con fiabilidad con referencia a un mercado activo.

En tal caso, los activos intangibles no serán amortizados, pero sí corregidos en función de la depreciación que pueda experimentar en cada período.

Las empresas habrán de proceder a efectuar, cada final de ejercicio, una contrastación del valor contable con el valor recuperable. Esta revisión será sistemática cuando la vida útil asignada sea superior a 20 años. En caso contrario, se realizará cuando surjan acontecimientos que así lo aconsejen y, en todo caso, siempre al final del primer año siguiente a la adquisición, lo cual, nosotros consideramos que está fundamentado en la necesidad de asegurar que las estimaciones efectuadas, sobre la aportación que tienen los distintos activos intangibles en los rendimientos futuros, son correctas.

El importe depreciable de cualquier elemento del activo intangible debe ser distribuido, de forma sistemática, sobre los años que componen la vida útil del activo. La amortización debe comenzar en cuanto el activo está disponible para el uso al que va destinado.

Como se mencionó anteriormente, existe una presunción, de que la vida útil de un activo intangible no puede exceder de veinte años contados desde el momento en que el elemento está disponible para ser utilizado, esto es, debido a que las estimaciones de la vida útil de un activo intangible se vuelven poco fiables a medida que la vida útil potencial se incrementa. La amortización debe comenzar en cuanto el activo está disponible para el uso al que va destinado.

En casos muy raros, puede existir una evidencia convincente de que la vida útil de un determinado activo intangible va a superar el anterior período de veinte años, en estos casos la empresa:

- Deberá amortizar el activo intangible en el periodo que represente la mejor estimación de su vida útil.
- Estimará el importe recuperable del activo intangible, al menos, anualmente, con el fin de detectar cualquier pérdida por deterioro del valor del elemento.
- Revelará a través de una nota las razones por las que ha rechazado la citada presunción, así como los factores que han jugado un papel importante en la determinación de la vida útil del activo intangible.

EJEMPLOS:

- A. Una empresa a comprado un derecho exclusivo para producir electricidad de origen hidráulico para un periodo de sesenta años. Los costos de generar energía hidráulica son mucho menores que los de producirla utilizando fuentes alternativas. Se espera que dentro del área geográfica que rodea a la central hidroeléctrica, se demande una importante cantidad de electricidad durante al menos los próximos sesenta años.

En este caso, la empresa amortizará el costo del derecho a producir electricidad en un periodo de sesenta años, salvo que encuentre evidencia de que la vida útil de la concesión es mas corta.

- B. Una empresa a adquirido el hecho de operar una autopista de peaje durante un periodo de treinta años. No existen planes de construcción de carreteras alternativas en el área cubierta por la autopista. Se espera que la autopista esté en uso por un periodo mínimo de treinta años.

En este caso, la empresa amortizará el costo de los derechos de explotación de la autopista en un periodo de treinta años, salvo que encuentre evidencia de que la vida útil de la concesión sea mas corta.

La vida útil de un activo intangible puede ser muy larga, pero siempre estará limitada por el tiempo. 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 forzosamente irreal.

A medida que se van consumiendo con el tiempo los beneficios económicos incorporados a los activos intangibles, se irá reduciendo el importe en libros de los mismos, de forma que refleje este consumo. Esto puede conseguirse mediante una distribución sistemática del costo del activo, o de su importe revaluado, menos el valor residual que le pueda corresponder, como un gasto a lo largo de la vida útil del elemento. La amortización se reconocerá como una independencia de que haya habido un aumento, por ejemplo, en el valor razonable o en el importe recuperable del activo.

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

- El uso esperado del activo por parte de la empresa, así como si el elemento podría ser gestionado de forma eficiente por otro equipo directivo distinto.
- La incidencia de la obsolescencia técnica, tecnológica o de otro tipo.
- Las actuaciones esperadas de los competidores, ya sean presentes o potenciales.
- Los ciclos típicos de la vida del producto, así como la información pública disponible sobre estimaciones de la vida útil, para tipos similares de activos que tengan una utilización parecida.
- La estabilidad de la industria en la que se va a operar el activo, así como los cambios en la demanda de mercado para los productos o servicios fabricados con el elemento en cuestión.
- El nivel de los desembolsos por mantenimiento necesarios para conseguir los beneficios económicos esperados del activo, así como la capacidad y voluntad de la empresa para alcanzar ese nivel.
- El periodo de control sobre el activo, si estuviera limitado, así como los límites, ya sean legales o de otro tipo, impuestos sobre el uso del elemento, tales como las fechas de caducidad de los arrendamientos relacionados con el.

Debido a la experiencia actual de cambios rápidos en la tecnología, tanto los programas de computadora como otros activos intangibles están sometidos a una rápida obsolescencia tecnológica, por lo tanto es probable que su vida útil sea corta.

Existen algunos factores de índole económica y legal que ejerzan influencia sobre la vida útil de un activo intangible, los factores de tipo económico, determinan el período a lo largo del cual se recibirán los beneficios económicos futuros, mientras que los factores de tipo legal, pueden restringir el intervalo de tiempo en el que la empresa controlará el acceso a tales beneficios. La vida útil será igual al más corto de los períodos que vengan determinados por estos factores.

4.1.1 MÉTODOS DE AMORTIZACIÓN

4.1.1.1. METODO DE AMORTIZACIÓN LINEAL

Pueden utilizarse diferentes métodos para distribuir el importe depreciable de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil. Entre estos métodos se encuentran el método de amortización lineal, el de tanto constante sobre importe en libros o el de suma de unidades producidas. El método usado para cada activo en particular se seleccionará a partir del patrón esperado de consumo de los beneficios económicos, y será aplicado de forma uniforme periodo a periodo, salvo que se produzca un cambio en los patrones esperados de consumo de los beneficios económicos derivados del

activo. En algunas ocasiones existirá una evidencia suficiente como para apoyar un método de amortización que produzca en los activos intangibles una amortización acumulada menor que la obtenida al utilizar el método de amortización lineal.

Regularmente, la cuota de amortización será reconocida como un gasto del periodo, sin embargo, en ocasiones, los beneficios económicos incorporados a un activo, se absorben dentro de la empresa en la producción de otros activos, en lugar de dar lugar a un gasto. En estos casos, la cuota de amortización formará parte del costo de esos otros activos, de forma que será incluida en su importe en libros, por ejemplo, la amortización de los activos intangibles utilizados en el proceso de producción, se incorpora al importe en libros de los inventarios.

Tanto el periodo como el método de amortización utilizados, deben de ser objeto de revisión como mínimo al final de cada periodo contable. Si la nueva vida útil esperada difiere significativamente de las estimaciones anteriores, debe cambiarse el periodo de amortización para reflejar esa variación. Si se ha experimentado un cambio significativo en el patrón esperados de generación de beneficios económicos por parte del activo, el método de amortización debe de ser modificado para que refleje esos cambios. Los efectos que esas modificaciones, en el periodo y en el método de amortización, produzcan en las cuotas de amortización del periodo en el que se detecten y en los posteriores, deben de ser tratados como cambios en las estimaciones contables.

Como mencionamos anteriormente, el valor residual, es el importe neto que la empresa espera obtener de un activo al final de su vida útil, después de haber deducido los costos eventuales derivados de la desapropiación. Por lo tanto, debe suponerse que el valor residual de un activo intangible es nulo, a menos que exista un compromiso por parte de un tercero para comprar el activo al final de su vida útil, o bien, que haya un mercado activo para la clase de activo intangible en cuestión, y además pueda determinarse el valor residual con frecuencia a ese mercado y sea probable que tal mercado subsista al final de la vida útil del mismo. El importe depreciable de un activo se determinará después de deducir el correspondiente valor residual. Un valor residual distinto de cero implica que la empresa espera vender el activo intangible antes de que termine su vida económica.

4.1.1.2. METODO POR PUNTO DE REFERENCIA

Si se adopta el tratamiento por punto de referencia, el valor residual se estimará utilizando los precios que se den en el mercado, en el momento de la adquisición, para la venta de un activo similar, que haya alcanzado el final de la vida útil estimada, y ya que se haya explotado en similares condiciones a las que e van a emplear para el activo que se esta valorando.

El valor así obtenido no será objeto de modificaciones posteriores, como consecuencia de cambios en los precios o en el valor de mercado. Si se escoge el tratamiento alternativo permitido, se hará una nueva estimación del valor residual, coincidiendo con cada reevaluación practicada, para lo cual se utilizarán los precios que se den en el mercado en ese momento.

4.2. GASTOS EN LOS ACTIVOS INTANGIBLES

En algunos casos, los desembolsos se realizan para suministrar a la empresa beneficios económicos futuros, pero no se adquiere ni crea ningún activo, ni intangible ni de otro tipo que pueda ser reconocido como tal. En estos casos, el importe se reconocerá en el estado de resultados en el momento en que se incurre. Por ejemplo, los desembolsos por costos de investigación se reconocerán siempre como cargos a los resultados, en el periodo en el que se realizan, los gastos de establecimiento como los costos de puesta en marcha de actividades, salvo que las partidas correspondientes formen parte del costo de un elemento de las propiedades, planta y equipo, los gastos de pre-apertura de una nueva instalación o de gastos de comienzo de una operación o de lanzamiento de nuevos productos, los gastos de actividades formativas, los gastos de publicidad y otras actividades promocionales, también los gastos de reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de una empresa.

Los desembolsos realizados en un activo intangible, con posterioridad a su adquisición o su terminación por parte de la empresa, se reconocerán como cargos a resultados, siempre que vengan exigidos por el mantenimiento del activo en su nivel inicial previsto de rendimiento. La naturaleza de los activos intangibles es tal que en muchos casos, no será posible determinar si es probable que el importe del desembolso posterior vaya a mejorar o simplemente a mantener, los beneficios económicos que surgen de la empresa por causa de tales activos. Además, resultará difícil atribuir tales desembolsos a un activo intangible en particular, en lugar de a la empresa en su conjunto. Por lo tanto, solo en raras ocasiones un determinado desembolso, realizado con posterioridad al reconocimiento inicial de un activo intangible adquirido o generado internamente, puede dar lugar a aumentos en el costo capitalizado del elemento en cuestión.

4.3. MEDICIÓN DESPUÉS DEL RECONOCIMIENTO INICIAL

4.3.1. TRATAMIENTO POR PUNTO DE REFERENCIA

Después del reconocimiento inicial, que ya se explicó anteriormente, los elementos del activo intangible deben ser contabilizados por su costo menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, que les hayan podido afectar.

4.3.2. TRATAMIENTO ALTERNATIVO PERMITIDO

Después del reconocimiento inicial, los elementos de los activos intangibles deben ser contabilizados por sus valores revaluados, es decir, deben ser llevados contablemente por su valor razonable en la fecha de la revaluación, menos la amortización acumulada, practicada con posterioridad y cualquier pérdida acumulada por deterioro del valor del activo con posterioridad a la revaluación. Para fijar el importe de las revaluaciones, el valor razonable debe determinarse por referencia a un mercado de activo. Por otra parte, las revaluaciones deben tener lugar con la suficiente regularidad como para que el importe en libros del elemento no difiera de forma significativa, del que se habría calculado utilizando el valor razonable en la fecha de cierre del balance.

Este tratamiento alternativo permitido, no contempla la revaluación de los desembolsos en activos intangibles que no hayan sido reconocidos previamente como activos, ni el reconocimiento inicial de activos intangibles por valores diferentes de su costo.

Este tratamiento se aplica después de haber reconocido el activo intangible por su costo de adquisición o producción. No obstante, si solo se llega a reconocer como activo una parte del costo total del elemento, por no cumplir este los criterios de reconocimiento hasta alcanzar una etapa intermedia del proceso de su producción, el tratamiento alternativo permitido se podrá aplicar a la totalidad del activo. Por otra parte, este tratamiento puede ser aplicado también

a un activo intangible que haya sido recibido por medio de una subvención del gobierno y se ha reconocido por un valor simbólico en el balance general.

4.4. REEVALUACIÓN DE UN ACTIVO INTANGIBLE

Cuando se revalúa un activo intangible, la amortización acumulada hasta el momento de la reevaluación se puede tratar de dos maneras:

1. ajustándola proporcionalmente en función del cambio experimentado por el importe en libros bruto antes de amortizaciones del activo, de forma que el importe en libros final para el activo intangible, tras la revaluación, sea igual al importe revaluado que se quiera conseguir.
2. o bien, eliminándola por compensación con el importe en libros bruto del activo, de forma que sea el saldo neto resultante el que se revalúe hasta el importe correspondiente.

Si un activo intangible es objeto de revaluación, todos los demás activos de su misma clase deben también ser revaluados, a menos que no exista un mercado activo para esos elementos.

Es poco común la exigencia de un mercado activo, para las partidas intangibles, si bien cabe la posibilidad de que existan. Por ejemplo,

en ciertos países pueden existir mercados muy activos para las licencias de taxi libremente transferibles, 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, por que cada uno de estos activos tienen peculiaridades que los hacen únicos. Por otra parte, aunque los activos intangibles son objeto de compraventas, los contratos se negocian entre compradores y vendedores que actúan aisladamente, y por ello las transacciones, son relativamente infrecuentes. Por tales razones, el precio que se paga por un activo en una operación de esta naturaleza puede no suministrar evidencia alguna sobre el valor razonable de otro distinto. Finalmente, hay que considerar que los precios de los mercados, con mucha frecuencia, no están disponibles para el público en general.

Una clase de activos intangibles es un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las actividades de la empresa. Los elementos que componen una misma clase se revaluarán simultáneamente, con el fin de evitar una revaluación selectiva de los activos, y la presentación de saldos en los estados financieros que representen una mezcla de costos y valores de diferentes momentos en el tiempo.

Si un elemento intangible, dentro de una clase de activos intangibles, no pudiera ser objeto de revaluación por que no hay un mercado activo para el mismo, el elemento en cuestión debe ser

contabilizado por su costo de adquisición o producción, menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor, acumuladas que le hayan podido afectar.

Si no pudiera seguir determinándose el valor razonable de un activo intangible, por faltar el mercado activo que sirve de referencia, el importe en libros del elemento debe ser el importe revaluado, en la fecha de la última vez que se haya practicado la revaluación por referencia al mercado activo, menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor, acumuladas, que le hayan podido afectar a partir de entonces.

El hecho de que no continúe habiendo un mercado activo, para proceder a reevaluar un elemento del activo intangible, puede indicar que el valor de dicho activo se ha deteriorado, y por tanto, que es preciso realizar las comprobaciones sobre deterioro.

Si en alguna fecha posterior a la desaparición del mercado activo, el valor razonable del activo intangible pudiera determinarse de nuevo por referencia al mercado, se aplicará el tratamiento alternativo permitido desde esa misma fecha.

Cuando se incrementa el importe en libros de un activo intangible como consecuencia de una revaluación, tal aumento debe ser llevado directamente a una cuenta de superávit de reevaluación, dentro del patrimonio neto. No obstante, el incremento debe ser reconocido como ingreso del periodo en la medida en que exprese

la reversión de un decremento de valor del mismo activo, que fue reconocido previamente como una pérdida.

Cuando se reduce el importe en libros de un activo intangible como consecuencia de una revaluación, tal revaluación debe ser reconocida como una pérdida del deterioro. No obstante, el decremento debe ser cargado directamente contra cualquier superávit de revaluación registrado previamente en relación con el mismo activo, siempre en la medida de que tal decremento no exceda el saldo de la citada cuenta de superávit de revaluación.

Cuando se considere realizado, el superávit de revaluación acumulado, que forma parte del patrimonio neto, puede ser transferido directamente a las ganancias retenidas. El importe total del superávit de revaluación considerado se puede considerar realizado cuando se produzca el retiro o se venda el activo, no obstante, también puede considerarse realizada una parte del importe del superávit de revaluación, a medida que este sea utilizado por la empresa, en cuyo caso el importe que se entenderá como realizado, será la diferencia entre la amortización correspondiente al periodo corriente, calculada a partir del importe en libros revaluado, y la que hubiera sido calculada utilizando el costo histórico del activo, la transferencia del superávit de revaluación a las ganancias retenidas no se realizará a través del estado de resultados.

4.5 AJUSTE DE ACTIVOS INTANGIBLES

AJUSTE EN LAS CUENTAS DE PATENTES Y DERECHOS DE MARCA

Los intangibles explicados en ésta sección se capitalizan por el monto de las erogaciones incurridas para obtener los derechos correspondientes o por el precio pagado si se adquieren por compra a un tercero. Los desembolsos por investigación y desarrollo, relacionados con éste tipo de intangibles, deben ser cargados a gastos del ejercicio en el período en que se incurran.

Hechas estas definiciones, se verá a continuación el método de ajuste y su contabilización y presentación dentro del balance. Únicamente son susceptibles de ajuste las patentes, derechos de marca y demás intangibles que hayan sido pagados efectivamente. Es decir, aquellos activos intangibles cuyo valor sea producto de una estimación propia hecha por el contribuyente, no se deben ajustar por inflación.

Esta clase de activos intangibles estimados —no ajustables por inflación— es fácil de identificar, por cuanto su contrapartida debe estar contabilizada en una cuenta de superávit no ganado, dentro del capital contable o patrimonio.

El procedimiento de ajuste para los intangibles pagados efectivamente, es el mismo aplicable a los activos fijos, si el activo fue poseído durante todo el año y proporcional a los meses de posesión,

si fue adquirido durante el ejercicio gravable. Y el ajuste se calculará tanto para el costo como para las amortizaciones respectivas (acumulada y la del período).

En el siguiente ejemplo, el rubro "derechos de marca" está conformado de la siguiente manera:

| | FECHA COMPRA | COSTO | AMORT. ACUM. | AMORTIZAC. AÑO | VALOR NETO |
|-----------|-----------------|----------|-----------------|-------------------|---------------|
| Derecho A | Octubre 19/90 | 7 500.00 | 4 750.00 | 750.00 | 2 000.00 |
| Derecho B | Marzo 21/00 | 1 800.00 | 0 | 140.00 | 1 660.00 |
| | | 9 300.00 | 4 750.00 | 890.00 | 3 660.00 |

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

EJEMPLOS DEL CÁLCULO

Como puede observarse, ésta compañía amortiza sus intangibles por el método de línea recta, con una vida útil de 10 años. Entonces, los ajustes serán:

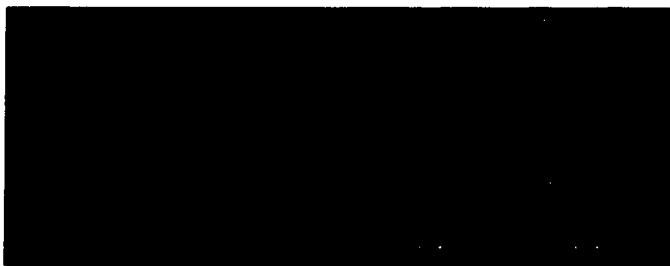
| | | |
|--------------------|----------------------------|----------|
| Derecho de marca A | $7\ 500.00 \times 25.00\%$ | 1 875.00 |
| Derecho de marca B | $1\ 800.00 \times 18.78\%$ | 338.19 |
| | | 2 213.19 |

| | | |
|---------|--|----------|
| Marca A | $(7\ 500.00 + 1\ 875.00) \times 10.00\%$ | 937.50 |
| Marca B | $(1\ 800.00 + 338.19) \times (10.00\% \times 280 / 360)$ | 166.30 |
| | | 1 103.80 |

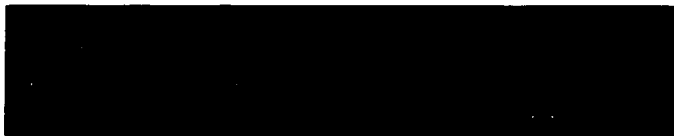
| | | |
|--------------------|----------------------------|----------|
| Derecho de marca A | $4\ 750.00 \times 25.00\%$ | 1 187.50 |
| | | 1 187.50 |

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

La contabilización será la siguiente:



La presentación en el balance se hará mostrando por separado el valor del bien ajustado por inflación y las respectivas amortizaciones acumuladas:



TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Bajo el sistema mensual, el ajuste será:

| | | | |
|------------|-----------|------|----------|
| | 7 500.00 | | 158.25 |
| Julio | 7 658.25 | 5% | 126.36 |
| Agosto | 7 784.61 | 6% | 107.42 |
| Septiembre | 9 692.03 | 58% | 154.10 |
| Octubre | 9 846.14 | 1.6% | 173.29 |
| Noviembre | 10 019.43 | 1.8% | 181.35 |
| Diciembre | 10 200.78 | 1.8% | 129.55 |
| Enero | 10 330.33 | 1.3% | 203.50 |
| Febrero | 10 533.84 | 2.1% | 225.42 |
| Marzo | 10 759.26 | 2.1% | 199.04 |
| Abril | 10 958.31 | 2.2% | 246.56 |
| Mayo | 11 214.78 | 2.7% | 308.13 |
| | | | 2 213.01 |

Para esta clase de activos deben observarse las mismas recomendaciones hechas para los activos fijos, cuando se emplea el método mensual de ajustes por inflación, con el propósito de no incurrir en el error de contabilización referente al cálculo de la amortización mensual que se debe llevar a gastos y al cargo en la cuenta de corrección monetaria, proveniente del ajuste a la amortización acumulada.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

CONCLUSIONES

El estudio de las Normas internacionales de Contabilidad para la realización de esta tesis, su origen, evolución y aplicación, nos permitió ampliar nuestros conocimientos y formarnos un criterio general de ellas, que nos llevan a expresar puntos de vista generales, nos permiten comprender su forma, su contenido, y a través de su interpretación considerar que es necesario aplicarlas en las distintas empresas y darles el valor y la importancia que tienen, debiendo ser aplicadas en todo lo relativo al registro y control de los activos intangibles.

En tal virtud, como resultado de lo anterior nos atrevemos a sugerir a través de nuestras conclusiones, algunos criterios y lineamientos que permitan mejorar tanto su interpretación como su aplicación.

Durante la investigación nos encontramos que poco se habla, se comenta o se escribe de los activos intangibles de manera puntual, generalmente, este tipo de activos se maneja en la cátedra y en la experiencia dentro de un espectro que abarca todo tipo de activos, lo que conduce a que no se conozcan las Normas Internacionales de Contabilidad, y por lo tanto la documentación contable que se genera sea deficiente en ese sentido.

Sugerimos por lo tanto que en los programas de estudio de la Licenciatura en Contaduría se incorpore el tema de activos diferidos correlacionándolo con la Norma Internacional de Contabilidad 38 de Activos Intangibles.

Concluimos también que en las empresas se creen, primero, cursos de capacitación y actualización para el personal contable administrativo, para que conozcan las NIC's y su aplicación, y de esta manera subsanar aquellas deficiencias que pudiesen surgir por la falta de aplicación de estas.

Por lo que se refiere a los rubros como las marcas, patentes, tecnología etc., las repercusiones negativas que pueden surgir debido a la mala aplicación de la NIC 38, consideramos importante mencionarlas, debido a que en estos rubros se manejan importantes cantidades de dinero y un mal registro en ellos podría reflejar una situación financiera de la empresa negativa y como consecuencia no confiable.

Por otra parte, las Instituciones Colegiales, al no contar con información suficiente sobre activos intangibles, sugerimos que es conveniente que creen un departamento para la recopilación, clasificación, integración y difusión de documentos y asesoría especializados para empresas, despachos y otro tipo de asociaciones vinculadas con la administración y contaduría, lo mismo podemos sugerir para que las escuelas de educación superior cuenten con información clasificada de este tipo.

De igual forma encontramos que las empresas transnacionales registran este tipo de activos diferente a como se registran en las empresas nacionales, por lo que consideramos la necesidad de unificar los criterios para que los registros de activos intangibles se lleven a cabo en estricto apego a la Norma Internacional de Contabilidad 38 y que los organismos públicos y privados fiscalizadores utilicen el mismo formato para su actuación en ese sentido.

BIBLIOGRAFÍA

- "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados". I.M.P.C., México 2002.
- IASC 2000. International Accounting Standards.
- Salas Fumas, V. (1996) "Economía y Gestión de los Activos Intangibles"
- Fernández Rodríguez, Z. (1996) "La Estrategia de la Empresa desde la Perspectiva basada en los Recursos Intangibles". Revista Europea de Dirección y Economía de la Empresa, Vol. 5.
- Fernández E Montes. "Los Recursos Intangibles como Factores de Competitividad de la Empresa. Dirección y Organización."
- Mantilla S.A. "Capital Intelectual y Capital del Conocimiento". ECOE Ediciones.
- De La Torre Villar, " Metodología de la Investigación" , ED. Mc Graw Hill, México 1984.
- Rojas Soriano Raúl, " Guía para realizar investigaciones sociales". ED. Plaza y Valdez, México 1991.
- Goode J. William, " Método de Investigación Social", ED. Trillas, México 1979.
- Tamayo Tamayo Mario , " Metodología Formal de la Investigación". ED. Limusa. México 1994.