



UNIVERSIDAD CATÓLICA DE SANTIAGO DE GUAYAQUIL

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

**RECONOCIMIENTO Y CONTABILIZACIÓN DE ACTIVOS INTANGIBLES
EN COMPAÑÍAS PESQUERAS DEL ECUADOR**

TRABAJO DE GRADUACIÓN

**PREVIO A LA OBTENCIÓN DEL TÍTULO DE:
INGENIERÍA EN CONTABILIDAD Y AUDITORÍA**

PRESENTADO POR:

**ERIKA ROXANA REYES CORNEJO
CARLOS MANUEL VILLACÍS CARPIO**

DIRECTOR:

MSC. ARTURO ÁVILA TOLEDO

GUAYAQUIL – ECUADOR

2011

APROBACIÓN DE REVISOR

En la calidad de revisor del proyecto de investigación: RECONOCIMIENTO Y CONTABILIZACIÓN DE ACTIVOS EN COMPAÑÍAS PESQUERAS DEL ECUADOR, presentado por ERIKA REYES C. Y CARLOS VILLACÍS C. para aprobar el Tema de Trabajo de Graduación, previo a la obtención del título de Ingeniería en Contabilidad y Auditoría – CPA, considero, que el Proyecto reúne los requisitos necesarios.

En la ciudad de Guayaquil, a los 19 días del mes de septiembre del 2011.

Ing. John Hidalgo
DOCENTE REVISOR

DEDICATORIA

Nuestro trabajo de investigación está dedicado a nuestros padres, quienes constantemente estuvieron apoyándonos en cada paso de nuestra carrera, grandes seres, que pusieron su granito de arena dándonos sus consejos, comprensión, su amor para que podamos culminar esta etapa de nuestras vidas.

AGRADECIMIENTO

Queremos agradecer a Dios por habernos dado la sabiduría, la convicción, la fuerza para poder realizar este proyecto de investigación, de igual manera a aquellos profesores que nos compartieron sus conocimientos y que siempre estuvieron prestos a ayudarnos en este trabajo, con el único compromiso de formar excelentes profesionales para el desarrollo de la sociedad.

ÍNDICE GENERAL

	Pág.
Portada	I
Aprobación del profesor revisor	II
Dedicatoria	III
Reconocimiento	IV
Índice General	V
Listas de Tablas	VII
Listas de Gráficos	VIII
Listas de Figuras	IX
Introducción	X
Capítulo 1.- Presentación del Problema.....	1
1.1. Planteamiento del problema.....	1
1.2. Formulación del problema.....	1
1.3. Interrogantes de la Investigación.....	2
1.4. Objetivos de la Investigación.....	2
1.5. Objetivos Generales.....	2
1.6. Objetivos Específicos.....	2
1.7. Justificación.....	3
Capítulo 2.- Conocimiento del Negocio.....	4
2.1. Descripción de Operaciones.....	4
2.2. Actividad Productiva.....	4
2.3. Ubicación Geográfica.....	4
2.4. Abastecimiento de Materia Prima (pesca de atún y sardinas).....	6
2.5. Proceso Productivo.....	7
2.6. Comportamiento y evolución de la industria en el ámbito mundial.....	11
2.7. Comportamiento y evolución de la industria en el ámbito local.....	16
2.8. Comportamiento de la demanda tanto local como mundial	19

Capítulo 3.- Revisión Bibliográfica.....	21
3.1. Antecedentes.....	21
3.2. Fundamentación Teórica.....	23
3.2.1. Importancia de los Activos Intangibles.....	26
3.2.2. Definiciones	28
3.2.3. Definición de un activo intangible.....	31
3.2.4. Reconocimiento y medición	37
3.2.5. Obtención de un activo intangible	39
3.2.6. Medición posterior al reconocimiento	59
3.2.7. Vida útil	69
3.2.8. Retiros y disposiciones de activos intangibles	80
3.2.9. Información a revelar	81
3.2.10. Principales diferencias entre las NEC 14 y 25 de Activos Intangibles y la NIC 38 de Activos Intangibles.....	86
3.2.11. Regulación contable de activos intangibles en otros países.....	88
3.2.12. Ejemplos ilustrativos aplicando NIC 38.....	95
Capítulo 4.- Tipo de Investigación.....	98
Tipo de Investigación.....	98
Capítulo 5.- Transacciones que podrían generarse en la aplicación de la NIC 38 en una Industria Pesquera.....	99
5.1. Caso 1.....	99
5.2. Caso 2.....	101
5.3. Caso 3.....	102
5.4. Caso 4.....	103
5.5. Caso 5.....	104
5.6. Caso 6.....	106
5.7. Caso 7.....	108
5.8. Caso 8.....	109
5.9. Caso 9.....	111
5.10. Efecto de Adopción por primera vez.....	112
Conclusión.....	120
Bibliografía.....	121

LISTA DE TABLAS

TABLAS	Pág.
1. Comparación de ingresos según líneas de negocios de la compañía.....	5
2. Cronograma de implementación de las NIIF en el Ecuador.....	22
3. Normativa del IASB – Aplicación del Valor Razonable.....	29
4. Aplicación del valor razonable según NIC – NIIF.....	30
5. Principales diferencias entre la NEC 21 y la NIIF3.....	46
6. Comparación de la NEC 27 – NIC 38.....	78
7. Principales diferencias entre la NEC – 14 -25 y la NIC 38.....	86

LISTA DE GRÁFICOS

GRÁFICOS	Pág.
1. Participación de especies comerciales de capturas de pescados.....	13
2. Captura de las 7 especies comerciales de atún.....	14
3. Evolución del volumen de captura de atún en Ecuador.....	17
4. Participación porcentual de la captura en el año 2008 por especies.....	18
5. Participación porcentual de las exportaciones de Ecuador en el 2009.....	19

LISTA DE FIGURAS

FIGURAS	Pág.
1. Definición de un Activo Intangible.....	31
2. Criterios de Reconocimiento de un Activo Intangible.....	38
3. Obtención de un Activo Intangible.....	39
4. Costo del Activo Intangible adquirido de forma separada.....	40
5. Combinación de negocios.....	42
6. Plusvalía generada internamente.....	48
7. Reconocimiento de un Activo Intangible generado internamente cuando no se puede distinguir a que fase pertenece.....	49
8. Activos Intangibles que no se pueden reconocer como tal.....	53
9. Medición posterior al reconocimiento.....	59
10. Vida útil de los Activos Intangibles.....	69

INTRODUCCIÓN

Para explicar el desarrollo del proyecto de aplicación de NIIF para las compañías pesqueras en el Ecuador, se debe especificar el alcance y los objetivos a cumplir en esta investigación, los cuales se encuentra explicados en el capítulo 1, donde señala la problemática, causas y consecuencias de la aplicación de la NIC 38 “Activos Intangibles” con la justificación del mismo.

En el capítulo 3 se hace referencia a los antecedentes en los cuales se basan nuestros análisis y conclusiones, cabe recalcar que en este capítulo se puede observar toda la información recopilada de investigaciones, ensayos y otros estudios basados en la aplicación de la NIC 38 en cuanto al reconocimiento, medición y valoración de los Activos Intangibles.

El capítulo 2 trata de explicar el giro del negocio, la estructura y la importancia que tienen estas compañías para el mercado local e internacional, así como también se explica el comportamiento económico y productivo de estas industrias, donde se resalta que Ecuador es el tercer mayor exportador de especies de pescado a nivel mundial.

En el Capítulo 5 se elaboraron casos prácticos con la intención de explicar las posibles transacciones que pueden darse en estas compañías, así como también el impacto en el Estado de Situación Financiera producto del efecto de adopción por primera vez (NIIF1), cuyo fin será facilitar a los lectores a entender la aplicación de la NIC 38 de forma más sencilla.

Finalmente se concluye sobre la aplicación de la NIC 38 y las recomendaciones que podrán ser útiles para aquellas compañías que están en el proceso de adopción de las NIIF.

Capítulo 1

1. Presentación del Problema

1.1. Planteamiento del problema

En el campo empresarial y académico se ha denotado un gran interés por el reconocimiento y medición de los Activos Intangibles en una organización, puesto que la correcta identificabilidad de los mismos puede generar beneficios económicos, ventajas competitivas y el valor actual de una Compañía.

Sin embargo muchos de estos recursos tienen ciertas limitaciones o dificultades para ser presentados en los Estados Financieros, por lo cual muchas decisiones basadas en estos recursos podrían causar un gran impacto en una entidad.

Contablemente, las causales de su falta de reconocimiento pueden darse por las cualidades que presentan esta clase de Activos como son la inexistencia física, el análisis de flujos futuros, el control sobre dicho activo.

Actualmente en el Estado Ecuatoriano se encuentran compañías pesqueras con una gran trayectoria que han sabido posicionar su marca y buen nombre en la mente de los consumidores tanto a nivel local como internacional producto de su buena gestión, se podría decir que en este tipo de Compañías se han generado o adquirido Activos Intangibles que quizás no hayan sido reconocidos de manera correcta.

Es importante saber determinar el valor razonable que se le debería asignar en la medición inicial y posterior a los activos intangibles que podrían identificarse en este tipo de compañías y a su vez conocer en qué medida pueden generar beneficios económicos la adquisición de los mismos.

1.2. Formulación del problema

¿Cómo identificar y reconocer contablemente los posibles Activos Intangibles que pueden surgir provenientes de la adquisición de éstos o que se hayan generado internamente por la buena gestión realizada por las Compañías Pesqueras en el Ecuador?

1.3. Interrogantes de la Investigación

En base al problema precedente formulado nos hemos planteado las siguientes interrogantes que pueden surgir durante el desarrollo de este proyecto de investigación como son:

¿Qué tipos de Activos Intangibles pueden tener registrados las Compañías Pesqueras en el Ecuador?

¿Cuál sería el efecto de contabilizar una partida como Activo Intangible cuando en realidad se la debería considerar como una Cuenta de Gastos?

¿La aplicación de la NIC 38 establece parámetros claros para la correcta identificación y reconocimiento de los Activos Intangibles?

¿Qué tipo de transacciones o partidas no deberían ser consideradas como un Activo Intangible o parte del mismo?

¿Cuál es el alcance de la aplicación de la NIC 38?

1.4. Objetivos de la Investigación

Como resultado de las interrogantes de este proceso de investigación y para cubrir la necesidad de analizar la normativa aplicable a los Activos Intangibles hemos planteados los siguientes objetivos:

1.5. Objetivos Generales

- Demostrar los criterios que deberían considerar las Compañías al reconocer un Activo Intangible
- Mejorar la capacidad de inversionistas, acreedores y otros de tomar decisiones de asignación de recursos y políticas de una manera informada.

1.6. Objetivos Específicos

- Analizar el impacto que tiene en los Componente de los Estados Financieros definidos en la NIC 1 "*Presentación de Estados Financieros*" el inadecuado reconocimiento de un Activo Intangible.
- Evaluar el valor que deberá ser reconocido como costo del Activo Intangible en los libros contables.

- Revisar los parámetros que establece la NIC 38 para la medición de esta clase de activos.
- Exponer los métodos de amortización que se pueden utilizar en la medición de un Activo Intangible.
- Explicar las principales diferencias entre la NIC 38 y las NEC 14 y 25.
- Identificar las limitaciones que tiene la aplicación de la NIC 38.
- Ejemplificar la contabilización de ciertos activos intangibles que se pueden generar en compañías pesqueras.
- Reconocer cuándo un Activo Intangible deberá someterse a pruebas de deterioro.

1.7. Justificación

El desarrollo de esta investigación está enfocado a dos sectores específicos como son: el educativo y el empresarial.

Sector educativo: Surge de la necesidad de contribuir con el desarrollo de nuestra carrera de Ingeniería en Contabilidad y Auditoría, en la materia de Contabilidad, con el fin de que los estudiantes puedan analizar e interpretar las transacciones que pueden darse en Compañías Pesqueras y así fortalecer sus conocimientos en la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad,

Sector empresarial: La interpretación de los Estados Financieros es requisito primordial para la toma de decisiones en las compañías, puesto que de ello depende el futuro de las mismas. El análisis que se establezca para cada transacción puede impactar de manera directa a los Componente de los Estados Financieros, es por eso que enfocándonos en la contabilización de Activos Intangibles, se pretende prevenir el inadecuado reconocimiento de esta clase de Activos a fin de presentar la información correcta en sus Estados Financieros.

Capítulo 2

2. Conocimiento del Negocio

2.1. Descripción de Operaciones

Para el desarrollo de este proyecto de investigación se tomó como referencia a una compañía posicionada en el mercado ecuatoriano en la venta local e internacional de productos enlatados de peces y mariscos, a la cual se la nombrará en adelante como TUNA S.A.

TUNA S.A. es una compañía de nacionalidad ecuatoriana creada en el año 1957, cuya principal actividad económica es la conservación y envasado de crustáceos y moluscos; así como la elaboración de harina y aceite de pescado. Las ventas de la Compañía están organizadas en tres segmentos: atún, camarones y sardinas, a través de su marca y otras marcas privadas para ventas al exterior.

2.2. Actividad Productiva.-

La Compañía cuenta con cuatro líneas de producción, las cuales cuentan con una infraestructura adecuada, las mismas que incluyen: Instalaciones, muelles, cámaras, maquinarias y equipos industriales, etc. y cuenta con una buena tecnología. Las líneas de producción son:

- Planta Atunera
- Planta Sardinera
- Empacadora (camarón)
- Planta de Harinas y Aceite de pescado

2.3. Ubicación Geográfica.-

Su actividad productiva se lleva a cabo en Posorja (Península del Guayas-Ecuador), donde se sitúa la Planta de producción de atún y sardinas en conservas, así como la Planta Empacadora y Planta de Harina y Aceite de pescado. Mientras su oficina matriz se encuentra ubicada en la ciudad de Guayaquil (Av. Carlos Luis Plaza Dañín y Democracia). Adicionalmente, cuenta con seis oficinas distribuidoras de sus productos, mediante las cuales realiza la distribución y operación de su fuerza de ventas a nivel nacional. Las mismas que se detallan a continuación:

- Distribuidora Guayaquil (Incluye ventas efectuadas en Machala)
- Distribuidora Quito
- Distribuidora Ambato
- Distribuidora Santo Domingo
- Distribuidora Portoviejo
- Distribuidora Cuenca (Incluye ventas efectuadas en Loja)

La Compañía posee las siguientes líneas de negocios:

- Atún en conservas (latas y pouch)
- Lomos precocidos
- Sardinias en conservas
- Camarón (shellon y valor agregado)
- Harina y Aceite de pescado

Los productos arriba mencionados, se venden tanto en el mercado local como en el exterior. Así tenemos que al 31 de Julio del 2011 y 2010, la participación en los ingresos totales (locales y del exterior) por línea de negocios fue la siguiente:

Producto	Jul-11	%	Jul-10	%
Atún *	102.215.201,69	70%	85.577.838,84	69%
Sardinias	13.032.951,80	9%	13.532.547,12	11%
Camarón	22.980.073,11	16%	15.595.056,60	13%
Harina	6.237.116,00	4%	8.600.868,00	7%
Aceite	754.388,65	1%	1.049.177,32	1%
Suman	145.219.731,25		124.355.487,88	

*Incluye lomos

Tabla # 1

2.4. Abastecimiento de Materia Prima (pesca de atún y sardinas)

NIRSA es propietaria de diez barcos atuneros y cinco sardineros. Todos los barcos están equipados con cámaras especiales de refrigeración; las cuales tienen una capacidad de bodegaje de aprox. 2,240 TM. Además, cuentan con cuatro frigoríficos bajo el sistema R.S.W., con lo que mantiene el pescado entre 0 y -20 grados centígrados según el requerimiento para llevar a la planta la mejor materia prima.

BUQUES ATUNEROS	
Elizabeth	550 TM
Milagros	1.200 TM
Drennec	1.450 TM
Rosa	550 TM
Vía Simoun	1.010 TM
Riky	900 TM
Gloria	515 TM
Gabriela A.	295 TM
Roberto A.	305 TM
TOTAL	6,775 TM

BUQUES SARDINEROS	
Elizabeth	194 TM
Milagros	280 TM
TOTAL	474 TM

Actualmente Ecuador es el tercer mayor exportador en el mundo de procesados de atún y hasta el año pasado el segundo proveedor de Estados Unidos uno de principales importadores de este producto a nivel mundial.

El sector atunero ecuatoriano ha ganado mucha fuerza en los últimos años (2000 – 2008), sin embargo ha tenido que hacer frente a las malas condiciones climáticas presentes en los últimos años, 2009 y parte del 2010.

Durante del 2011 las condiciones climáticas fueron mejores sin embargo las renovación del ATPDA (Ley de Preferencias Arancelarias Andinas) con el gobierno estadounidense fue positiva afectando de manera directa las exportaciones a ese mercado.

Durante los cinco primeros meses del año 2011, se ha producido una tendencia desfavorable para las exportaciones de atún, según indica el Banco Central de Ecuador (BCE) entre enero y mayo del 2011, la industria ha alcanzado vender al exterior USD 38,6 millones, lo cual representa un 18,9% menos que en igual lapso del año anterior, cuando las ventas fueron de \$ 47,6 millones.

Durante el 2011 la industria también ha hecho frente a la primera veda del año, la cual ha tenido lugar del 29 de julio al 1 de septiembre; adicionalmente la segunda veda se la espera para los meses entre noviembre y diciembre.

Resulta de suma importancia conocer el negocio al cual se pretende realizar una implementación de las Normas Internacionales de Contabilidad, puesto que le permite al usuario a tener una idea global del entorno y sobre las posibles transacciones que se dan el mismo. Para el proceso de auditoría de Estados Financieros, el paso principal es el conocimiento del negocio, ya que le permite al auditor detectar posibles debilidades en los controles internos de una entidad y sobre los factores inherentes que pueden impactar en los estados financieros.

2.5. Proceso Productivo

Como se mencionó en el párrafo precedente, el proceso productivo forma parte del conocimiento del negocio, este podría ayudar para tener una idea general sobre la valoración que puede tener una entidad al ser vendida, la cual se enfoca no solo a las transferencias de bienes tangibles sino también a intangibles.

Pesca



Los peces son capturados con la ayuda de helicópteros que los guían, y los almacena en la bodega frigorífica del barco.

Selección



Se dividen los pescados por su tamaño y especie. Son depositados en contenedores especiales para trasladados a la cámara de frío.

Congelamiento



Se los mantiene congelados a -20 grados centígrados aguardando abastecer al siguiente proceso.

Descongelamiento



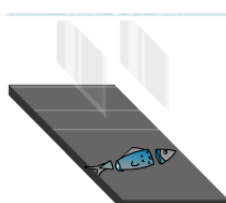
Una vez retirados de la cámara frigorífica son colocados bajo chorros de agua agilitando la acción de descongelación.

Cocción

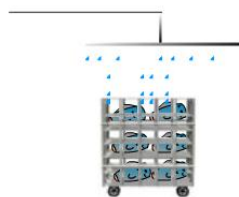


Los atunes ingresan a los hornos a vapor, proceso controlado por computadoras que fijan el tiempo para lograr la textura deseada en el lomo.

Eviscerado Se procede a cortar el pescado, desechando las partes no comestibles del pescado. (Vísceras, cola y cabeza)



Enfriamiento



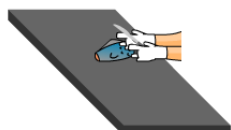
Una vez cocinado los atunes se los rocía con agua fría. Esto sirve para enfriar e hidratar el pescado, evitando que la piel se pegue al ser limpiado.

ChillRoom



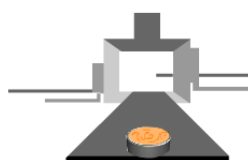
Es un cuarto de mantenimiento cuya función es bajar un poco la temperatura para que el pescado no tenga problemas durante su limpieza.

Limpieza



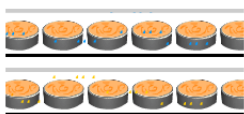
Los atunes una vez enfriados son despellejados, se retiran los huesos y los lomos quedan limpios, listos ya para su enlatado.

Enlatado



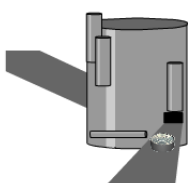
Máquinas de gran presión introducen la porción adecuada de atún en su respectiva lata, manteniendo su consistencia ideal.

Cobertura



Se agrega dentro de la lata agua o aceite de soya, oliva o girasol dependiendo del tipo de atún que se desea producir.

Sellado



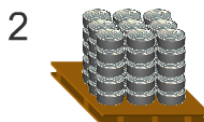
Las latas son selladas al vacío, mediante tapas metálicas, del tipo liso, tradicional, o con easy open; garantizando así su durabilidad

Esterilización



Las latas se someten a un proceso de temperatura y presión con el cual se logra la perfecta esterilización del producto que garantiza su vida de consumo.

Cuarentena



Se mantienen las latas de atún aisladas durante x días, para ver alguna anomalía indicando que el sellado estuvo defectuoso.

Etiquetado



Mediante el uso de modernos equipos automáticos, las latas son etiquetadas.

Embalaje



Las latas son colocadas en cajas de cartón corrugado para luego enviarlos a los diferentes puntos de ventas del país

La Compañía es uno de los principales exportadores de conservas de Atún del Ecuador siendo líderes nacionales en cuanto a producción y venta interna. Dentro de éste contexto la Compañía es una de las principales empresas que ofrecen el sistema de "Marca Privada" (PrivateLabel) exportando a más de 25 países alrededor del mundo con marcas privadas de sus clientes como son:

- Nueva York
- República Dominicana
- Costa Rica
- Panamá
- Venezuela
- Colombia
- Ecuador
- Perú
- Brasil
- Bolivia
- Uruguay
- Paraguay
- Chile
- Argentina
- Suecia
- Dinamarca
- Inglaterra
- Holanda
- Alemania
- Grecia
- Irlanda
- Bélgica
- Francia
- España
- Portugal
- Italia

La marca de esta Compañía fue considerada como marca de lujo, entrando así “Hall of fame” versión nacional.

2.6. Comportamiento y evolución de la industria en el ámbito mundial

La pesca a nivel mundial tiene una gran importancia en dos ámbitos; por un lado representa una actividad relevancia económica que genera plazas de

empleo en todos los aspectos de su cadena de valor (captura, procesamiento, manufactura y empaque, distribución y comercialización), y por otro, representa una actividad fundamental para el abastecimiento de las necesidades alimentarias de consumidores en todo el mundo.

El atún y las especies afines comprenden más de 40 especies presentes en los océanos Atlántico, Índico y Pacífico, así como también en el mar Mediterráneo, donde la producción ha tenido un crecimiento constante desde 1959¹.

Dentro de las principales especies comercializadas a nivel mundial para la producción de productos derivados del atún tenemos las especies que se detallan a continuación:

- Atún Skipjack o Listado (*Katsuwonus pelamos*)
- Atún Bigeye o Patudo (*Thunnusobesus*)
- Albacore o Atún Blanco (*Thunnusalalunga*)
- Atún Yellowfin o Rabil (*Thunnusalbacares*)
- SouthernBluefin o Atún de aleta azul del sur (*Thunnusmaccoyii*)
- PacificBluefin o Atún de aleta azul del Pacífico (*Thunnusorientalis*)
- Atlantic Bluefin, atúnrojo o Cimarrón (*Thunnusthynnus*)

Las capturas de atunes tropicales como el Skipjack, Yellowfin y Bigeye, son los que más contribuyen a la captura total de las especies de atún, para las especies comerciales de zonas templadas como el atún blanco y atún de aleta azul, las capturas son más pequeñas².

La producción y captura total de las 7 especies identificadas como especies comerciales a nivel total para el año 2008 se distribuyó de la siguiente manera:

¹FAO; "Colecciones de estadísticas de pesca - Capturas nominales mundiales del atún"; <http://www.fao.org/fishery/statistics/tuna-catches/es>. 2010.

²FAO; "Tuna Fisheries and Utilization" - <http://www.fao.org/fishery/topic/16917/en#catches> . 2010.

Participación especies comerciales de capturas (año 2008)

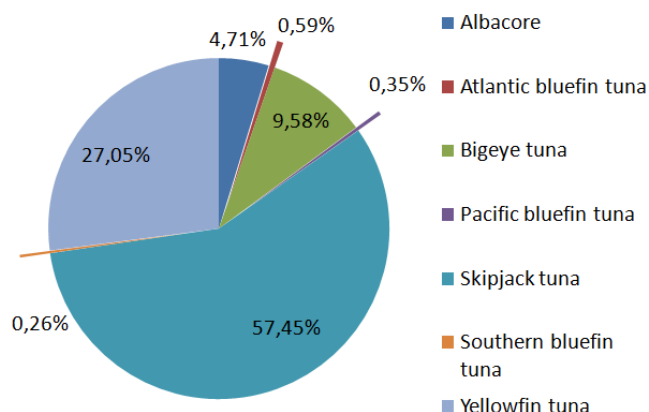


Gráfico # 1

Las diferentes características que cada una de las 7 especies de atún posee, determinan en gran parte su valor comercial y también el nivel de producción y captura pues mientras algunas especies se caracterizan por su gran tamaño pero baja calidad, otras se distinguen por su tamaño moderado pero alta demanda de su carne por motivos de color y de contenido graso. Por ejemplo, los atunes tropicales Skipjack, Yellowfin, y Bigeye son los de mayor demanda por la tonalidad rosa de su carne que los hace especies ideales para la industria que manufactura y enlata la pulpa. Por otro lado, las tres especies Bluefin de aguas templadas cuantifican un valor mínimo del total de producción mundial y por su tonalidad oscura son más bien populares en el consumo fresco como por ejemplo en sashimi³. Los niveles de captura para el periodo de 9 años comprendido entre 2000 y 2008 se presentan en el siguiente esquema:

³FAO; "Global Tuna Fisheries and Utilization"; <http://www.fao.org/fishery/topic/16917/en>. 2009.

Captura de las 7 especies comerciales de atún (toneladas) (2000-2008)

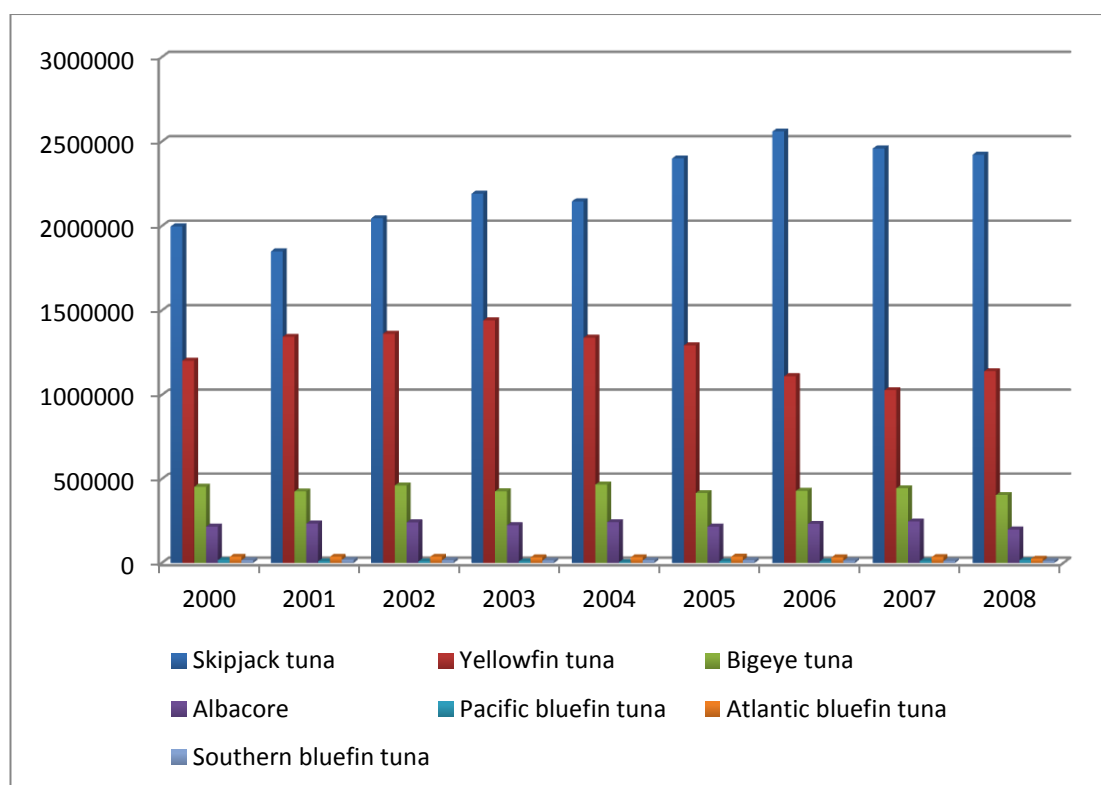


Gráfico # 2

El atún es un producto de gran importancia por su consumo masivo a nivel mundial. Adicionalmente el atún en conserva, es uno de los productos pesqueros más extendidos y de mucho reconocimiento. El mercado principal de capturas de atún es el de Japón y Taiwán provincia de China. Otros países pesqueros de captura de atún importantes son: Indonesia, Filipinas, España, Corea del Sur, Papúa Nueva Guinea, Francia, Ecuador, México, Maldivas, Irán, Estados Unidos Seychelles, Venezuela, Sri Lanka, Colombia, China, Vanuatu, Panamá y Ghana⁴. En cuanto a las ventas de atún a nivel mundial, los principales mercados de atún en conserva son la Unión Europea y Estados Unidos.

Por otro lado Tailandia es uno de los principales mercados en cuanto a las compras de atún como materia prima para la industria conservera, mientras que Japón es el principal mercado del atún para el consumo directo, debido

⁴ FAO; "Tuna Fisheries and Utilization"
<http://www.fao.org/fishery/topic/16917/en#catches.2010>.

a que se consume atún crudo como sashimi⁵ (comida japonesa de pescados o mariscos crudos).

A continuación se presenta un cuadro de las exportaciones de los países pesqueros de Tailandia desde el 2006 hasta el 2009.

Exportaciones de atún de Tailandia (2006-2009)

Exportaciones de Tailandia (1000 toneladas)				
País	2006	2007	2008	2009
Estados Unidos	103.2	87.7	94.9	112.7
Egipto	34.1	25.1	34.6	39.8
Australia	32.6	33.3	39.7	32.4
Libia	27.6	28.8	33.8	33.7
Canadá	29.7	26.4	28.1	30.8
Japón	26.3	25.7	28.3	24.3
Arabia Saudita	20.1	21.2	19.6	17
Reino Unido	19.7	13.4	15.8	17
Alemania	18.6	11.7	6.4	3.6
Italia	3.6	5.4	11.2	NA
Sudáfrica	9.3	9.8	8.4	9.8
Otros	234.6	179.1	185.3	164.3
Total	559.4	467.6	506.1	485.4

⁵FAO Globefish; "World Tuna Markets" - <http://www.globefish.org/vol-74-world-tuna-markets.html> , 2010.

En el 2009, las exportaciones de Tailandia disminuyeron en un 4.09% con respecto al 2008, donde el total de toneladas recibidas fueron de 485,400 a diferencia de las 506,100 toneladas del 2008, una de las causas fue la caída en las exportaciones a Australia, Arabia Saudita y Alemania en 18%, 14% y 47% respectivamente, contribuyendo a la disminución general en 2009. Mientras que por otro lado las exportaciones a los EE.UU. aumentó significativamente el año pasado en un 19% en cantidad, pero a un valor menor. De igual manera, el Reino Unido, Francia, Egipto y Canadá también importaron más atún en conserva de Tailandia el año pasado en comparación con 2008⁶.

2.7. Comportamiento y evolución de la industria en el ámbito local

La Industria pesquera es considerada como la actividad económica más representativa en la provincia de Manabí, particularmente en la ciudad de Manta conocida como el puerto pesquero principal del Océano Pacífico Oriental, donde se concentran la captura, procesamiento y exportación del atún.

En lo que respecta al atún, el país es considerado un importante productor de atún a nivel mundial y el primero de la cuenca oriental del Pacífico, seguido por México y Venezuela.⁷ Esos reconocimientos han sido obtenidos a partir de la captura de tres especies comerciales altamente codiciadas: el atún Bigeye, el atún Skipjack y el atún Yellowfin.

Ecuador se ha convertido en uno de los principales productores y exportadores de atún, de las toneladas capturadas anualmente el 80% está destinado al mercado de exportación y el 20% restante al consumo interno del país. Las principales industrias ecuatorianas de alto desempeño en la captura, producción, comercialización y exportación son:

⁶ FAO Globefish; "Tuna" -<http://globefish.org/tuna-market-reports.html>.2010.

⁷ El Universo; "Ecuador lideró capturas de atún en la región – 11 de febrero de 2007"; <http://archivo.eluniverso.com/2007/02/11/0001/9/B078AEC0AC93456BA9465FCED0ECE455.aspx>; 2009.

- Negocios Industriales Real
- Conservas Isabel
- Pesquería Yelisaba,
- Industrial Ideal
- Industria Pesquera Salica⁸

Según la información estadística recopilada por la Organización para la Alimentación y la Agricultura de las Naciones Unidas (FAO por sus siglas en inglés), las tres principales especies capturadas en Ecuador en 2008 dieron un total de 152,955 toneladas, lo que representó un descenso del volumen capturado del 24,7% respecto al año 2006.

La especie de atún Skipjack tuvo un aumento fuerte del volumen de captura, seguida por el atún Bigeye. La evolución de la captura de dichas especies para el periodo de 8 años comprendido entre el 2001 y 2008 se presenta en el siguiente esquema:

Evolución del volumen de captura de atún en Ecuador (2001-2008)

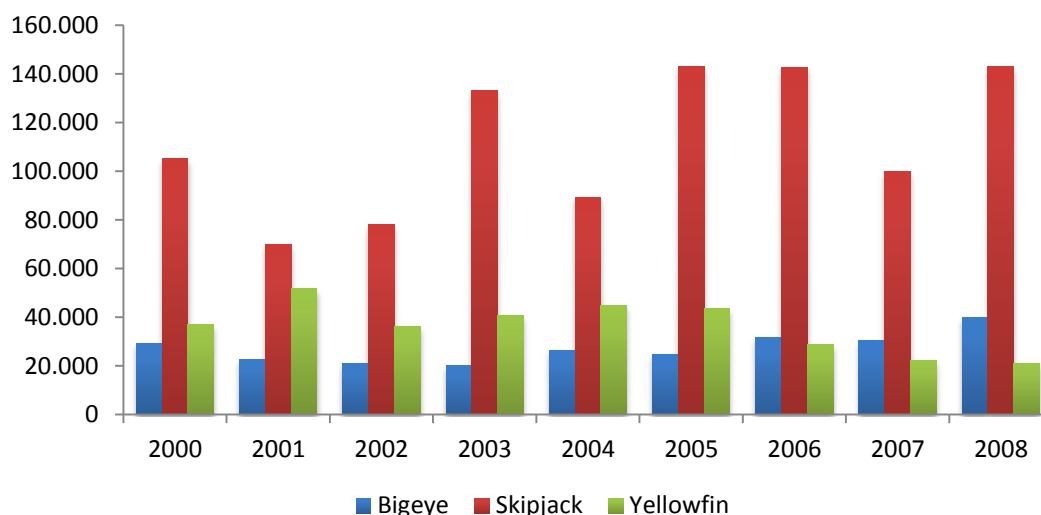


Gráfico # 3
Fuente: FAO Globefish⁹

⁸Diario Hoy; "Atún en conserva gana mercado – 4 de septiembre de 2007"; <http://www.hoy.com.ec/noticias-ecuador/atun-en-conserva-gana-mercado-276436-276436.html>; 2010.

Dentro del océano Pacífico, particularmente en el área que comprende a Ecuador, la captura del atún Skipjack se presenta como la más favorable pues representa el 70% del volumen total de las capturas de atún. La participación restante se divide entre el atún Yellowfin (10%) y la especie atún Bigeye (20%) como lo demuestra el siguiente esquema:

Participación porcentual de la captura 2008 por especies

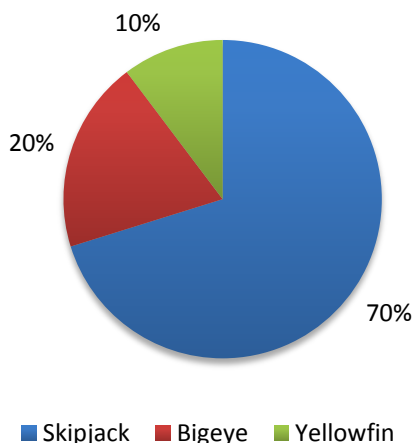


Gráfico # 4
Fuente: FAO ¹⁰

Las exportaciones ecuatorianas en toneladas para el 2009 se dirigieron en su mayoría a España con un 20% de las exportaciones totales, seguido por Venezuela y Francia con el 14% y 11% respectivamente¹¹.

El porcentaje de las exportaciones se lo presentan en el siguiente gráfico:

⁹ FAO Globefish; "Tuna" -<http://globefish.org/tuna-market-reports.html>. 2010.

¹⁰FAO; "Global Tuna Catches"; <http://www.fao.org/fishery/statistics/software/fishstat/en>. 2010.

¹¹Banco Central del Ecuador;

http://www.portal.bce.fin.ec/vto_bueno/seguridad/ComercioExteriorEst.jsp. 2010.

Participación porcentual de las exportaciones de Ecuador en el 2009

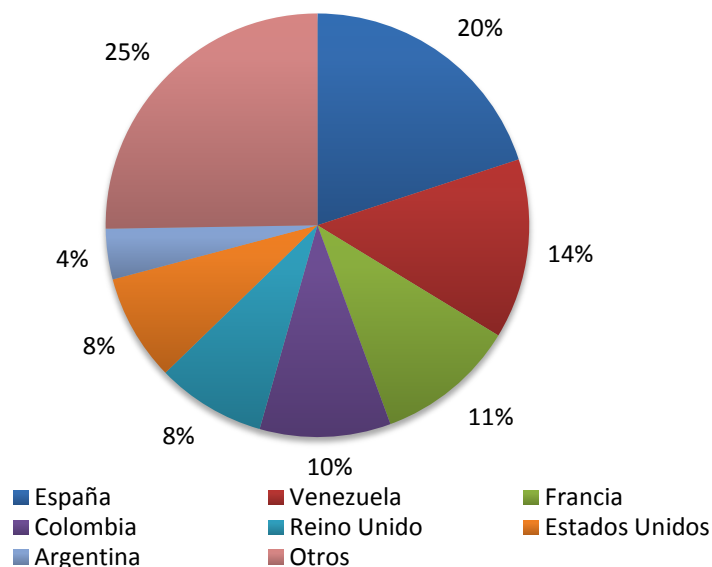


Gráfico # 5

Fuente: Banco Central del Ecuador¹²

El sector de producción de conservas en atún en el Ecuador se ha centrado en los últimos años en los mercados de Europa y Estados Unidos; sin dejar a un lado a los países de América del sur como Colombia, Argentina, Uruguay, Chile y Brasil. Esto demuestra la buena reputación y gran aceptación que tiene la producción ecuatoriana en el mercado internacional, producción con valor agregado que cuenta con todos los parámetros y estándares que la Food and Drug Administration (FDA) exige para la exportación y consumo de los alimentos¹³.

2.8. Comportamiento de la demanda tanto local como mundial

La demanda mundial y local del atún es creciente debido al consumo masivo que existe en esta industria por la gran aceptación que tiene el atún por parte del consumidor, Existen múltiples razones que permiten explicar el éxito industrial y comercial del atún. Por un lado se encuentra el fácil aprovechamiento y versatilidad de gran parte de su carne, y por otro se

¹²Banco Central del Ecuador; "Comercio exterior – Estadísticas – Exportaciones NANDINA" http://www.portal.bce.fin.ec/vto_bueno/seguridad/ComercioExteriorEst.jsp.2010.

¹³Diario Hoy; "Atún en conserva gana mercado – 4 de septiembre de 2007"; <http://www.hoy.com.ec/noticias-ecuador/atun-en-conserva-gana-mercado-276436-276436.html>;2010.

encuentra su alto valor proteínico, su excelente sabor y su ductilidad para ser empleado como ingrediente de otros platos¹⁴.

Tanto a nivel global como en el ámbito local la demanda del atún es creciente y la popularidad del producto es incremental. Por ello la industria atunera, dividida en sector extractivo y el sector manufacturero, tiene perspectivas alentadoras y pocas amenazas a su estabilidad.

La industria manufacturera es aquella que da mayor testimonio de las tendencias de la demanda, pues mientras el segmento extractivo y productivo simplemente provee de materia prima, la industria transformadora del atún y especies afines define su producción en términos de las tendencias de consumo a nivel global.

En el 2009 el atún rojo capturado en el océano atlántico sigue en peligro de extinción, la merma del atún rojo ha aumentado en los últimos años debido a la excesiva demanda por parte de los japoneses donde el pez es muy codiciado y donde los precios por estas capturas son muy altos. Su demanda se debe al gusto de los japoneses por comer pescados crudos, además de la popularidad del sushi en el mundo.

¹⁴Organización Interprofesional del Atún; "El sector atunero"; <http://www.interatun.com/SectorAtunero.html>; 2009

Capítulo 3

3. Revisión Bibliográfica.

3.1. Antecedentes

En el Ecuador se ha venido implementando un programa de aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) cuyo periodo establecido es desde el 2010 hasta el 2012 con el objetivo de lograr la uniformidad en los principios contables que utilizan las empresas y organizaciones para su información financiera en todo el mundo, es decir que los registros contables que eran llevados bajo Normas Ecuatorianas de Contabilidad (NEC) ahora se harán en base NIC. Surge ahí la importancia de conocer cómo se deben aplicar correctamente estas normas. Refiriéndonos a la NIC 38 que es la norma en que se basa nuestra investigación, emitida por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad en septiembre de 1998, identificamos que la misma ha tenido varias modificaciones desde su emisión y esta será aplicable:

- a) En la fecha de adquisición para la contabilización de activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios cuya fecha de acuerdo sea a partir del 31 de marzo de 2004.
- b) A todos los demás activos intangibles, para los ejercicios anuales que comiencen a partir del 31 de marzo de 2004.

La importancia de esta norma ha sido analizada por muchos autores los cuales en síntesis resumen que no existe una forma clara de valorar los activos intangibles aparte de la **diferencia entre valor de mercado y sus activos netos.**

Cronograma de implementación de las NIIF en el Ecuador

Grupo	Características	De transición	De aplicación
#1	Compañías y los entes sujetos y regulados por la ley de mercado de valores, así como todas las compañías que ejercen actividades de auditoría externa	2009	2010
#2	Compañías que tengan activos totales iguales o superiores a USD 4,000.000 al 31/12/2007; las compañías Holding o tenedores de acciones, que voluntariamente hubieran conformado grupos empresariales; las compañías de economía mixta y las que bajo la norma jurídica de sociedades constituya el Estado y Entidades del Sector Público; las sucursales de compañías extranjeras u otras empresas extranjeras estatales, paraestatales, privadas o mixtas, organizadas como personas jurídicas o mixtas, organizadas como personas jurídicas y las asociaciones que éstas formen y que ejerzan sus actividades en el Ecuador.	2010	2011
#3	Las demás compañías no consideradas en los dos grupos anteriores.	2011	2012

Tabla # 2

Fuente: Superintencias de Compañías

3.2. Fundamentación Teórica

Nuestro proyecto de investigación se basa específicamente en la NIC 38, sin embargo hay que tener en consideración otras normas que se encuentran asociadas como son la NIC 36 “Deterioro del valor de los Activos”, la NIC 1 “Presentación de Estados Financieros”, la NIIF 1 “Adopción por primera vez”, la NIIF 3 “Combinaciones de Negocios” y el Marco Conceptual.

Actualmente el conjunto de estados financieros se conforman por 6 componentes los cuales están definidos en el párrafo 10 de la NIC 1 los cuales son:

- a) Un Estado de Situación Financiera al final del periodo (*Anteriormente bajo NEC se lo definía como Balance General*).
- b) Un Estado del Resultado Integral del período (*Estado de Pérdidas y Ganancias*).
- c) Un Estado de Cambios en el Patrimonio.
- d) Un Estado de Flujos de efectivo del período.
- e) Notas, que incluyan un resumen de las políticas contables más significativas y otra información explicativa.
- f) Un estado de situación financiera al principio del primer período comparativo, cuando una entidad aplique una política contable retroactivamente o realice una re expresión retroactiva de partidas en sus estados financieros, o cuando reclasifique partidas en sus estados financieros.

Es relevante mencionar estos Estados Financieros, puesto que el conjunto de los mismos facilitara a los usuarios de los Estados Financieros a tomar mejores decisiones en base a la realidad económica de la Compañía, como se define en el párrafo 9 de la NIC 1 **“Los estados financieros constituyen una representación estructurada de la situación financiera y del rendimiento financiero de una entidad. El objetivo de los estados financieros es suministrar información acerca de la situación financiera, del rendimiento financiero y de los flujos de efectivo de una entidad, que sea útil a una amplia variedad de usuarios a la hora de tomar sus decisiones económicas. Los estados financieros también**

muestran los resultados de la gestión realizada por los administradores con los recursos que les han sido confiados.”

En concordancia con la NIC 38 de Activos Intangibles, la NIC 1 da una pauta de cuáles son las partidas que como mínimo debe incluirse en un Estado de Situación Financiera, las cuales se mencionan en el párrafo 54 y son las siguientes:

- a) Propiedades, planta y equipo;
- b) Propiedades de inversión;
- c) **Activos intangibles;**
- d) Activos financieros (excluidos los importes mencionados en los apartados (e), (h) e (i));
- e) Inversiones contabilizadas utilizando el método de la participación;
- f) Activos biológicos;
- g) Inventarios;
- h) Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar;
- i) Efectivo y equivalentes al efectivo;
- j) El total de activos clasificados como mantenidos para la venta y los activos incluidos en grupos de activos para su disposición, que se hayan clasificado como mantenidos para la venta de acuerdo con la NHF 5 Activos
- k) Acreedores comerciales y otras cuentas por pagar;
- l) Provisiones;
- m) Pasivos financieros (excluyendo los importes mencionados en los apartados (k) y (1));
- n) Pasivos y activos por impuestos corrientes, según se definen en la NIC 12 Impuesto a las Ganancias;
- o) Pasivos y activos por impuestos diferidos, según se definen en la NIC 12;
- p) Pasivos incluidos en los grupos de activos para su disposición clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NHF 5;

- q) Participaciones no controladoras, presentadas dentro del patrimonio;
- y (r) capital emitido y reservas atribuibles a los propietarios de la controladora.

La NIC 1 señala que la entidad deberá identificar y clasificar claramente sus partidas corrientes y no corrientes, por lo cual en el párrafo 67 de la presente norma menciona que “el término no corriente incluye activos tangibles, intangibles y financieros que por su naturaleza a largo plazo”. Este párrafo en mención guarda relación con el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros en su párrafo 56 “Muchos activos, como por ejemplo las propiedades, planta y equipo son elementos tangibles. Sin embargo la tangibilidad no es esencial para la existencia del Activo; así las patentes y los derechos de autor, por ejemplo, tienen la cualidad de Activos si se espera que se produzcan beneficios económicos futuros para la entidad y son, además controlados por ella”.

En base a lo mencionado, el Marco Conceptual en su párrafo 49 literal a) define que *“Un Activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener beneficios económicos futuros”*.

Del Marco Conceptual y la NIC 1 nace la definición de un Activo Intangible contenida en la NIC 38 la cual menciona que *“Un activo intangible es un activo identificable de carácter no monetario y sin apariencia física”*. Por ejemplo una Compañía adquiere una patente para comercializar un producto por la cual desembolsa cierta suma de dinero. La pregunta sería ¿Deberá la Compañía registrar un Gasto o un Activo por la compra de la patente?

Para ello debemos analizar las características de la transacción, en primer lugar la Compañía es dueña de la patente por lo cual es un recurso controlado por la entidad, se realizó un desembolso de efectivo por el costo de la patente es decir parte de sucesos pasados, la compra de la patente permitirá que la Compañía puede vender sus productos, obtendrá beneficios económicos futuros. Cumple con la definición de un Activo, ahora la patente

es un activo de carácter no monetario o no corriente puesto que no se piensa disponer de ella dentro del curso normal del negocio y es identificable por lo cual se la considerará como un Activo Intangible.

Las NIC en general expresan que sus Activos y Pasivos deberán reconocerse a su valor razonable por lo cual para aquellas Compañías que están adoptando por primeras vez las NIIF según el cronograma de la Superintendencia de Compañías pueden acogerse al párrafo 30 de la NIIF 1 que menciona **el uso del valor razonable como costo atribuido** SI, en su estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF, una entidad usa el valor razonable como costo atribuido para una partida de propiedades planta y equipo, una propiedad de inversión o para un activo intangible, los primeros estados financieros conforme a las NIIF revelarán, para cada partida del estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF:

- a) El total acumulado de tales valores razonables.
- b) El ajuste total al importe en libros presentado según PCGA anteriores.

El apéndice D de la NIIF 1 confirma que las entidades podrán optar, en la fecha de transición, utilizar el valor razonable como costo atribuido, siempre y cuando que para los activos intangibles cumplan con los criterios de reconocimientos definidos en la NIC 38 que incluye la medición fiable del costo original y los criterios establecidos por la NIC 38 para la realización de revaluaciones incluyendo la existencia de un mercado activo.

3.2.1. Importancia de los Activos Intangibles

Estudios actuales han determinado la importancia de saber reconocer los activos intangibles en una Compañía. *El mundo empresarial y la investigación académica han manifestado interés por contabilizar y gestionar el capital intelectual y los activos intangibles de una organización (Arthur, 1996).*



Esto conlleva implicaciones en varias áreas empresariales: en la contabilidad financiera respecto a la información publicada sobre la empresa; en las finanzas sobre su impacto en la creación de valor y, para la contabilidad de gestión, en cómo medir y gestionar estos recursos. La importancia de los activos intangibles en la generación de ventajas competitivas sostenibles dentro de la organización moderna debería interesar a todos los directivos.

Existen varios aspectos que originan este interés:

- *Dado que el entorno económico cambia y que más empresas crean ventajas competitivas mediante su capital intelectual, la diferencia entre el valor de mercado de una empresa y el valor contable es cada vez más amplio.*
- *Muchos de los procedimientos adoptados para valorar los activos intangibles están arraigados en la «teneduría de libros» tradicional y ya no representan una explicación eficaz del impacto de estos activos sobre la rentabilidad o crecimiento de una empresa moderna.*
- *Con el aumento de la economía basada en el conocimiento, los activos intangibles de la empresa y su «capital intelectual» son las claves para alcanzar una ventaja competitiva sostenible, y no sólo la tecnología o los activos tangibles (James 1999).*

El mercado inversionista financiero se enfoca mucho en los Activos Intangibles puesto que muchos de ellos piensan que el dinero inteligente en el tiempo invierte en activos intangibles, otros autores como (Guthrie, 2001) menciona que en los círculos contables financieros cada vez está más aceptado que el valor de las empresas se base principalmente en los activos intangibles.

La profesión reconoce que actualmente los activos intangibles son los que colaboran en mayor medida a la creación de valor para el accionista.¹⁵

¹⁵ Michael Tayles - http://www.accid.org/revista/documents/RCD_3_NT4CAS.pdf

3.2.2. Definiciones

Para facilitar la comprensión de nuestros lectores a continuación presentamos algunas definiciones sobre los términos que serán aplicables durante el transcurso del desarrollo del proyecto de investigación.

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

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

- **Costo** es el importe de efectivo equivalentes al efectivo pagados, o el valor razonable de la contraprestación entregada para adquirir un activo, en el momento de su adquisición o construcción, o, cuando sea aplicable, el importe atribuido a ese activo cuando sea inicialmente reconocido de acuerdo con los requerimientos específicos de otras NIIF, como por ejemplo la NIIF 2 Pagos Basados en Acciones.

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

- **Desarrollo** es la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico, a un plan o diseño en particular para la producción de materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos, o sustancialmente mejorados, antes del comienzo de su producción o utilización comercial.

- **Valor específico** para una entidad es el valor presente de los flujos de efectivo que la entidad espera obtener del uso continuado de un activo y

de su disposición al término de su vida útil, o bien de los desembolsos que espera realizar para cancelar un pasivo.

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

NORMATIVA DEL IASB - APLICACIÓN DEL VALOR RAZONABLE			
Norma	Nombre de la Norma	Elemento contable que valoriza	Observaciones
NIIF 1	Adopción primera vez NIIF	Activo, Pasivo, Patrimonio	
NIIF 3	Combinaciones de Negocios	Activo, Pasivo, Patrimonio	
NIIF 8	Segmentos de Operaciones	Activo, Pasivo, Patrimonio, Ingreso, Gasto	
NIC 33	Ganancias por acción	Ingreso	
NIC 36	Deterioro del valor de los activos	Activo	
<u>NIC 38</u>	<u>Activos Intangibles</u>	<u>Activo</u>	
NIC 41	Agricultura	Activo	

Tabla # 3

Fuente: Bertha Silva Palavecinos – Digna Azua Álvarez

Aplicación del valor razonable según las NIC/NIIF			
Aplicación	Partida de balance	Imputación de las diferencias de valor	
		Resultados	Patrimonio
Obligatoria	Instrumentos financieros para negociar o de cobertura	X	
	Instrumentos financieros disponible para la venta		X
	Activos biológicos y productos agrícolas	X	
Voluntaria	Propiedades inmobiliarias (mercado, tasación o modelo de valoración)	x	
	Inmovilizado material (mercado o tasación)	x (pérdidas)	x (Ganancias)
	<u>Activos Intangibles (si hay mercado activo)</u>	<u>x (pérdidas)</u>	<u>x (Ganancias)</u>

Tabla # 4

Fuente: Gonzalo

- **Una pérdida por deterioro** es el exceso del importe en libros de un activo sobre su importe recuperable.
- **Un activo intangible** es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física.
- **Son activos monetarios** tanto el dinero en efectivo como otros activos, por los que se van a recibir unas cantidades fijas o determinables de dinero.
- **Investigación** es todo aquel estudio original y planificado, emprendido con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.

- **Valor residual de un activo intangible** es el importe estimado que la entidad podría obtener de un activo por su disposición, después de haber deducido los costos estimados para su disposición, si el activo tuviera ya la edad y condición esperadas al término de su vida útil.
- **Vida útil** es:
 - a) el periodo durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la entidad; o
 - b) el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de una entidad.

3.2.3. Definición de un activo intangible

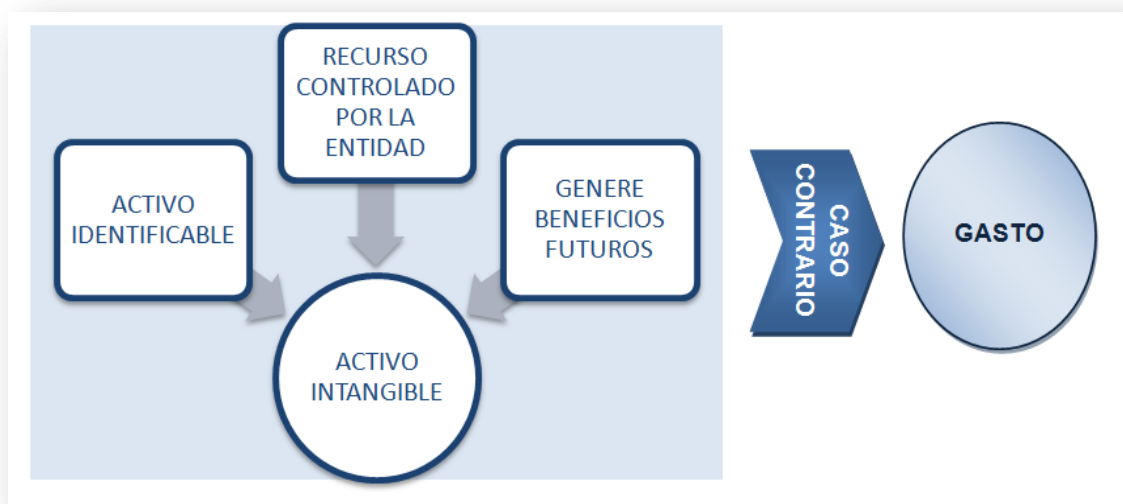


Figura # 1

Elaborado por: Los autores

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

Otros ejemplos comunes de partidas que están comprendidas en esta amplia denominación son los programas informáticos, las patentes, los

derechos de autor, las películas, las listas de clientes, los derechos por servicios hipotecarios, las licencias de pesca, las cuotas de importación, las franquicias, las relaciones comerciales con clientes o proveedores, la lealtad de los clientes, las cuotas de mercado y los derechos de comercialización.

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

➤ **Identificabilidad**

Un activo intangible requiere que éste sea identificable para poderlo distinguir de la plusvalía. La plusvalía reconocida en una combinación de negocios es un activo que representa los beneficios económicos futuros que surgen de otros activos adquiridos en una combinación de



negocios que no están identificados individualmente y reconocidos de forma separada. Los beneficios económicos futuros pueden proceder de sinergias entre los activos identificables adquiridos o de activos que, individualmente, no cumplen las condiciones para su reconocimiento en los estados financieros.

Un activo es identificable si:

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

independientemente de que la entidad tenga la intención de llevar a cabo la separación; o

- Surge de derechos contractuales o de otros derechos de tipo legal, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.

Se han establecido distintos enfoques y herramientas que pretenden ayudar al empresario a medir estos activos intangibles y a comprender su valor para la empresa. El enfoque más sencillo es la valoración de un activo aislado, es decir, definir el activo intangible y, utilizando la más conveniente de entre varias técnicas de valoración, asignarle un margen de valoración.¹⁶

Relación de la Guía de la OCDE para Activos Intangibles con la NIC 38

La guía de la OCDE en su capítulo VI guarda relación con la NIC 38 puesto que en ella se menciona que tipos de Activos se deberían considerar como intangibles, esta guía señala que se consideran Activos Intangibles comerciales las patentes, el know-how, los diseños y los modelos que son utilizados para la producción de un bien o la prestación de un servicio, así como los intangibles que constituyen por sí mismos activos de una empresa transferidos a sus clientes o utilizados en la explotación de la misma (por ejemplo, los programas informáticos "software").

Los intangibles de comercialización comprenden las marcas de fábrica y los nombres comerciales que ayudan en la explotación comercial de un producto o servicio, las listas de clientes, los canales de distribución y las denominaciones, símbolos o grafismos únicos que tienen un importante valor promocional para el producto en cuestión. Algunos intangibles de comercialización (por ejemplo, las marcas de fábrica) pueden estar protegidas por la ley del país afectado y no pueden explotarse si no es con la autorización del propietario en lo que se refiere a los productos o servicios implicados.

¹⁶Michael Tayles - http://www.accid.org/revista/documents/RCD_3_NT4CAS.pdf

El valor de los intangibles de comercialización depende de numerosos factores; entre ellos, la reputación y credibilidad del nombre comercial o de la marca promocionada por la calidad de los bienes y servicios prestados en el pasado bajo ese nombre comercial o esa marca, la importancia del control de calidad y del esfuerzo de Investigación y Desarrollo del mismo.

Las diferencias entre los intangibles mercantiles y los de comercialización pueden detectarse en una comparación entre patentes y marcas de fábrica. Las patentes afectan esencialmente a la producción de mercancías (que pueden ser vendidas o utilizadas conjuntamente con la prestación de servicios), en tanto que las marcas de fábrica se emplean para la promoción de ventas de mercancías o servicios.

Una patente confiere el derecho exclusivo a utilizar una determinada invención durante un período limitado. Una marca de fábrica puede existir de forma indefinida; su protección sólo desaparece en circunstancias particulares (renuncia voluntaria, no renovación en el período debido, cancelación o anulación por decisión judicial, etc.).

Una marca de fábrica es una denominación, símbolo o signo único que su propietario o el licenciatario puede utilizar para identificar productos o servicios específicos de un fabricante o negociante determinado; el corolario es la prohibición, en virtud de la legislación nacional e internacional, del uso por otras partes de dicha marca, con fines similares.

Las marcas de fábrica pueden conferir a las mercancías o servicios a los que se refieren una posición importante en el mercado, con independencia del carácter exclusivo o no de esos productos o servicios.

Las patentes pueden crear una situación de monopolio para ciertos productos o servicios, mientras que las marcas no pueden hacerlo por sí mismas, puesto que los competidores pueden estar en condiciones de vender los mismos productos o productos similares siempre que utilicen signos distintivos diferentes.

➤ **Control**

Una entidad controlará un determinado activo siempre que tenga el poder de obtener los beneficios económicos futuros que procedan de los recursos que subyacen en el mismo, y además pueda restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios. La capacidad que la entidad tiene para controlar los beneficios económicos futuros de un activo intangible tiene su justificación, normalmente, en derechos de tipo legal que son exigibles ante los tribunales.

En ausencia de tales derechos de tipo legal, será más difícil demostrar que existe control. No obstante, la exigibilidad legal de un derecho sobre el elemento no es una condición necesaria para la existencia de control, puesto que la entidad puede ejercer el control sobre los citados beneficios económicos de alguna otra manera.

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

Una entidad puede poseer un equipo de personas capacitadas, de manera que pueda identificar posibilidades de mejorar su nivel de competencia mediante la mejora de su formación especializada, lo que producirá beneficios económicos en el futuro. La entidad puede también esperar que su personal continúe prestando sus servicios dentro de la entidad. No obstante, y con carácter general, la entidad tendrá un control insuficiente sobre los beneficios futuros esperados que pueda producir un equipo de empleados con mayor especialización, como para poder considerar que los importes dedicados a la formación cumplen la definición de activo intangible.

Por razones similares, es improbable que las habilidades técnicas o de gerencia, de carácter específico, cumplan con la definición de activo intangible, a menos que estén protegidas por derechos legales para ser

utilizadas y alcanzar los beneficios económicos que se espera de ellas, y además cumplan el resto de condiciones de la definición de activo intangible.

La entidad puede tener una cartera de clientes o una determinada cuota de mercado, y esperar que debido a los esfuerzos empleados en desarrollar las relaciones con los clientes y su lealtad, éstos vayan a continuar demandando los bienes y servicios que se les vienen ofreciendo. Sin embargo, en ausencia de derechos legales u otras formas de control que protejan esta expectativa de relaciones o de lealtad continuada por parte de los clientes, la entidad tendrá, por lo general, un grado de control insuficiente sobre los beneficios económicos que se podrían derivar de las mismas, como para poder considerar que tales partidas (cartera de clientes, cuotas de mercado, relaciones con la clientela, lealtad de los clientes) cumplen la definición de activo intangible.

Cuando no se tengan derechos legales para proteger las relaciones con los clientes, las transacciones de intercambio por las mismas o similares relaciones no contractuales con la clientela (distintas de las que sean parte de una combinación de negocios) demuestran que la entidad es, no obstante, capaz de controlar los futuros beneficios económicos esperados de la relación con los clientes. Como esas transacciones de intercambio también demuestran que las relaciones con el cliente son separables, dichas relaciones con la clientela se ajustan a la definición de un activo intangible.

➤ **Beneficios económicos futuros**

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

Para conocer la contribución de los activos intangibles a los futuros beneficios de la empresa es necesario encontrar un método fiable para

*medir el activo intangible, y asimismo desarrollar índices que permitan prever mejor su potencial.*¹⁷

3.2.4. Reconocimiento y medición

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

- (a) La definición de activo intangible (ver figura # 1); y
- (b) Los criterios para su reconocimiento (ver figura # 2).

Este requerimiento se aplicará a los costos soportados inicialmente, para adquirir o generar internamente un activo intangible, y para aquéllos en los que se haya incurrido posteriormente para añadir, sustituir partes del mismo o realizar su mantenimiento.

La naturaleza de los activos intangibles es tal que, en muchos casos, no existe posibilidad de realizar adiciones al activo en cuestión o sustituciones de partes del mismo. Consiguientemente, la mayoría de los desembolsos posteriores se hacen, probablemente, para mantener los futuros beneficios económicos esperados incorporados a un activo intangible existente, pero no satisfacen la definición de activo intangible ni los criterios de reconocimiento contenidos en esta Norma.

Además, a menudo es más difícil atribuir un desembolso posterior directamente a un activo intangible determinado que a la entidad como un todo. Por tanto, sólo en raras ocasiones, los desembolsos posteriores efectuados tras el reconocimiento inicial de un activo intangible adquirido o después de completar un activo intangible generado internamente se reconocerán en el importe en libros del activo.

De acuerdo con el párrafo 63 de la NIC 38, los desembolsos posteriores sobre marcas, cabeceras de periódicos o revistas, denominaciones editoriales, listas de clientes u otras partidas similares (hayan sido adquiridas externamente o generadas internamente) se reconocerán siempre en el resultado del periodo en el que se incurran. Esto es así porque tales

¹⁷Michael Tayles - http://www.accid.org/revista/documents/RCD_3_NT4CAS.pdf

desembolsos no pueden distinguirse de los desembolsos para desarrollar el negocio considerado en su conjunto.

➤ **Criterios para su reconocimiento:**

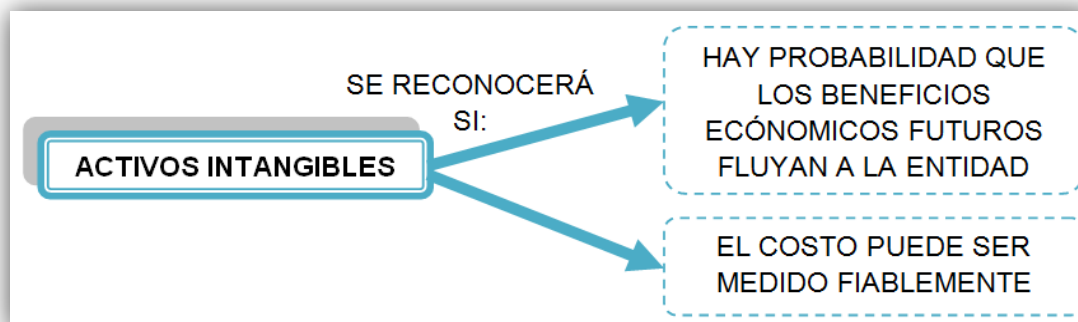


Figura # 2

Elaborado por: Los autores

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

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

Un activo intangible se medirá inicialmente por su costo.

En el entorno económico actual, los recursos y actividades intangibles se han convertido en la principal fuente de generación de beneficios económicos futuros. Sin embargo, las dificultades que entraña en muchos casos la medición fiable de su valor y las restricciones existentes para una delimitación clara de su control o propiedad por parte de la empresa, limitan la posibilidad de su reconocimiento como parte del patrimonio de la sociedad, con motivo de la prudencia y conservadurismo que caracteriza el tratamiento de los activos intangibles en la mayor parte de los ordenamientos contables actuales, entre ellos, los del FASB y el IASB.

Las reformas acaecidas en los últimos años en las normas emitidas por ambos organismos, han favorecido una mayor flexibilidad en el reconocimiento de activos de naturaleza intangible, sin embargo estos avances pueden calificarse aún como moderados, haciéndose inevitable y necesario que las empresas utilicen alternativas informativas como los informes de capital intelectual, para poder difundir entre todos los usuarios interesados sus potenciales intangibles.¹⁸

3.2.5. Obtención de un activo intangible

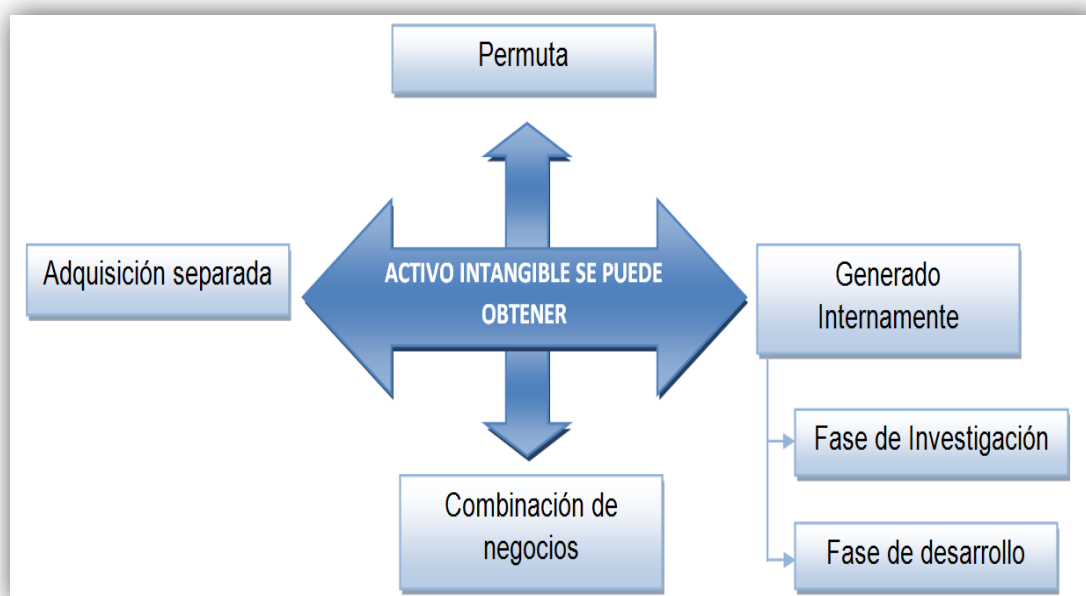


Figura # 3

Elaborado por: Los autores

➤ **Adquisición separada**

La NIC 38 en su párrafo 25 señala que el precio una entidad paga para adquirir separadamente un activo intangible reflejará las expectativas acerca de la probabilidad de que los beneficios económicos futuros incorporados al activo fluyan a la entidad. En otras palabras, la entidad esperará que haya una entrada de beneficios económicos, incluso si existe incertidumbre sobre la fecha o el importe de éstos. Por tanto, el criterio de reconocimiento de la

¹⁸ Leandro Cañibano Calvo - Ana Gisbert Clemente - <http://www.aeca.es/ponencias/anexo1anagisbert.pdf>

probabilidad que señala la figura # 2, se considerará siempre satisfecho en el caso de activos intangibles adquiridos de forma separada.

Además, el costo de un activo intangible adquirido de forma independiente puede, habitualmente, ser medido con fiabilidad. Esto es particularmente válido cuando la contrapartida por la compra adopta la forma de efectivo o de otros activos monetarios.

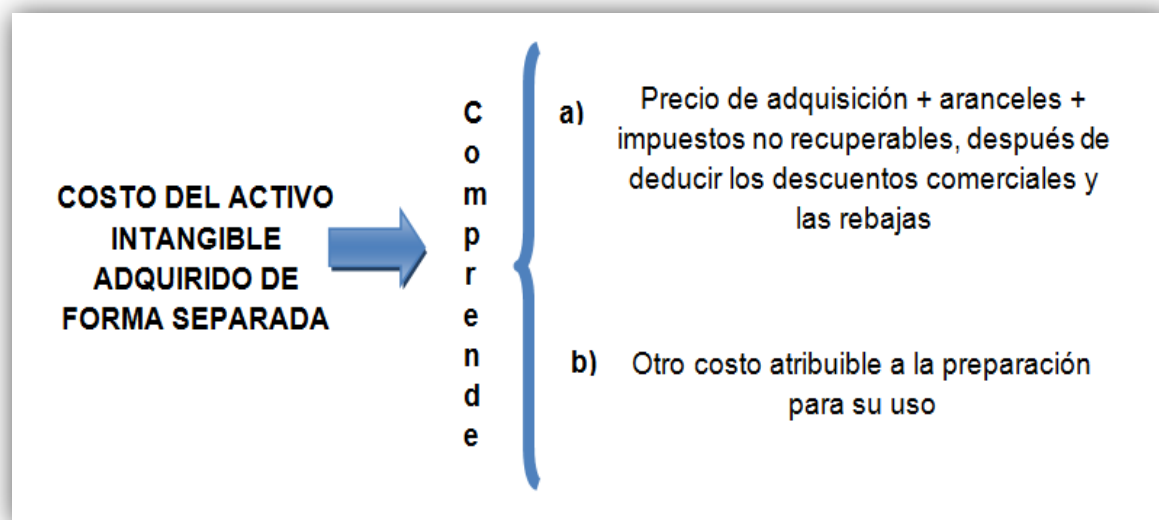


Figura # 4

Elaborado por: Los autores

Ejemplos de costos atribuibles directamente:

- Los costos de las remuneraciones a los empleados (según se definen en la NIC 19), derivados directamente de poner el activo en sus condiciones de uso;
- Honorarios profesionales surgidos directamente de poner el activo en sus condiciones de uso; y
- Los costos de comprobación de que el activo funciona adecuadamente.

Ejemplos de desembolsos que no forman parte del costo de un activo intangible son:

- Los costos de introducción de un nuevo producto o servicio (incluyendo los costos de actividades publicitarias y promocionales);

- Los costos de apertura del negocio en una nueva localización o dirigirlo a un nuevo segmento de clientela (incluyendo los costos de formación del personal); y
- Los costos de administración y otros costos indirectos generales.

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

- Costos soportados cuando el activo, capaz de operar de la forma prevista por la gerencia, no ha comenzado a utilizarse; y
- Pérdidas operativas iniciales, como las generadas mientras se desarrolla la demanda de los productos que se elaboran con el activo.

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

Cuando el pago de un activo intangible se aplace más allá de los términos normales de crédito, su costo será el equivalente al precio de contado. La diferencia entre este importe y el total de pagos a efectuar se reconocerá como un gasto por intereses, a lo largo del periodo del crédito, a menos que se lo capitalice de acuerdo con la NIC 23 Costos por Préstamos.

➤ **Adquisición como parte de una combinación de negocios**

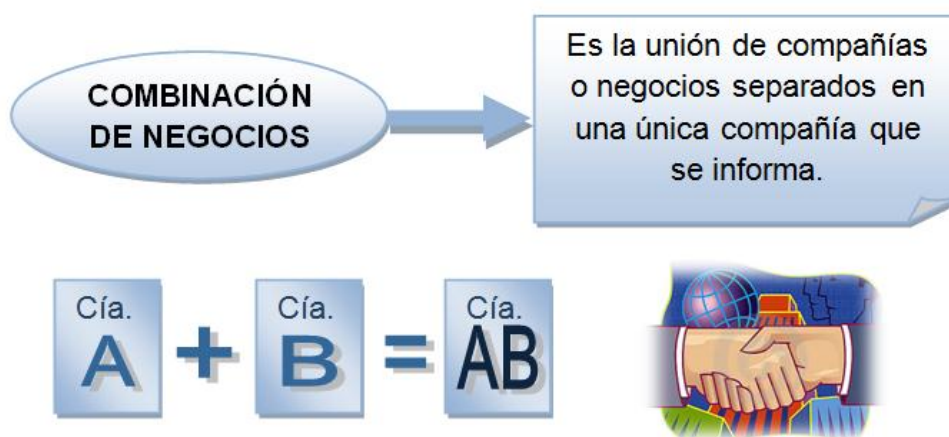


Figura # 5

Elaborado por: Los autores

De acuerdo con la NIIF 3 Combinaciones de Negocios, cuando se adquiera un activo intangible en una combinación de negocios, su costo será su valor razonable en la fecha de adquisición. El valor razonable de un activo intangible reflejará las expectativas acerca de la probabilidad de que los beneficios económicos futuros incorporados al activo fluyan a la entidad. En otras palabras, la entidad esperará que haya una entrada de beneficios económicos, incluso si existe incertidumbre sobre la fecha o el importe de éstos. Por tanto, el criterio de reconocimiento de la probabilidad (ver figura # 2), se considerará siempre satisfecho en el caso de activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios.

Cuando un activo adquirido en una combinación de negocios sea separable o surja de derechos contractuales o de otro tipo legal, existirá información suficiente para medir con fiabilidad su valor razonable. Por tanto, el criterio de valoración de la fiabilidad (ver figura # 2), se considerará siempre satisfecho en el caso de activos intangibles adquiridos en las combinaciones de negocios.

La NIIF 3 señala en su párrafo 4 que una entidad contabilizará cada combinación de negocios mediante la aplicación del método de la adquisición.

La aplicación del método de la adquisición requiere:

- a) Identificación de la adquirente;
- b) Determinación de la fecha de adquisición
- c) Reconocimiento y medición de los activos intangibles adquiridos, de los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora en la adquirida; y

Reconocimiento y medición de la plusvalía o ganancia por compra en términos muy ventajosos.

De acuerdo con esta Norma y la NIIF 3, una adquirente reconocerá un activo intangible de la adquirida, en la fecha de la adquisición, de forma separada de la plusvalía, con independencia de que el activo haya sido reconocido por la adquirida antes de la combinación de negocios. Esto significa que la adquirente reconocerá como un activo, de forma separada de la plusvalía, un proyecto de investigación y desarrollo en curso de la adquirida si el proyecto satisface la definición de activo intangible. Un proyecto de investigación y desarrollo en proceso de la entidad adquirida cumplirá la definición de activo intangible cuando:

- Cumpla la definición de activo; y
- Sea identificable, es decir, sea separable o surja de derechos contractuales o de otro tipo legal.

La NIIF 3 menciona que para identificar la adquirente, la entidad que obtiene el control de la adquirida deberán utilizarse las guías de la NIC 27 “Estados Financieros Consolidados y Separados”

La fecha en la cual la adquirente obtiene el control de la adquirida es generalmente aquella en la que la adquirente transfiere legalmente la contraprestación, adquiere los activos y asume los pasivos de la adquirida a la fecha de cierre.

Sin embargo, la adquirente puede obtener el control en una fecha anterior o posterior a la fecha de cierre. Por ejemplo, la fecha de adquisición precederá a la fecha de cierre si un acuerdo escrito prevé que la adquirente obtenga el control de la adquirida en una fecha anterior a la fecha de cierre. Una adquirente considerará todos los hechos y circunstancias pertinentes.

Los activos intangibles identificables en una combinación de negocios para ser reconocidos deberán satisfacer, a la fecha de adquisición, las definiciones de activos y pasivos del *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros*. Por ejemplo, a la fecha de adquisición no son pasivos los costos en que la adquirente espera incurrir en el futuro pero no está obligada a tener, para efectuar su plan de abandonar una actividad de una adquirida o por terminar el empleo de empleados de la adquirida o para reubicarlos. Por ello, la adquirente no reconocerá estos costos como parte de la aplicación del método de adquisición. En su lugar, la adquirente reconocerá esos costos en sus estados financieros posteriores a la combinación de acuerdo con otras NIIF.

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

Cuando un activo intangible adquirido en una combinación de negocios sea separable o surja de derechos contractuales o de otro tipo, existirá información suficiente para medir con fiabilidad su valor razonable. Cuando exista un rango de posibles resultados con diferentes probabilidades para las estimaciones empleadas para medir el valor razonable de un activo intangible, esa incertidumbre se tendrá en cuenta en la medición del valor razonable del activo.

Un activo intangible adquirido en una combinación de negocios podría ser separable, pero solo junto con un contrato relacionado, activo o pasivo identificable. En tales casos, el adquirente reconocerá el activo intangible independientemente de la plusvalía, pero junto con la partida relacionada.

La entidad adquirente podrá reconocer un grupo de activos intangibles complementarios como un solo activo siempre que los activos individuales tengan vidas útiles similares. Por ejemplo, los términos “marca” y “denominación comercial” se emplean a menudo como sinónimos de marca registrada y otro tipo de marcas. Sin embargo, los primeros son términos comerciales generales, normalmente usados para hacer referencia a un grupo de activos complementarios como una marca registrada (o marca de

servicios) junto a un nombre comercial, fórmulas, componentes y experiencia tecnológica asociados a dicha marca.

Los precios de cotización en un mercado activo proporcionan la estimación más fiable del valor razonable para un activo intangible. El precio de mercado adecuado será, normalmente, el precio comprador corriente. Si los precios de oferta no estuviesen disponibles, el precio de la transacción similar más reciente puede suministrar una base para estimar el valor razonable, suponiendo que no haya tenido lugar un cambio significativo en las circunstancias económicas entre la fecha de la transacción y la fecha de estimación del valor razonable del activo.

Si no existe un mercado activo para un activo intangible, su valor razonable será el importe que la entidad habría pagado por el activo, en la fecha de adquisición, en una transacción entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados, que se realice en condiciones de independencia mutua, teniendo en cuenta la mejor información disponible. Para determinar este importe, la entidad considerará transacciones recientes con activos similares. Por ejemplo, la entidad puede aplicar múltiplos, que reflejen las transacciones actuales del mercado, a indicadores relacionados con la rentabilidad del activo (tales como ingresos de actividades ordinarias, resultado de operación o beneficios antes de intereses, impuestos, depreciaciones y amortizaciones).

Las entidades involucradas en la compra y venta de activos intangibles pueden haber desarrollado técnicas para la estimación indirecta de sus valores razonables. Estas técnicas pueden emplearse para la medición inicial de un activo intangible adquirido en una combinación de negocios, si su objetivo es estimar el valor razonable y si reflejan las transacciones y prácticas corrientes en el sector industrial al que pertenece dicho activo. Estas técnicas incluyen, por ejemplo:

- El descuento de flujos de efectivo netos futuros estimados del activo; o
- Estimaciones de costos que la entidad evita mediante la posesión del activo intangible sin necesitar:

- Obtener la licencia de operación de otra parte en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua (como se hace en el método denominado “compensación por regalías”, utilizando flujos de efectivo netos descontados); o
- Reconstruir o sustituir el mismo (como en el método del costo).

Riesgos en una negociación

Los partícipes de la empresa o las personas cercanas a ellas, están en una mejor posición para evaluar la fortaleza de los activos intangibles poseídos y sus capacidades, que aquellos inversores externos que carecen de tales informaciones específicas.

En definitiva, se produce una situación de asimetría de información cuya consecuencia es la posibilidad de que los partícipes realicen operaciones en los mercados financieros en función de su información privilegiada sobre intangibles. Si los informes financieros de las empresas constituyen la principal vía para eliminar dicha asimetría informativa, la inadecuación de los mismos para una economía basada en los intangibles, incrementa las desventajas del inversor externo medio respecto de los internos.¹⁹

Principales diferencias entre la NEC 21 y la NIIF 3 referente a una Combinación de Negocios

	NEC 21	NIIF
Naturaleza de las combinaciones de negocio	Se contempla que existen dos formas de combinación; mediante adquisición y mediante unión de intereses. En la primera debe identificarse un adquirente mientras que en la segunda no es posible determinar un adquirente.	Bajo la NIIF 3, el adquirente tiene que ser identificado para todas las combinaciones de negocios.

¹⁹ Partida doble - <http://pdfs.wke.es/5/1/2/6/pd0000015126.pdf>

<p>Método de adquisición/compra – Valor justo</p>	<p>Similar a NIIF, excepto que no se asigna valor a los pasivos contingentes en la asignación del costo de compra los activos y pasivos adquiridos.</p>	<p>El costo de la combinación de negocios se distribuye a los activos y pasivos identificables de la entidad adquirida y a los pasivos contingentes, con base en sus valores justos.</p>
<p>Método de adquisición/compra – Crédito mercantil</p>	<p>El crédito mercantil determinado de manera similar a IFRS, es amortizable sobre una base sistemática en función de su vida útil, determinada bajo una presunción refutable de que ésta no excederá veinte años desde su reconocimiento inicial.</p>	<p>El exceso del costo de la combinación de negocios sobre el interés del adquirente en el valor justo neto de los activos y pasivos identificables y pasivos contingentes reconocidos es registrado como un activo no amortizable. Al cierre de cada período se evalúa si el crédito mercantil se ha deteriorado.</p>
<p>Participación no controladora</p>	<p>Se utilizaba el término “Interés Minoritario”.</p>	<p>Se reemplaza por el término “Participación no controladora”. Los métodos de medición son los mismos en ambas.</p>

Tabla # 5

Elaborado por: Los autores

➤ **Plusvalía generada internamente**

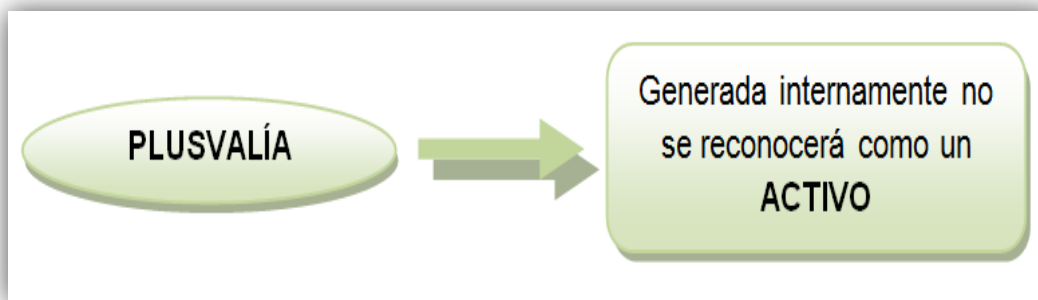


Figura # 6

Elaborado por: Los autores

Este plusvalía generada por la propia entidad no se reconocerá como un activo porque no constituye un recurso identificable (es decir, no es separable ni surge de derechos contractuales o derechos legales de otro tipo), controlado por la entidad, que pueda ser medido de forma fiable por su costo.

En algunos casos, se incurre en desembolsos para generar beneficios económicos futuros, sin que por ello se genere un activo intangible que cumpla con los criterios de reconocimiento (ver gráfico # 2). A menudo, se dice que estos desembolsos contribuyen a formar una plusvalía generada internamente.

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

➤ **Otros activos intangibles generados internamente (Fase de investigación y desarrollo)**

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

- Determinar si, y en qué momento, surge un activo identificable del que se vaya a derivar, de forma probable, la generación de beneficios económicos en el futuro. y
- Establecer el costo del activo de forma fiable. En ciertos casos, el costo de generar un activo intangible internamente no puede distinguirse del costo de mantener o mejorar la plusvalía generada internamente, ni tampoco del costo que supone llevar a cabo día a día las actividades de la entidad.

Por tanto, además de cumplir con los requisitos para el reconocimiento y medición inicial de un activo intangible, la entidad aplicará las condiciones y guías establecidas en los párrafos 52 a 67 de la NIC 38, para todos los activos generados de forma interna.

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

- La fase de investigación; y
- La fase de desarrollo.

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

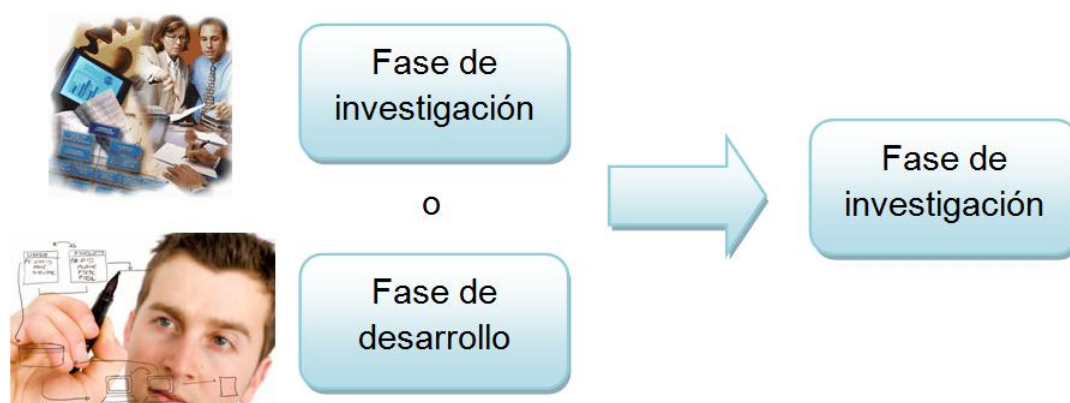


Figura # 7

Elaborado por: Los autores

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

La guía de la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico) señala que debe tenerse cuidado en la determinación de la existencia de un intangible mercantil o de comercialización. Por ejemplo, no todos los gastos de I+D producen intangibles mercantiles valiosos, ni todas las actividades de comercialización resultan necesariamente la creación de un intangible de comercialización. Puede ser difícil determinar en qué medida un gasto dado ha permitido obtener un activo empresarial y calcular los efectos económicos de este activo para un ejercicio dado.

Por ejemplo, las actividades de comercialización pueden comprender un amplio abanico de actividades, tales como los estudios de mercado, el diseño o planificación de productos adecuados para las necesidades del mercado, las estrategias de promoción de ventas, las relaciones públicas, las ventas, los servicios y, por último, el control de calidad. Algunas de estas actividades pueden no tener consecuencias más allá del ejercicio en el curso del cual se desempeñan, de forma que convendría calificarlas de gastos corrientes del ejercicio y no como gastos capitalizables.

Fase de investigación

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

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

Son ejemplos de actividades de investigación:

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

Fase de desarrollo

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

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

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

fase de desarrollo en un proyecto cubre etapas más avanzadas que la fase de investigación.

Son ejemplos de actividades de desarrollo:

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

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

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

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

No se reconocerán como activos intangibles los señalados en la figura # 8, que se hayan generado internamente.



Figura # 8

Elaborado por: Los autores

Las marcas de fábrica pueden aplicarse sobre productos específicos o sobre una línea de productos. Son quizás más habituales en el mercado de consumidores finales, pero pueden encontrarse en todos los niveles del mercado. Los servicios también pueden prestarse bajo una marca determinada. Una marca de fábrica pertenece habitualmente a una sola persona, por ejemplo a una sociedad jurídicamente independiente. Un nombre comercial (a menudo, el nombre una empresa) puede tener la misma fuerza de penetración que una marca de fábrica y registrarse específicamente al igual que ésta.

Por ejemplo, los nombres de ciertas empresas multinacionales en el sector de productos farmacéuticos o de la electrónica tienen un gran valor por la promoción de ventas y pueden ser empleados para la comercialización de

un gran número de mercancías y servicios. Los nombres de personajes conocidos, diseñadores, deportistas, actores, personalidades del mundo del espectáculo, etc., pueden también asociarse con nombres comerciales y/o con marcas y constituyen, a menudo, instrumentos de comercialización particularmente eficaces.

Una marca de fábrica puede ser vendida, cedida vía licencia o transferida de cualquier otro modo por una persona a otra. En la práctica se acuerdan distintos tipos de contratos de licencia. Un distribuidor puede estar autorizado a utilizar una marca de fábrica, sin acuerdo de licencia, para la venta de productos fabricados por el propietario de la marca de fábrica, pero la licencia de la marca de fábrica también se ha convertido en una práctica habitual, especialmente en el marco del comercio internacional.

De este modo, el propietario de una marca de fábrica puede acordar una licencia a una empresa que la utiliza para mercancías que ella misma produce o que obtiene de otras fuentes (o del licenciador, por ejemplo, cuando las mercancías o sus componentes se adquieren de forma genérica en el marco de una operación separada sin marca de fábrica). Los términos y condiciones de los acuerdos de licencia pueden ser extremadamente diversos.

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

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

Los desembolsos por investigación o desarrollo que:

- Estén asociados con un proyecto de investigación y desarrollo en proceso, adquirido de forma independiente o en una combinación de negocios y reconocido como un activo intangible; y

- Se hayan generado después de la adquisición del citado proyecto se contabilizarán de acuerdo con lo establecido en los párrafos anteriores.

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

- Reconocidos como un gasto cuando se incurre en ellos, si se trata de desembolsos de investigación;
- Reconocidos como un gasto cuando se incurra en ellos, si se trata de desembolsos en la fase desarrollo que no cumplan los criterios, para su reconocimiento como activo intangible; y
- Añadidos al importe en libros del proyecto de investigación y desarrollo en proceso adquirido, si los desembolsos en la fase de desarrollo cumplen los criterios de reconocimiento.

Los emisores de normas contables, nacionales e internacionales son reacios a reconocer los intangibles, en especial, aquellos que son generados internamente. El motivo que parece subyacer es que tal reconocimiento de un activo. Sirvan de ejemplo, las causas aducidas por el FASB (Financial Accounting Standards Board, en su SFAS (Statement of Financial Accounting Standards) 2 para justificar los gastos de Investigación y Desarrollo:

- Incertidumbre de los beneficios económicos futuros.
- Ausencia de relación casual
- Imposibilidad de medir tales beneficios futuros en ausencia de una utilidad.

Se estaría dando la posibilidad a las empresas de manipular sus resultados mediante el reconocimiento de activos dudosos o incluso imaginarios, lo que iría en contra del principio de reflejo de la situación patrimonial, financiera y

de resultados que debe prevalecer en los estados financieros de las empresas.²⁰

El resultado de esta contabilidad deficiente ha sido que conforme se ha ido incrementando el rol económico de tales activos intangibles durante los últimos 20 años, se ha producido paralelamente un constante deterioro del carácter informativo de los beneficios publicados por las empresas, el principal producto del sistema contable.²¹

➤ **Costo de un activo intangible generado internamente**

El costo de un activo intangible generado internamente, a efectos del párrafo 24 de la NIC 38, que señala que un activo intangible se medirá inicialmente a su costo, será la suma de los desembolsos incurridos desde el momento en que el elemento cumple las condiciones:

- Los criterios de reconocimiento de un activo intangible (ver figura # 2)
- La probabilidad de beneficios económicos futuros utilizando hipótesis razonables y fundadas.
- Los criterios de reconocimiento en la fase de desarrollo.

El párrafo 71 de la NIC 38, prohíbe la reintegración, en forma de elementos del activo, de los desembolsos reconocidos previamente como gastos.

El costo de un activo intangible generado internamente comprenderá todos los costos directamente atribuibles necesarios para crear, producir y preparar el activo para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia.

Son ejemplos de costos atribuibles directamente:

- Los costos de materiales y servicios utilizados o consumidos en la generación del activo intangible;
- Los costos de las remuneraciones a los empleados (según se definen en la NIC 19) derivadas de la generación del activo intangible;

²⁰ Partida doble - <http://pdfs.wke.es/5/1/2/6/pd0000015126.pdf>

²¹ Lev, 2000b, Pág. 3.

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

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

Los siguientes conceptos no son componentes del costo de los activos intangibles generados internamente:

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

➤ **Reconocimiento como gasto**

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

- Formen parte del costo de un activo intangible que cumpla con los criterios de reconocimiento, o
- La partida sea adquirida en una combinación de negocios, y no pueda ser reconocida como un activo intangible. Cuando éste sea el caso, formará parte del importe reconocido como plusvalía en la fecha de la adquisición.

En algunos casos, se incurre en desembolsos para suministrar beneficios económicos futuros a una entidad, pero no se adquiere, ni se crea ningún activo, ni intangible ni de otro tipo que pueda ser reconocido como tal. En el caso del suministro de bienes, la entidad reconocerá estos desembolsos

como un gasto siempre que tenga un derecho a acceder a esos bienes. En el caso de suministro de servicios, la entidad reconocerá el desembolso como un gasto siempre que reciba los servicios.

Por ejemplo, los desembolsos en la fase de investigación se reconocerán como un gasto en el momento en que se incurra en ellos, excepto en el caso de que se adquieran como parte de una combinación de negocios.

Otros ejemplos de desembolsos que se reconocen como un gasto en el momento en que se incurre en ellos son:

- Gastos de establecimiento (esto es, costos de puesta en marcha de operaciones), salvo que las partidas correspondientes formen parte del costo de un elemento de propiedades, planta y equipo, siguiendo lo establecido en la NIC 16. Los gastos de establecimiento pueden consistir en costos de inicio de actividades, tales como costos legales y administrativos soportados en la creación de una entidad con personalidad jurídica, desembolsos necesarios para abrir una nueva instalación, una actividad o para comenzar una operación (costos de preapertura), o bien costos de lanzamiento de nuevos productos o procesos (costos previos a la operación).
- Desembolsos por actividades formativas.
- Desembolsos por publicidad y actividades de promoción (incluyendo los catálogos para pedidos por correo).
- Desembolsos por reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de una entidad.

Una entidad tiene el derecho de acceso a los bienes cuando los posea. De forma similar, tendrá derecho de acceso a esos bienes si éstos han sido construidos por un proveedor de acuerdo con los términos de un contrato de suministro y la entidad puede exigir la entrega de los mismos a cambio de su pago. Los servicios se reciben cuando han sido prestados por el proveedor de acuerdo con un contrato de entrega a la entidad y no cuando la entidad los utiliza para prestar otro servicio, por ejemplo, para realizar un anuncio comercial para sus clientes.

El párrafo 68 de la NIC 38 no impide que la entidad reconozca un pago anticipado como activo, cuando el pago por los bienes se haya realizado antes de que la entidad obtenga el derecho de acceso a esos bienes. De forma similar, el párrafo 68 no impide que ésta reconozca el pago anticipado como un activo, cuando dicho pago por servicios se haya realizado antes de que la entidad reciba esos servicios.

- **Los gastos de periodos anteriores no deben reconocerse como un activo**

Los desembolsos sobre un activo intangible reconocidos inicialmente como gastos del periodo no se reconocerán posteriormente como parte del costo de un activo intangible.

3.2.6. Medición posterior al reconocimiento

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

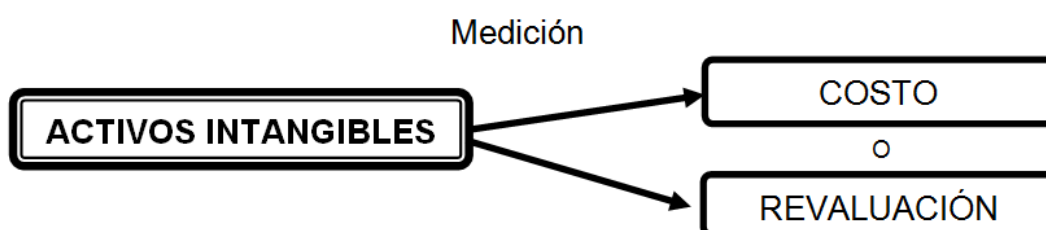


Figura # 9

Elaborado por: Los autores

Una clase de activos intangibles es un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las actividades de la entidad. Las partidas pertenecientes a la misma clase de activos intangibles se revaluarán simultáneamente, para evitar revaluaciones selectivas de activos y también que los importes de los activos intangibles en los estados financieros representen una mezcla de costos y valores referidos a fechas diferentes.

➤ **Modelo del costo**

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

➤ **Modelo de revaluación**

Después al reconocimiento inicial, un activo intangible se contabilizará por su valor revaluado, que es su valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la amortización acumulada, y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor que haya sufrido. Para fijar el importe de las revaluaciones según esta Norma, el valor razonable se determinará por referencia a un mercado activo. Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros del activo, al final del periodo sobre el que se informa, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable.

El modelo de revaluación no contempla:

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

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

Una alternativa de medir el valor de los intangibles de una Compañía en su totalidad, es utilizar o hacer referencia a una valoración de mercado. Es

decir, se trata de calcular el valor de los intangibles como la diferencia entre la valoración de mercado de la Compañía y su valor contable.

No existe una manera clara de valorar los activos intangibles a parte de la diferencia entre la valoración de mercado de la firma y sus activos netos. Además, existe la opinión de que es tarea del mercado determinar el valor de mercado de una empresa, y que, por ello, no debe modificarse el estado de situación financiera para incluir en él otra información que no sea la información financiera objetiva.²²

Es utilizado el concepto de Valor Razonable en la medición inicial de: Arrendamientos financieros (desde el punto de vista del arrendatario), Ingresos ordinarios, Subvenciones del gobierno, Instrumentos financieros, Activos biológicos, Productos agrícolas. Como se observa se trata de ingresos, activos financieros y activos realizables.

Es utilizado el concepto de Valor Razonable en la medición posterior, como tratamiento alternativo, de: Propiedades, Planta y Equipo, **Activos intangibles**, Propiedades de Inversión. Como se observa se trata de activos fijos.

Respecto a los métodos de medición utilizados, se observa que, dependiendo del tipo de activo, se recomienda el uso de los siguientes criterios:

- Valor de Mercado
- Costo de Reposición
- Valor actual de los flujos futuros esperados.

El valor de mercado y costo de reposición (cuando no exista evidencia de un valor de mercado) son recomendados como método de medición, para la aplicación del concepto de Valor Razonable, cuando se trata de Propiedades, plantas y equipos.

²² Michael Tayles - http://www.accid.org/revista/documents/RCD_3_NT4CAS.pdf

El valor de mercado es recomendado como método de medición, para la aplicación del concepto de Valor Razonable, cuando se trata de **Activos intangibles** y Propiedades de inversión.

El valor actual de los flujos futuros esperados, es recomendado como método de medición, para la aplicación del concepto de Valor Razonable, cuando se trata de activos y pasivos financieros, Arrendamiento, Propiedades de inversión y activos realizables.

Para el caso particular de los Activos biológicos y Productos agrícolas, la normativa indica 5 métodos posibles:

- Mercado activo
- Precio de la transacción más reciente en el mercado
- Precios de mercado de activos similares, ajustados de manera que reflejen las diferencias existentes
- Las referencias del sector
- Valor presente de los flujos netos de efectivo esperados del activo, descontados a una tasa antes de impuesto definido por el mercado.

Se puede observar que el método de medición que se debe adoptar dependerá de la naturaleza del activo y de la posibilidad de que dicho activo cuente con un mercado activo. Por lo tanto, la aplicación de estos métodos queda sujeta a la interpretación de quien prepara la información, lo que en algunos casos puede resultar subjetivo.

El FAS 157 establece que el valor razonable del activo o pasivo se determinará en base a los supuestos que los participantes del mercado utilizarían en la fijación de precios del activo o pasivo. Al desarrollar estos supuestos la entidad que informa debe identificar las características que distinguen generalmente a los participantes del mercado, considerando los factores específicos relativos a:

- El activo o pasivo
- El mercado principal (o más ventajoso) para el activo o pasivo y

- Los participantes del mercado con quienes la entidad que informa transaría en ese mercado.

Un aporte importante de esta normativa es la caracterización que hace del mercado, distinguiendo claramente entre el mercado principal y, en ausencia de éste, al mercado más ventajoso para el activo o pasivo.

Al referirse a las técnicas de valoración indica que debiera utilizarse técnicas de valoración consistentes con el enfoque de mercado, con el enfoque de ingresos y/o con el enfoque de costos para medir el valor razonable.²³

Pueden surgir interrogantes de los posibles efectos o dificultades en la aplicación del valor razonable, las Normas de Información Financieras señalan que los activos y pasivos deberán presentarse a su valor razonable en su Estado de Situación Financiera. Consideremos lo indicado en el Marco Conceptual del IASB (párrafo 6): “para ser útil, la información debe ser relevante de cara a las necesidades de toma de decisiones por parte de los usuarios. La información posee la cualidad de la relevancia cuando ejerce influencia significativa sobre las decisiones económicas de quienes la utilizan, ayudándoles a evaluar sucesos pasados, presentes o futuros, o bien confirmar o corregir evaluaciones realizadas anteriormente”.

En un mundo globalizado, en que cada día surgen nuevas formas de hacer negocios, y donde los requerimientos de información en tiempo real, son cada vez mayores se podría pensar que la incorporación del Modelo del Valor Razonable proporciona información más relevante a los usuarios de los estados financieros.

Sin embargo, tal como se advierte en el mismo Marco Conceptual, la información puede ser relevante, pero poco fiable en su naturaleza, por lo que su reconocimiento puede ser potencialmente una fuente de equívocos. Por lo tanto, al usar este concepto de valoración se debe estar seguro de que la información que genere estará libre de sesgo, error material o prejuicio; para

²³ Bertha Silva Palavecinos, Digna Azua Álvarez - <http://www.capic.cl/capic/media/ART5SilvaAzua.pdf>

que los usuarios puedan confiar en que es la imagen fiel de lo que pretende representar, o de lo que puede esperarse razonablemente que represente.

Si concordáramos en que el concepto de prudencia, conforme lo define el Marco Conceptual del IASB (párrafo 3) es “ la inclusión de un cierto grado de precaución, al realizar los juicios necesarios al hacer las estimaciones requeridas bajo condiciones de incertidumbre, de tal manera que los activos o los ingresos no se sobrevaloren, y que las obligaciones y los gastos no se infravaloren”; se podría pensar que al aplicar el Valor Razonable, según el criterio del valor obtenido de un mercado activo, no existiría incertidumbre de tal forma que no sería necesaria la aplicación del Criterio Prudente en la valoración de activos y pasivos.

Si se considera que, generalmente, este tipo de valoración se basa en aquellos valores que se determinan en mercados organizados para bienes, derechos e instrumentos financieros, el grado de confiabilidad del Valor Razonable debería estar relacionado con las condiciones de funcionamiento del mercado que lo determina.

De esta forma, podríamos pensar que si los mercados funcionan bien, se establecen precios libres de sesgo, los cuales serán conocidos por todos los interesados, de manera oportuna, lo que permitiría que el uso de este concepto, para valorar activos y pasivos, proporcione información útil para tomar decisiones, tal vez más útil que el aquella entregada por el Modelo del Costo histórico que proporciona valores del pasado.

Por el contrario, si los mercados no funcionan bien, o bien cuando no hay un mercado activo, las distintas normativas revisadas indican que puede obtenerse el valor razonable mediante el uso de técnicas de valoración basadas en estimaciones o tasaciones. En tal caso, se corre el riesgo de obtener un valor subjetivo que conlleve a que la información para tomar decisiones no sea confiable, ni esté libre de sesgos, y por lo tanto no resulte útil al usuario.²⁴

²⁴ Bertha Silva Palavecinos, Digna Azua Álvarez - <http://www.capic.cl/capic/media/ART5SilvaAzua.pdf>

Según el párrafo 78 de la NIC 38 menciona que es poco común la existencia de un mercado activo, tal como ha sido descrito en el párrafo 8, para los activos intangibles, si bien cabe la posibilidad de que exista. Por ejemplo, en ciertos países pueden existir mercados activos para las licencias de taxi libremente transferibles, así como para las licencias o cuotas de pesca y producción. Sin embargo, no existen mercados activos para las marcas, cabeceras de periódicos o revistas, derechos sobre películas o partituras musicales, patentes o las marcas registradas, porque cada uno de estos activos tiene peculiaridades que los hacen únicos.

Por otra parte, aunque los activos intangibles sean objeto de compraventa, los contratos se negocian entre compradores y vendedores que actúan aisladamente, y por ello las transacciones son relativamente infrecuentes. Por estas razones, el precio que se paga por un activo puede no suministrar la suficiente evidencia del valor razonable de otro distinto. Además, con mucha frecuencia, los precios no están disponibles para el público.

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

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

- Re-expresada proporcionalmente al cambio en el importe en libros bruto del activo, de manera que el importe en libros del mismo después de la revaluación sea igual a su importe revaluado; o

- Eliminada contra el importe en libros bruto del activo, de manera que lo que se re-expresa es el importe neto resultante, hasta alcanzar el importe revaluado del activo.

Si un activo intangible, dentro de una clase de activos intangibles revaluados, no pudiera ser objeto de revaluación porque no existe un mercado activo para el mismo, el elemento en cuestión se contabilizará según su costo, menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas que le hayan podido afectar.

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

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

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

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

Cuando se reduzca el importe en libros de un activo intangible como consecuencia de una revaluación, dicha disminución se reconocerá en el resultado del periodo. Sin embargo, la disminución se reconocerá en otro resultado global en la medida en que existiera saldo acreedor en el superávit

de revaluación en relación con ese activo. La disminución reconocida en otro resultado integral reduce el importe acumulado en el patrimonio contra la cuenta de superávit de revaluación.

Cuando se consideren realizados, los superávit de revaluación acumulados que formen parte del patrimonio pueden ser transferidos directamente a ganancias acumuladas. El importe total de los superávit de revaluación puede realizarse cuando se produzca la disposición del activo. No obstante, también puede considerarse realizada una parte del importe del superávit por revaluación, a medida que éste sea utilizado por la entidad; en cuyo caso el importe que se entenderá como realizado será la diferencia entre la amortización correspondiente al periodo corriente, calculada a partir del importe en libros revaluado, y la que hubiera sido calculada utilizando el costo histórico del activo. Esta transferencia del superávit de revaluación a las ganancias acumuladas no se hará a través de los resultados.

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

Efectos por revaluación de un Activo Intangibles

El párrafo 20 de la NIC 12 señala que en algunas jurisdicciones, la revaluación o cualquier otra re-expresión del valor del activo, para acercarlo a su valor razonable, afecta a la ganancia (pérdida) fiscal del período corriente. Como resultado de esto, se puede ajustar igualmente la base fiscal del activo, y no surge ninguna diferencia temporaria. En otras jurisdicciones, sin embargo, la revaluación o re-expresión de un activo no afecta a la ganancia fiscal del período en que una u otra se llevan a efecto, y por tanto no ha de procederse al ajuste de la base fiscal. No obstante, la recuperación futura del importe en libros producirá un flujo de beneficios económicos imponibles para la entidad, puesto que los importes deducibles para efectos fiscales serán diferentes de las cuantías de los beneficios económicos. La

diferencia entre el importe en libros de un activo revaluado y su base fiscal, es una diferencia temporaria, y da lugar por tanto a un activo o pasivo por impuestos diferidos. Esto se cumple incluso cuando:

- a) La entidad no desea disponer del activo. En estos casos, el importe en libros del activo se recuperará mediante el uso, lo que generará beneficios fiscales por encima de la depreciación deducible fiscalmente en períodos futuros; o
- b) Se difiera el pago de impuestos sobre las ganancias, a condición de que el importe de la disposición de los activos se reinvierta en otros similares. En estos casos el impuesto se acabará pagando cuando se vendan los nuevos activos, o bien a medida que vayan siendo utilizados.

La mayoría de los pasivos y de los activos por impuestos diferidos aparecerán cuando los ingresos y gastos, que se incluyen en la ganancia contable de un determinado período, se computen dentro de la ganancia fiscal en otro diferente. El correspondiente impuesto diferido se reconocerá en el resultado del período. Son ejemplos de lo anterior:

- a) Los ingresos de actividades ordinarias por intereses, regalías o dividendos, que se reciban al final de los períodos a los que corresponden, y se computen en el resultado contable de forma proporcional al tiempo que ha transcurrido hasta el cierre, según la NIC 18, pero se incluyen en la ganancia o pérdida fiscal cuando sean cobrados; y
- b) Los costos de activos intangibles que se hayan capitalizado de acuerdo con la NIC 38, y se amorticen posteriormente, mientras que se deducen para efectos fiscales en el mismo período en que se hayan incurrido.

El importe en libros de los activos y pasivos por impuestos diferidos puede cambiar, incluso cuando no haya cambiado el importe de las diferencias temporarias correspondientes. Esto puede pasar por ejemplo, como resultado de:

- a) Un cambio en las tasas o en las normativas fiscales.
- b) Una reestimación de la recuperabilidad de los activos por impuestos diferidos; o
- c) Un cambio en la forma separada de recuperar el importe en libros de un activo.

3.2.7. Vida útil



Figura # 10

Elaborado por: Los autores

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

La contabilización de un activo intangible se basa en su vida útil. Un activo intangible con una vida útil finita se amortiza, mientras que un activo intangible con una vida útil indefinida no se amortiza.

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

- La utilización esperada del activo por parte de la entidad, así como si el elemento podría ser gestionado de forma eficiente por otro equipo directivo distinto;

- Los ciclos típicos de vida del producto, así como la información pública disponible sobre estimaciones de la vida útil, para tipos similares de activos que tengan una utilización parecida;
- La incidencia de la obsolescencia técnica, tecnológica, comercial o de otro tipo;
- La estabilidad de la industria en la que opere el activo, así como los cambios en la demanda de mercado para los productos o servicios fabricados con el activo en cuestión;
- Las actuaciones esperadas de los competidores, ya sean actuales o potenciales;
- El nivel de los desembolsos por mantenimiento necesarios para conseguir los beneficios económicos esperados del activo, así como la capacidad y voluntad de la entidad para alcanzar ese nivel;
- El periodo en que se controle el activo, si estuviera limitado, así como los límites, ya sean legales o de otro tipo, sobre el uso del elemento, tales como las fechas de caducidad de los arrendamientos relacionados con él; y
- Si la vida útil del activo depende de las vidas útiles de otros activos poseídos por la entidad.

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

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

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

La vida útil de un activo intangible que surja de un derecho contractual o legal de otro tipo no excederá el periodo de esos derechos pero puede ser inferior, dependiendo del periodo a lo largo del cual la entidad espera utilizar el activo.

Si el derecho contractual o legal de otro tipo se hubiera fijado por un plazo limitado que puede ser renovado, la vida útil del activo intangible solo incluirá el periodo o periodos de renovación cuando exista evidencia que respalde la renovación por parte de la entidad sin un costo significativo.

La vida útil de un derecho readquirido que haya sido reconocido como un activo intangible en una combinación de negocios es el periodo contractual restante del contrato en el que se concedió el derecho y no incluirá los periodos de renovación.

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

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

- Existe evidencia, posiblemente basada en la experiencia, de que se renovarán los derechos contractuales u otros derechos legales. Si la renovación es contingente porque precise del consentimiento de un tercero, es necesario contar con la evidencia de que el tercero accederá;
- Existe evidencia de que las condiciones necesarias para obtener la renovación serán satisfechas; y

- El costo de renovación para la entidad no es significativo en comparación con los beneficios económicos futuros que se espera que fluyan a la entidad a causa de la renovación.

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

➤ **Activos intangibles con vidas útiles finitas**

Período y método de amortización

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

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

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

Pueden utilizarse diferentes métodos para distribuir el importe depreciable de un activo, de forma sistemática, a lo largo de su vida útil. Estos métodos

incluyen el método lineal, el de depreciación decreciente y el de las unidades de producción.

El método utilizado se seleccionará a partir del patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros esperados incorporados en el activo, y se aplicará de forma coherente de periodo a periodo, a menos que se produzca una variación en los patrones esperados de consumo de dichos beneficios económicos futuros.

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

Según la Ley de Régimen Tributario Interno y su Reglamento.

Según el Art. 12 de la LORTI, será deducible la amortización de inversiones necesarias realizadas para los fines del negocio o actividad.

Se entiende por inversiones necesarias los desembolsos para los fines del negocio o actividad susceptibles de desgaste o demérito y que, de acuerdo con la técnica contable, se deban registrar como activos para su amortización en más de un ejercicio impositivo o tratarse como diferidos, ya fueren gastos preoperacionales, de instalación, organización, investigación o desarrollo o costos de obtención o explotación de minas. También es amortizable el costo de los intangibles que sean susceptibles de desgaste.

La amortización de inversiones en general, se hará en un plazo de cinco años, a razón del veinte por ciento (20%) anual. En el caso de los intangibles, la amortización se efectuará dentro de los plazos previstos en el respectivo contrato o en un plazo de veinte años. En el reglamento se especificarán los casos especiales en los que podrá autorizarse la amortización en plazos distintos a los señalados.

En el ejercicio impositivo en que se termine el negocio o actividad se harán los ajustes pertinentes con el fin de amortizar la totalidad de la inversión.

Según el Art. 28 del Reglamento de la LORTI, bajo las condiciones descritas en el artículo precedente y siempre que no hubieren sido aplicados al costo de producción, son deducibles los gastos previstos por la Ley de Régimen Tributario Interno, en los términos señalados en ella y en este reglamento, tales como:

Amortización de inversiones.

a) La amortización de los gastos pagados por anticipado en concepto de derechos de llave, marcas de fábrica, nombres comerciales y otros similares, se efectuarán de acuerdo con los períodos establecidos en los respectivos contratos o los períodos de expiración de dichos gastos;

b) La amortización de los gastos pre - operacionales, de organización y constitución, de los costos y gastos acumulados en la investigación, experimentación y desarrollo de nuevos productos, sistemas y procedimientos; en la instalación y puesta en marcha de plantas industriales o sus ampliaciones, en la exploración y desarrollo de minas y canteras, en la siembra y desarrollo de bosques y otros sembríos permanentes. Estas amortizaciones se efectuarán en un período no menor de 5 años en porcentajes anuales iguales, a partir del primer año en que el contribuyente genere ingresos operacionales; una vez adoptado un sistema de amortización, el contribuyente sólo podrá cambiarlo con la autorización previa del respectivo Director Regional del Servicio de Rentas Internas; y,

c) Las inversiones relacionadas con la ejecución de contratos celebrados con el Estado o entidades del sector público, en virtud de los cuales el contratista se obliga a ejecutar una obra, financiarla y operarla por cierto lapso, vencido el cual la obra ejecutada revierte sin costo alguno para el Estado o a la entidad del sector público contratante. Estas inversiones se amortizarán en porcentajes anuales iguales, a partir del primer año en que el contribuyente genere ingresos operacionales y por el lapso contractualmente estipulado para que el contratista opere la obra ejecutada.

En el ejercicio impositivo en que se termine el negocio o concluya la actividad, se harán los ajustes pertinentes con el fin de amortizar la totalidad de la inversión relacionada con dicho negocio o actividad, aunque el contribuyente continúe operando otros negocios o actividades.

Valor residual

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

- Haya un compromiso, por parte de un tercero, de comprar el activo al final de su vida útil; o
- Exista un mercado activo para el activo y:
 - Pueda determinarse el valor residual con referencia a este mercado;
 - Sea probable que este mercado existirá al final de la vida útil del activo.

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

La estimación del valor residual de un activo se basa en el importe recuperable a través de la disposición, utilizando los precios existentes en la fecha de la estimación de la venta para un activo similar que haya alcanzado el término de su vida útil y haya operado en condiciones similares a aquellas en las que el activo se utilizará. El valor residual se revisará al término de cada periodo anual. Un cambio en el valor residual del activo se contabilizará como un cambio en una estimación, de acuerdo con la NIC 8 Políticas contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.

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

Revisión del periodo y del método de amortización

Tanto el periodo como el método de amortización utilizado para un activo intangible con vida útil finita se revisarán, como mínimo, al final de cada periodo. Si la nueva vida útil esperada difiere de las estimaciones anteriores, se cambiará el periodo de amortización para reflejar esta variación. Si se ha experimentado un cambio en el patrón esperado de generación de beneficios económicos futuros por parte del activo, el método de amortización se modificará para reflejar estos cambios. Los efectos de estas modificaciones en el periodo y en el método de amortización, se tratarán como cambios en las estimaciones contables, según lo establecido en la NIC 8.

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

Con el transcurso del tiempo, el patrón de aparición de los beneficios futuros esperados por la entidad, para un determinado activo intangible, puede cambiar. Por ejemplo, puede ponerse de manifiesto que, en lugar de aplicar el método de amortización lineal, resulta más apropiado el método de amortización basado en aplicar un porcentaje constante sobre el importe en libros al comienzo de cada periodo.

Otro ejemplo se produce cuando se aplaza el uso de los derechos representados por una licencia a la espera de actuaciones ligadas a otros componentes del plan de actividad. En ese caso, los beneficios económicos procedentes del activo pueden no empezar a recibirse hasta periodos posteriores.

➤ Activos intangibles con vidas útiles indefinidas

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

Según la NIC 36, la entidad comprobará si un activo intangible con una vida útil indefinida ha experimentado una pérdida por deterioro del valor comparando su importe recuperable con su importe en libros

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

➤ **Revisión de la evaluación de la vida útil**

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

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

➤ **Recuperación del importe en libros – pérdidas por deterioro del valor**

En el párrafo 111 de la NIC 38 se menciona que para determinar si se ha deteriorado el valor de los activos intangibles, la entidad aplicará la NIC 36. En dicha Norma se explica cuándo y cómo ha de proceder la entidad para revisar el importe en libros de sus activos, y también cómo ha de determinar el importe recuperable de un determinado activo, para reconocer o revertir una pérdida por deterioro en su valor.

	NEC 27	NIC 38
Objetivo	Similar a NIC.	Si hay indicios de deterioro, los activos deben reducirse al valor que sea mayor entre su valor razonable menos gastos de venta, o el valor de utilización económica basado en flujos descontados de efectivo. Se permite la reversión de pérdidas en ciertas circunstancias.

Tabla # 6**Fuente:** Los autores

La NIC 36 señala que existen a “indicios” es decir estimaciones o pruebas provenientes tanto de fuentes internas o externas que facilitarán establecer si un activo se está deteriorando. La NIC 36 explica que un activo se ha deteriorado cuando su importe en libros es mayor a importe recuperable, el importe recuperable de un activo está dado por su valor razonable y su valor en uso, el mayor de éstos.

Inclusive la NIC 36 obliga evaluar el deterioro cada año para sus activos intangibles en el párrafo 10 menciona que *“Con independencia de la existencia de cualquier indicio de deterioro del valor, la entidad deberá también:*

- Comprobar anualmente el deterioro del valor de cada activo intangible con una vida útil indefinida, así como de los activos intangibles que aún no estén disponibles para su uso, comparando su importe en libros con su importe recuperable. Esta comprobación del deterioro del valor puede efectuarse en cualquier momento dentro del periodo anual, siempre que se efectúe en la misma fecha cada año. La comprobación del deterioro del valor de los activos intangibles diferentes puede realizarse en distintas fechas. No obstante, si dicho activo intangible se hubiese

reconocido inicialmente durante el periodo anual corriente, se comprobará el deterioro de su valor antes de que finalice el mismo.

- Comprobar anualmente el deterioro del valor de la plusvalía adquirida en una combinación de negocios, de acuerdo con los párrafos 80 a 99.”

Al evaluar si existe algún indicio de que pueda haberse deteriorado el valor de un activo, una entidad considerará, como mínimo, los siguientes indicios:

Fuentes externas de información

- a) Durante el período, el valor de mercado del activo ha disminuido significativamente más que lo que cabría esperar como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal.
- b) Durante el período han tenido lugar, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con una incidencia adversa sobre la entidad, referentes al entorno legal, económico, tecnológico o de mercado en que ésta opera, o bien el mercado al que está destinado el activo.
- c) Durante el período, las tasas de interés de mercado, u otras tasas de mercado de rendimiento de inversiones, han sufrido incrementos que probablemente afecten a la tasa de descuento utilizada para calcular el valor en uso del activo, de forma que disminuyan su importe recuperable de forma significativa.
- d) El importe en libros de los activos netos de la entidad, es mayor que su capitalización bursátil.

Fuentes Internas de información

- a) Se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico de un activo.
- b) Durante el período han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en un futuro inmediato, cambios significativos en el alcance o manera en que se usa o se espera usar el activo, que afectarán desfavorablemente a la entidad. Estos cambios incluyen el hecho de que el activo esté ocioso, planes de discontinuación o reestructuración de la operación a la que

pertenece el activo, planes para disponer del activo antes de la fecha prevista, y la reconsideración como finita de la vida útil de un activo como finita, en lugar de indefinida.

- c) Se dispone de evidencia de informes internos, que indica que el rendimiento económico del activo es, o va a ser, peor que el esperado.

3.2.8. Retiros y disposiciones de activos intangibles

Un activo intangible se dará de baja en cuentas:

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

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

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

Si, de acuerdo con el criterio de reconocimiento del párrafo 21, la entidad reconociera dentro del importe en libros de un activo el costo derivado de la sustitución de parte del activo intangible, dará de baja el importe en libros de la parte sustituida. Si no fuera practicable para la entidad la determinación del importe en libros de la parte sustituida, podrá utilizar el costo de la

sustitución como indicativo de cuál podría ser el costo de la parte sustituida, en la fecha en la que fue adquirido o generado internamente.

En el caso de un derecho readquirido en una combinación de negocios que se revenda posteriormente a un tercero, el importe en libros relacionado, si lo hubiera, se deberá utilizar para determinar la ganancia o pérdida de la reventa.

La contrapartida a cobrar por la venta o disposición por otra vía de un activo intangible se reconocerá inicialmente por su valor razonable. Si se aplazase el pago a recibir por el activo intangible, la contrapartida recibida se reconocerá inicialmente al precio equivalente de contado. La diferencia entre el importe nominal de la contrapartida y el precio equivalente de contado se reconocerá como un ingreso por intereses, de acuerdo con la NIC 18, de forma que refleje el rendimiento efectivo derivado de la cuenta por cobrar.

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

3.2.9. Información a revelar

General

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

- Si las vidas útiles son indefinidas o finitas y, en este caso, las vidas útiles o los porcentajes de amortización utilizados;
- los métodos de amortización utilizados para los activos intangibles con vidas útiles finitas;
- el importe en libros bruto y la amortización acumulada (junto con el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor), tanto al principio como al final de cada periodo;

- la partida o partidas, del estado de resultado integral, en las que está incluida la amortización de los activos intangibles;
- una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo, mostrando:
- los incrementos, con indicación separada de los que procedan de desarrollos internos, aquéllos adquiridos por separado y los adquiridos en combinaciones de negocios;
 - Los activos clasificados como mantenidos para la venta o incluidos en un grupo de activos para su disposición que haya sido clasificado como mantenido para la venta, de acuerdo con la NIIF 5, así como otras disposiciones;
 - Los incrementos y decrementos, durante el periodo, procedentes de revaluaciones efectuadas según se indica en los párrafos 75, 85 y 86 de la NIC 38, así como de pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas en otro resultado integral siguiendo las reglas de la NIC 36 (si las hubiere);
 - Las pérdidas por deterioro del valor reconocidas, en el resultado del periodo aplicando la NIC 36 (si las hubiere);
 - Las reversiones de anteriores pérdidas por deterioro del valor, a lo largo del periodo, de acuerdo con la NIC 36 (si las hubiere);
 - El importe de la amortización reconocida durante el periodo;
 - Las diferencias netas de cambio derivadas de la conversión de estados financieros a la moneda de presentación, y de la conversión de una operación en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad; y
 - Otros cambios habidos en el importe en libros durante el periodo.

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

- Marcas;
- Cabeceras de periódicos o revistas y sellos o denominaciones editoriales;
- Programas y aplicaciones informáticas;
- Concesiones y franquicias;
- Derechos de propiedad intelectual, patentes y otras manifestaciones de la propiedad industrial o derechos de explotación;
- Recetas o fórmulas, modelos, diseños y prototipos; y
- Activos intangibles en proceso.

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

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

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

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

Una entidad revelará también:

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

- Una descripción, el importe en libros y del periodo restante de amortización de cualquier activo intangible individual que sea significativo en los estados financieros de la entidad.
- Para los activos intangibles adquiridos mediante una subvención del gobierno y reconocidos inicialmente por su valor razonable:
 - El valor razonable por el que se han registrado inicialmente tales activos;
 - Su importe en libros; y
 - Si la medición posterior al reconocimiento inicial se realiza utilizando el modelo del costo o el modelo de revaluación;
- La existencia y el importe en libros de los activos intangibles cuya titularidad tiene alguna restricción, así como el importe en libros de los activos intangibles que sirven como garantías de deudas.
- El importe de los compromisos contractuales para la adquisición de activos intangibles.

Cuando la entidad proceda a describir el factor, o los factores, que han jugado un papel importante en la determinación del hecho de que el activo intangible tiene una vida útil indefinida, considerará la lista de los factores señalados en el capítulo 2.2.7.

Activos intangibles medidos posteriormente según el modelo de revaluación

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

- Para cada clase de activos intangibles:
 - La fecha efectiva de la revaluación;
 - El importe en libros de los activos intangibles revaluados; y
 - El importe en libros que se habría reconocido si los activos intangibles se hubieran medido posteriormente utilizando el modelo del costo;
- El importe del superávit de revaluación, tanto al principio como al final del periodo, que procedan de los activos intangibles, indicando los

cambios habidos durante el periodo, así como cualquier restricción para la distribución de su saldo entre los accionistas; y

- Los métodos e hipótesis significativos empleados en la estimación del valor razonable de los activos.

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

Desembolsos por investigación y desarrollo

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

Los desembolsos por investigación y desarrollo incluirán todos los que sean directamente atribuibles a las actividades de investigación y desarrollo.

Otra información

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

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

3.2.10. Principales diferencias entre las NEC 14 y 25 de Activos Intangibles y la NIC 38 de Activos Intangibles

	NEC	NIIF
DEFINICION	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.	Este requerimiento de que el activo tenía que ser mantenido para su uso en la producción o suministro de bienes o de servicios, para ser arrendado a terceros, o para funciones relacionadas con la administración de la entidad ha sido eliminado de la definición de activo intangible
IDENTIFICABILIDAD	Si un activo genera beneficios económicos futuros sólo cuando está en combinación con otros activos, el activo será identificable siempre que la empresa sea capaz de identificar a su vez los beneficios económicos futuros que procedan del activo en cuestión.	Anteriormente un activo intangible podría ser distinguido claramente de la plusvalía si el activo era separable, pero separabilidad no era una condición necesaria para la identificabilidad.
RECONOCIMIENTO	Un activo intangible debe ser objeto de reconocimiento como activo si, y solo si: a) Es probable que los beneficios económicos futuros atribuibles al activo fluirán hacia la empresa, y	Adicionalmente a los conceptos anteriormente expuestos deben agregarse estos las siguientes consideraciones: (a) El criterio de reconocimiento basado en la probabilidad siempre se considera satisfecho en el

	<p>b) El costo del activo puede ser medido confiablemente.</p>	<p>caso de los activos intangibles que son adquiridos independientemente o en una combinación de negocios.</p> <p>(b) El valor razonable de un activo intangible adquirido en una combinación de negocios puede ser medido con suficiente fiabilidad para ser reconocido independientemente de la plusvalía.</p>
<p>DESEMBOLSOS POSTERIORES EN UN PROYECTO DE INVESTIGACION Y DESARROLLO EN CURSO ADQUIRIDO EN UNA COMBINACION DE NEGOCIOS</p>		<p>Esta Norma requiere que tales desembolsos sean:</p> <p>(a) Reconocidos como un gasto cuando se incurre en ellos y no satisfacen los criterios, contenidos en la NIC 38, para su reconocimiento como activo intangible.</p> <p>(b) Añadidos al importe en libros del proyecto de investigación y desarrollo en curso adquirido si los citados desembolsos de desarrollo satisfacen los criterios de reconocimiento establecidos en la NIC 38.</p>

<p style="text-align: center;">INFORMACIÓN A REVELAR</p>	<p>En el caso de que un determinado activo intangible se amortice en un período superior a veinte años, las razones por las que se ha rechazado la presunción de que la vida útil de los activos intangibles no puede superar ese período, a contar desde que el mismo está disponible para utilización.</p>	<p>Si se estima que un activo intangible tiene una vida útil indefinida, la Norma requiere que la entidad informe del importe en libros de ese activo y de las razones que apoyan la evaluación de vida útil indefinida</p>
<p style="text-align: center;">ACTIVOS INTANGIBLES CON VIDAS INDEFINDAS</p>	<p>Requiere que el importe recuperable de un activo intangible, que se amortizara a lo largo de un periodo que excediera de veinte años a contar desde la fecha en la que estaba disponible para su utilización, fuera estimada al menos al término de cada ejercicio,.</p>	<p>Este requerimiento ha sido eliminado sólo se evaluará cuando, de acuerdo con la NIC 36, exista algún indicio por el que el activo puede haber deteriorado su valor.</p>

Tabla # 7

Elaborado por: Los autores

3.2.11. Regulación contable de activos intangibles en otros países.

➤ Colombia

La regulación contable en Colombia es de carácter público, es decir, la emite el gobierno. Se desarrolla en el decreto 2649 de 1993 y la complementa el decreto 2650 del mismo año. Este último establece el Plan Único de Cuentas

para comerciantes (existen 17 planes únicos de cuentas para diferentes sectores)

El artículo 66 del Decreto 2649 establece lo relacionado con los activos intangibles: "*Activos intangibles: Son activos intangibles los recursos obtenidos por un ente económico que, careciendo de naturaleza material, implican un derecho o privilegio oponible a terceros, distinto de los derivados de los otros activos, de cuyo ejercicio o explotación pueden obtenerse beneficios económicos en varios períodos determinables, tales como patentes, marcas, derechos de autor, crédito mercantil, franquicias, así como los derechos derivados de bienes entregados en fiducia mercantil*".

Valoración

"El valor histórico de estos activos debe corresponder al monto de las erogaciones claramente identificables en que efectivamente se incurra o se deba incurrir para adquirirlos, formarlos o usarlos, el cual, cuando sea el caso, se debe re-expresar como consecuencia de la inflación".

Amortización

"Para reconocer la contribución de los activos intangibles a la generación del ingreso, se deben amortizar de manera sistemática durante su vida útil. Ésta se debe determinar tomando el lapso que fuere menor entre el tiempo estimado de su explotación y la duración de su amparo legal o contractual. Son métodos admisibles para amortizarlos los de línea recta, unidades de producción y otros de reconocido valor técnico, que sean adecuados según la naturaleza del activo correspondiente. También en este caso se debe escoger aquel que de mejor manera cumpla la norma básica de asociación"

Norma básica de asociación

El artículo 54 del Decreto 2649 establece, con el título de asignación, que los costos de los activos y los ingresos y gastos diferidos, re-expresados como

consecuencia de la inflación cuando sea el caso, deben ser asignados o distribuidos en las cuentas de resultados, de manera sistemática, en cumplimiento de la norma básica de asociación.

La asignación del costo de las propiedades, planta y equipo se denomina depreciación; la de los recursos naturales, agotamiento y la de los diferidos e intangibles, amortización.

Las bases utilizadas para calcular la alícuota respectiva deben estar técnicamente soportadas. Los cambios en las estimaciones iniciales se deben reconocer mediante la modificación de la alícuota correspondiente en forma prospectiva, de acuerdo con las nuevas estimaciones.

Tratamiento de la plusvalía comprada

En Colombia recibe el nombre de crédito mercantil comprado y representa un pago hecho por el adquirente, como anticipo de los beneficios económicos futuros derivados de los activos que no tienen la capacidad de ser individualmente identificados y reconocidos por separado. El crédito mercantil formado es el que origina la misma compañía y corresponde a una estimación de las ganancias futuras en exceso de las normales, como consecuencia de la valoración anticipada de la potencialidad del negocio.

Políticas de reconocimiento

El artículo 47 del Decreto 2649 establece que el reconocimiento es el proceso de identificar y registrar o incorporar formalmente en la contabilidad los hechos económicos realizados.

Para que un hecho económico realizado pueda reconocerse, se requiere que corresponda con la definición de un elemento de los estados financieros, pueda ser medido, sea pertinente y pueda representarse de manera confiable.

La administración debe reconocer las transacciones en la misma forma cada período, salvo que sea indispensable hacer cambios para mejorar la información.

En adición a lo previsto en este decreto, normas especiales pueden permitir que, para la preparación y presentación de estados financieros de períodos intermedios, el reconocimiento se efectúe con fundamento en bases estadísticas.

➤ **Canadá**

El organismo encargado del proceso de regulación en Canadá es el *Canadian Institute of Chartered Accountants, CICA*. Respecto a la base de valuación determina que “un activo intangible que se adquiere ya sea individualmente o con un grupo de otros activos debe reconocerse y valorarse inicialmente al costo”.

Establece que en el período de adquisición no puede cancelarse ni rebajarse su valor, a menos que sufra un deterioro del valor.

Respecto a la amortización insta que debe amortizarse durante su vida útil; en caso de determinarse una vida útil indefinida no se amortizará. “El método de amortización debe reflejar el patrón en que los beneficios económicos de los activos intangibles se consuman o por otra parte, se agoten”.

El CICA instituye que, si no es posible determinar de forma confiable el patrón de amortización, debe utilizarse el método de línea recta. Tanto el método de amortización como la vida útil del activo intangible deben revisarse anualmente.

Para los activos intangibles sujetos a amortización, el CICA establece que “cuando el valor neto en libros de un activo intangible sujeto a amortización excede la cantidad neta recuperable, el exceso debe cargarse a resultados”.

El instituto no permite la reversión de la pérdida por deterioro: si posterior al registro del deterioro el activo intangible recupera su valor, la norma no permite que el activo recupere su valor.

El tratamiento contable para los activos no sujetos a amortización, según el CICA, debe someterse a revisión del valor del activo intangible para determinar posibles pérdidas por deterioro del valor. La prueba es similar a la establecida por el IASB, es decir, compara el valor en libros con el valor razonable del activo intangible.

Si efectivamente se presenta una pérdida, debe reconocerse como tal, no será objeto de reversión, aun si el activo recupera su valor.

Sobre los criterios de revelación debe informarse lo siguiente:

- Una descripción del activo intangible deteriorado y las razones que generaron el respectivo deterioro, b. el importe de la pérdida por deterioro,
- La partida en el estado de resultado donde se incluye, y
- Si aplica, el segmento en que se incluye el activo intangible.

➤ **Chile**

La regulación contable en Chile la lleva a cabo el Colegio de Contadores de *Chile, a través de boletines técnicos.*

La valuación de los activos intangibles se hace registrándolos al costo monetario corregido. El período de amortización corresponde a la vida útil del activo intangible, sin que exceda los 20 años; sólo si, por medio de un contrato, se establece que tiene una vida útil superior. En ninguna circunstancia puede superar los 40 años.

Establece los criterios para el deterioro de valor de los activos intangibles sujetos a amortización. Se debe revisar su valor en forma periódica, considerar que, si perdieron valor de manera significativa, debe cargarse en el estado de resultados como un gasto en el período en que se presentó el

deterioro de valor. La normativa chilena no regula el caso de activos intangibles no sujetos a normalización, igual que la normativa internacional IASB.

Chile tampoco establece criterios a revelar en los estados financieros respecto a pérdidas por deterioro de valor de activos intangibles.

➤ **Estados Unidos**

La normatividad contable se presentaba históricamente en los Estados Unidos como ejemplo de regulación contable de carácter profesional, con las emisiones del *Financial Accounting Standards Board, FASB*.

Después de los escándalos empresariales que desataron la "crisis de confianza", Enron, WorldCom, etc., el sector estatal asume mayor vigilancia y control sobre la emisión de estándares contables a través de la *Securities and Exchange Commission, SEC*.

La normativa dispone que los activos intangibles comprados deben ser registrados a su valor razonable, conforme al *Statement Financial Accounting Standard (SFAS) 142*. Los activos intangibles fueron tratados en las siguientes disposiciones:

- *Opinions Accounting Principles Board (APB) 17 "Activos intangibles"*.
- *Financial Accounting Standard (FAS) 44 "Contabilización de los activos intangibles de las empresas de transporte"*.
- *FAS-72 "Contabilización de ciertas adquisiciones de instituciones bancarias y de ahorros y préstamos"*.

La normatividad estadounidense y canadiense tiene los mismos criterios respecto al período de amortización: se amortiza durante su vida útil, si ésta es indefinida no se amortiza, debe hacerse una revisión anual de la vida útil, el patrón de amortización debe reflejar las condiciones reales del activo intangible en cuestión.

El deterioro de valor de activos intangibles amortizables lo regulan los SFAS 142 y 144: "el valor debe ponerse a prueba de recuperabilidad, siempre que los sucesos o circunstancias indiquen que su valor en libros puede no ser

recuperado". La pérdida se determina como la diferencia entre el valor en libros y el valor razonable, debe ser reconocida en el estado de resultados y queda prohibida cualquier reversión de pérdida por deterioro del valor del activo.

El tratamiento del deterioro de valor de los activos intangibles no sujetos a amortización es igual entre las disposiciones de los Estados Unidos a través del FASB y el modelo canadiense con el CICA. Disponen probar anualmente el valor del activo para determinar si sufrió algún tipo de deterioro de valor; la comprobación se hace entre el valor en libros y el valor razonable del activo intangible.

Queda prohibida cualquier reversión, tal como se estipuló para activos intangibles sujetos a amortización.

➤ España

La normativa española se estableció inicialmente en el Plan General de Contabilidad, Real Decreto 1643/1990. La entrada en la Unión Europea le llevó, a partir de enero del 2005, a adoptar estándares IASB para empresas cotizadas. España conformó un grupo de estudio del que resultó el Libro Blanco (junio 26 de 2002) donde se hacen recomendaciones sobre diferentes temas, entre ellos los activos intangibles.

Los españoles utilizan el término "inmovilizados inmateriales" para referirse a elementos patrimonial es intangibles, constituidos por derechos susceptibles de valoración económica. Regulan los gastos de investigación y desarrollo, concesiones administrativas, propiedad industrial, fondo de comercio, derechos de traspaso, aplicaciones informáticas, derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero y anticipos para inmovilizaciones inmateriales.

Definen el fondo de comercio (plusvalía comprada) como un conjunto de bienes inmateriales, como clientela, nombre o razón social y otros de naturaleza análoga que impliquen valor para la empresa. La cuenta sólo se abre en el caso que el fondo de comercio se adquiera a título oneroso; es decir, no permite la generación interna del fondo de comercio.

La valoración inicial es el importe que resulte de la transacción efectuada para su adquisición. Otros activos intangibles pueden ser generados internamente, como en el caso de aplicaciones informáticas y propiedad intelectual, después de inscribirlos en los organismos correspondientes.

La comisión que trabajó el capítulo 5 del Libro Blanco, Aspectos más relevantes de las NIC/NIIF a la normativa española: problemas de medición y valoración, determinó respecto al fondo de comercio que: "Los fundamentos de la Comisión, al preferir la amortización sistemática del fondo de comercio comprado, con independencia de la comprobación sistemática por deterioro, tienen su causa en las razones insuficientes para calificar como no amortizable un saldo tan frágil como el del fondo de comercio".

Anota además que "si éste (fondo de comercio) se ajusta, pero no se somete la correspondiente amortización, se corre el riesgo de incorporar continuamente el fondo de comercio internamente generado, que así pasaría a sustituir al viejo valor depreciado pero no amortizado, lo que quiebra uno de los principios más inveterados del modelo contable de las NIIF, como es la prohibición de capitalización de los fondos de comercio internos".²⁵

3.2.12. Ejemplos ilustrativos aplicando NIC 38.

➤ Adquisición separada

La empresa compro una *marca* por \$200,000.00 que le va a permitir la producción y comercialización de un producto durante 10 años.

Las marcas se consideran como activos intangibles, y cumple con los criterios de identificabilidad, se tiene el control y va a generar beneficios económicos futuros para la empresa. El activo intangible tiene una vida finita de 10 años, y por lo tanto tendrá que ser amortizado por el tiempo otorgado.

²⁵http://bibliotecadigital.icesi.edu.co/biblioteca_digital/bitstream/item/813/2/Comparacion_tratamiento_contable_activos_intangibles_diferentes_organismos_reguladores.PDF

DETALLE	DEBE	HABER
1		
Activos Intangibles (Marcas)	\$ 200,000.00	
Cuentas por Pagar		\$ 200,000.00
P/R La compra de la marca		
2		
Amortización del activo intangible	\$ 20,000.00	
Amortización acumulada – Activo Intan.		\$ 20,000.00
P/R La amortización de la marca		

➤ **Adquisición separada con venta posterior**

La empresa compro una patente por \$ 180,000.00 para un producto que se espera genere flujos durante 10 años. Existe el compromiso de parte de otra empresa de comprar la patente en el sexto año, al 35% del valor pagado inicialmente.

Las patentes se consideran como activos intangibles, y cumple con los criterios de identificabilidad, se tiene el control y va a generar beneficios económicos futuros para la empresa.

El activo intangible tiene una vida finita, y por lo tanto tendrá que ser amortizado por el tiempo que la patente genere flujos futuros, se debe considerar que tenemos un valor residual.

El valor de la patente es \$ 180,000.00 menos el valor residual \$ 63,000.00 ($\$180,000.00 \times 0,35$), el valor a amortizar es \$117,000.00, dividido para 5 años, nos da \$23,400.00 y se lo amortiza a 5 años porque se espera venderla a partir del sexto año.

DETALLE	DEBE	HABER
1		
Activos Intangibles (Patentes)	\$ 180,000.00	
Cuentas por Pagar		\$ 180,000.00
P/R La compra de la marca		

2		
Amortización del activo intangible	\$ 23,400.00	
Amortización acumulada – Activo Intan.		\$ 23,400.00
P/R La amortización de la patente		

➤ **Activo intangible generado internamente**

La empresa ha realizado los siguientes desembolsos en la generación de un activo intangible interno en la etapa de investigación: \$10,000.00 en investigación de mercado, \$25,000.00 por diseño del producto y \$4,000.00 por evaluación de productos. Durante la fase de investigación, la empresa no puede demostrar que existe un activo intangible que genere flujos económicos futuros.

Los desembolsos corresponden a la generación de un activo intangible en la etapa de investigación; por lo tanto, todos los desembolsos se reconocen directamente en gastos.

DETALLE	DEBE	HABER
1		
Gastos de Investigación	\$ 39,000.00	
Cuentas por Pagar		\$ 39,000.00
P/R Los gastos de investigación en la generación de un activo intangible.		

Luego de la etapa de investigación, la empresa realizó los siguientes desembolsos para la etapa de desarrollo: \$10,000.00 por costo de diseño y desarrollo; \$8,000.00 por gastos de pruebas y \$5,000.00 por gastos de corrección y nuevas pruebas, y estos demuestran que existe un activo intangible que va a generar flujos económicos.

2		
Activos Intangibles (Fase de desarrollo)	\$ 23,000.00	
Cuentas por Pagar		\$ 23,000.00
P/R Los desembolsos en la fase de desarrollo en la generación de un activo intangible.		

Capítulo 4

4. Tipo de Investigación.

El proyecto de investigación consistió en una investigación exploratoria y descriptiva, respecto a la aplicación de la NIC 38 en la implementación de las NIIF en las Compañías manufactureras de pescado en el Ecuador.

Exploratorias: Es la investigación que intenta facilitar un enfoque general, de tipo aproximativo, respecto a una determinada realidad. Este tipo de investigación se realiza especialmente cuando el tema elegido ha sido poco explorado y reconocido. Suele surgir también cuando aparece un nuevo fenómeno que por su novedad no admite una descripción sistemática o cuando los recursos del investigador resultan insuficientes para emprender un trabajo más profundo.

Descriptivas: Este tipo de investigación se preocupa principalmente por describir algunas características fundamentales de conjuntos parecidos de fenómenos, utilizando criterios sistemáticos para destacar los elementos esenciales de su naturaleza. Caracteriza un fenómeno o una situación concreta indicando sus rasgos diferenciadores.

Consiste en responder a las siguientes preguntas:

¿Qué es? ¿Cómo está? ¿Dónde está? ¿Cómo están relacionadas sus partes?

Los medios que fueron utilizados para el desarrollo de este proyecto fueron la revisión y análisis bibliográfico, así como la evidencia de otros ensayos realizados respecto a la aplicación e importancia de la NIC 38. Entre las fuentes bibliográficas mencionamos libros, folletos, revistas de investigación, publicaciones, datos estadísticos y páginas web.

Después de un minucioso proceso de búsqueda, procedimos a seleccionar los datos más relevantes que se adapten a nuestro estudio, como resultado se obtuvo información útil para la generación de conclusiones.

Capítulo 5

5. Transacciones que podrían generarse en la aplicación de la NIC 38 en una Industria Pesquera

5.1. Caso 1

La compañía TUNA S.A. está desarrollando un nuevo proceso productivo. A lo largo del año 2009, los desembolsos realizados fueron de USD 1,000 de los cuales USD 900 fueron soportados antes del 01 de diciembre de 2009, mientras que los USD 100 restantes lo fueron entre esa fecha y el 31 de diciembre de 2009. TUNA S.A. es capaz de demostrar que, el 01 de diciembre del 2009, el proceso productivo cumplía con los criterios para su reconocimiento como activo intangible.

La contabilización es como sigue:

Fecha	Concepto	Parcial	Debe	Haber
31/11/2009	-1-			
	<u>Gastos de Investigación</u>		\$ 900,00	
	Proceso Product.	\$ 900,00		
	<u>Bancos</u>			\$ 900,00
	P/r desembolsos realizados en la etapa de investigación.			

Fecha	Concepto	Parcial	Debe	Haber
31/12/2009	-2-			
	<u>Activos Intangibles</u>		\$ 100,00	
	Proceso Product.	\$ 100,00		
	<u>Bancos</u>			\$ 100,00
	P/r cap. Etapa de desarrollo.			

La gerencia financiera estima que el importe recuperable del conjunto de conocimientos incorporados en el proceso, hasta el momento, es de USD 500 considerando, en el cálculo del mismo los desembolsos futuros de

efectivo para completar el desarrollo del proceso productivo antes de poder utilizarlo.

La norma señala que todos los desembolsos que se incurren como parte del proceso de investigación deberán reconocerse como Gasto, para el caso del ejercicio planteado podemos identificar que el 01 de diciembre del 2009 la compañía afirma que a partir de esa fecha los desembolsos realizados cumplían con los criterios para reconocer un activo intangible definido en la etapa de desarrollo por lo cual antes del 1 de diciembre del 2009 se debió registrar al gasto.

Continuando con el caso, TUNA S.A. a lo largo del año 2010, los desembolsos realizados han sido por un monto de USD 2,000. La gerencia financiera estima que al final del año 2010 el valor recuperable del conjunto de conocimientos incorporados al proceso, hasta el momento asciende a USD 1,900 considerando, en el cálculo del mismo, los desembolsos futuros de efectivo para completar el desarrollo del proceso productivo antes de poder utilizarlo.

La norma señala que una entidad deberá evaluar cada año si el importe en libros de un activo de naturaleza intangible pudiera haberse deteriorado. Entonces analizamos que el valor capitalizado del activo intangible al 31 de diciembre del 2010 será 2100 (100+2,000), para determinar el deterioro de dicho activo comparamos su valor en libros con su importe recuperable.

Deterioro: (VL>IR)→ (VL-IR)

El valor en libros del activo es mayor a su importe recuperable, por lo cual se identifica un deterioro de USD 200,00 al 31 de diciembre del 2010.

Fecha	Concepto	Parcial	Debe	Haber
31/12/2009	-3-			
	<u>Gasto por Deterioro</u>		\$ 200,00	
	Proceso Product.	\$ 200,00		
	<u>Prov. por Deterioro</u>			\$ 200,00
	P/r cap. Etapa de desarrollo.			

5.2. Caso 2

TUNA S.A. quiere desarrollar un nuevo procesador informático, por este motivo el período comprendido entre el 01 de enero y el 31 de diciembre del 2009 se considera como fase de investigación y los gastos fueron los siguientes:

- ✓ Sueldos del personal USD 15,000
- ✓ Depreciaciones de los equipos utilizados USD 5,000
- ✓ Asesorías externas USD 20,000

A partir de enero de 2010 empieza la fase de desarrollo del procesador informático y los costos fueron los siguientes:

- ✓ Sueldos del personal USD 30,000
- ✓ Depreciaciones de los equipos utilizados USD 12,000
- ✓ Asesorías externas USD 50,000

En fecha 31 de diciembre de 2010, se considera que el proyecto ha sido un éxito.

Fecha	Concepto	Parcial	Debe	Haber
31/12/2009	-1-			
	<u>Gastos</u>		\$ 40,000.00	
	Sueldos de personal	\$ 15,000.00		
	Dep. Equipos	\$ 5,000.00		
	Asesorías externas	\$ 20,000.00		
	<u>Bancos</u>			\$ 40,000.00
	P/r gastos de investigación			

Fecha	Concepto	Parcial	Debe	Haber
31/12/2009	-2-			
	<u>Activo Intangible</u>		\$ 92,000.00	
	Programa Informático	\$ 92,000.00		
	<u>Bancos</u>			\$ 92,000.00
	P/r desarrollo programa informático			

5.3. Caso 3

El 01/01/11 la compañía TUNA S.A. adquirió la marca VANCAMPS por un valor de \$ 5,000,000.00

La compra de dicha marca esta respalda a través de un contrato, en el cual se cede el derecho de explotación de la marca al nuevo propietario. El objetivo de dicha negociación es abarcar el mercado que representaba.

Desarrollo

Se considera un Activo Intangible puesto que cumple con los criterios de reconocimiento establecidos en la NIC 38 en el párrafo 18, como son:

a.- Es **identificable**, puesto que al momento de ser adquirida fue separable de otros Activos Intangibles que poseía la Compañía vendedora.

b.- La compañía ejerce **control** sobre la misma, existe un contrato que da la certeza de que la Compañía TUNA S.A. es la nueva propietaria.

c.- El objetivo de adquirir dicha marca es el de obtener mayor mercado para mejorar sus niveles de ventas, por lo cual le permitiría a la Compañía **obtener beneficios económicos futuros**.

Cabe recalcar que independiente de los criterios mencionados anteriormente, la compañía adquiriente puede reconocer el Activo Intangible porque está realizando un desembolso por la compra, lo que permitirá de cierta forma medir el Activo de forma fiable.

Fecha	Concepto	Parcial	Debe	Haber
01/01/2011	-1-			
	<u>Activos Intangibles</u>		\$ 5.000.000,00	
	Marca Vancamps	\$ 5.000.000,00		
	<u>Bancos</u>			\$ 5.000.000,00
	P/r adquisición de la marca Vancamps			

Para el caso de una marca, resulta complicado estimar su vida útil, por lo cual se la considera que su vida útil es indefinida y se la someterá a deterioro al final del período en que se informa. (Capítulo 2.2.7)

5.4. Caso 4

Tuna S.A. pagó USD 200,000.00 por una licencia de pesca que tiene vigencia por un período de 5 años. El uso de esta licencia le permitirá a la Compañía realizar sus operaciones de forma normal, puesto que al no tener esta licencia el Gobierno Provincial no les permitiría desarrollar sus actividades.

El derecho de poder operar debido al pago por una licencia es considerado como un como un Activo Intangible. La entidad adquiriente ejerce un control debido al derecho contractual que posee por el uso de la licencia.

La licencia obtenida le permitirá a la entidad a realizar sus operaciones normales, por lo cual se van a generar beneficios económicos futuros.

El activo intangible en cuestión puede ser medido de forma fiable, ya que se conoce el precio pagado por el mismo el cual la norma define que se debe reconocer al costo y el mismo puede ser medido con fiabilidad.

Contabilización

Fecha	Concepto	Parcial	Debe	Haber
28/02/2011	-1-			
	<u>Activos Intangibles</u>		\$ 200.000,00	
	Licencia de Pesca	\$ 200.000,00		
	<u>Bancos</u>			\$ 200.000,00
	P/r pago de licencia de pesca			

Como la licencia tiene un período de duración, este período se lo considerara como su vida útil, lo cual permitirá amortizarlo de forma lineal, como se muestra a continuación:

Fecha	Concepto	Parcial	Debe	Haber
31/03/2011	-1-			
	<u>Gasto de Amort. Licencia</u>		\$ 33.333,33	
	Licencia de Pesca	\$ 33.333,33		
	<u>Amort. Acum. Licencia</u>			\$ 33.333,33
	P/r amortización al 31/12/11			

El gasto de Amortización se incurre a partir del mes de Marzo hasta Diciembre del período en curso.

5.5. Caso 5

El 01/01/10 Tuna S.A. adquirió el dominio de una página Web que se creó con la finalidad de que los clientes tengan acceso a realizar pedidos de manera más rápida y eficaz desde la comodidad de sus hogares o sus compañías, disminuyendo así el gasto laboral que implica la fuerza de ventas. El precio pagado por dicho dominio fue de USD \$ 1,000.000 el cual tiene una vigencia de 10 años.

El registro realizado por la Compañía fue el siguiente:

Fecha	Concepto	Parcial	Debe	Haber
01/01/2010	-1-			
	<u>Gasto de Ventas</u>		\$ 1.000.000,00	
	Página Web	\$ 1.000.000,00		
	<u>Bancos</u>			\$ 1.000.000,00
	p/r creación de página web			

De acuerdo a la normativa contable, el uso del mencionado dominio se debería considerar como un activo intangible, puesto que cumple con los criterios para su reconocimiento.

La entidad a través de la página web ha podido mejorar sus niveles de ventas y reducir el gasto por sueldos y comisiones por lo que según la

definición del marco conceptual referente a "Beneficios económicos futuros" señala que esto implica mejorar el nivel de ingresos o lograr una optimización o reducción de costos y gastos.

Como segunda observación tenemos que la entidad tiene un contrato que respalda el derecho del dominio por el uso de la página web por el cual se desembolsó una suma de USD de 1,000.000, esto demuestra que la entidad tiene el control sobre ese dominio.

Como parte de ese derecho contractual que posee la entidad podemos interpretar que dicho activo es identificable y se lo puede medir de forma fiable.

El asiento de ajuste para el período del 2011 sería el siguiente:

Fecha	Concepto	Parcial	Debe	Haber
31/01/2011	-1-			
	<u>Activos Intangibles</u>		\$ 1.000.000,00	
	Página Web	\$ 1.000.000,00		
	<u>Resultados Acumulados</u>			\$ 1.000.000,00
	p/r ajuste por error en contabilización			

El asiento por la amortización del período anterior sería el siguiente:

Fecha	Concepto	Parcial	Debe	Haber
31/01/2011	-1-			
	<u>Resultados Acumulados</u>		\$ 100.000,00	
	Página Web	\$ 100.000,00		
	<u>Amort. Acum. Pag/Web</u>			\$ 100.000,00
	P/r efecto de años anteriores por error contable			

Aunque el costo sea correcto en su medición inicial se deberá asegurar el beneficio económico futuro (en este caso es una reducción de gastos), por lo que se deberá contar en este caso con un presupuesto que asegure que los

costos que se ahorran en el lapso de 10 años son de al menos \$ 1,000,000 en el tiempo presente, (amortizando USD 100,000 cada período), caso contrario aunque se haya pagado por el activo y aunque este se amortice podría incurrir en un deterioro.

Conforme al párrafo 11 de la NIIF 1 "Adopción por primera vez" señala que los ajustes resultantes de sucesos y transacciones anteriores a la fecha de transición a las NIIF, se reconocerán directamente a las Ganancias Acumuladas (o, si fuera apropiado, en otra categoría del patrimonio)

El asiento de la amortización para el año corriente sería:

Fecha	Concepto	Parcial	Debe	Haber
31/12/2011	-1-			
	<u>Gasto de Amort.</u> <u>Pag/Web</u>		\$ 100.000,00	
	Página Web	\$ 100.000,00		
	<u>Amort. Acum.</u> <u>Pag/Web</u>			\$ 100.000,00
	P/r creación de página web			

5.6. Caso 6

El 01/01/11 la compañía adquirió la licencia SAP que será utilizada por el personal administrativo y de producción de la entidad, el costo de la misma es de USD 5,000.000 con un período de 10 años plazo de duración establecido en el contrato de adquisición.

Referente a esta licencia se la puede identificar como un Activo Intangible, puesto que no es de carácter monetario, es decir no se conserva en moneda, ni constituyen un activo que se recibirá en una cantidad determinable de dinero), no tienen apariencia física, puesto que es un software y no es tangible, el activo es identificable porque se establece un acuerdo contractual.

Considerando los otros criterios para su reconocimiento, la utilización de esta licencia permitirá optimizar las labores administrativas y de producción

de la Compañía por lo cual se considera que la utilización de este sistema, generará beneficios económicos futuros.

Fecha	Concepto	Parcial	Debe	Haber
01/01/2011	-1-			
	<u>Activos Intangibles</u>		\$ 5.000.000,00	
	Licencia- Sap	\$ 5.000.000,00		
	<u>Bancos</u>			\$ 5.000.000,00
	P/r adquisición de licencia			

La amortización de esta licencia se la realizará de forma lineal por el período que dura el contrato.

El asiento es como sigue:

Fecha	Concepto	Parcial	Debe	Haber
01/01/2011	-1-			
	<u>Gastos de Amort.</u> <u>Lic. SAP</u>		\$ 500.000,00	
	Licencia- Sap	\$ 500.000,00		
	<u>Amort. Acum.</u> <u>Lic. SAP</u>			\$ 500.000,00
	P/r Amort. Licencia sap			

Se deberá analizar el beneficio económico futuro. Este podría estar dado por una reducción en el gasto de personal, suministros, pero también que este sistema me permitiría ser más ágil mis operaciones y por ende crecer en mis ingresos (siempre debo asegurar el beneficio económico futuro)

En la práctica ningún activo de una compañía grande lo adquiere si no analiza antes el costo (lo que desembolsa) - beneficio (lo que le puede ingresar o ahorrarse).

5.7. Caso 7

Al 31/12/11 la gerencia de la compañía evalúa la adquisición de la licencia SAP y concluye que el valor pagado por la misma no cumplió con las expectativas en los referentes a los beneficios económicos que les iba a generar, por lo cual definen que para su entorno de negocio, dicho sistema resulta muy complejo. El valor en uso estimado por la gerencia financiera es de USD 4,000.000.

El párrafo 60 de la NIC 38 señala que para demostrar si un activo puede generar probables beneficios económicos la entidad evaluará los rendimientos económicos que se reciban del mismo utilizando los principios establecidos en la NIC 36.

La NIC 38 define que la entidad comprobará si un activo intangible ha experimentado una pérdida por deterioro del valor comparando su importe recuperable con su importe en libros de las siguientes formas:

- a) Anualmente, y
- b) En cualquier momento en el que exista un indicio de que el activo puede haber deteriorado su valor

Asimismo la NIC 36 en el párrafo 9 determina que la entidad evaluará al final de cada período sobre el que se informa, si existe algún indicio de deterioro del valor de algún activo. Si existiera algún indicio la entidad estimará el importe recuperable del activo.

El valor en libros del activo al 31/12/11 es de 4,500.000 (5,000.000-500,000) y su importe recuperable (valor en uso) es de 4,000.000.

$$(4,500.000-4,000.000)= \$500.000,00 \text{ Deterioro}$$

La contabilización por el deterioro del activo intangible sería la siguiente:

Fecha	Concepto	Parcial	Debe	Haber
31/12/2011	-1-			
	<u>Gastos por Deterioro</u>		\$ 500.000,00	
	Licencia- Sap	\$ 500.000,00		
	<u>Prov. Deterioro Lic.Sap</u>			\$ 500.000,00
	P/r Amort. Licencia sap			

5.8. Caso 8

El 01/04/08 TUNA S.A. obtiene una patente por un monto de USD 50,000. El valor razonable de la patente el 31 de diciembre del 2008 es de USD 80,000. En fecha 31 de diciembre del 2009, el valor razonable de la patente es de USD 60,000. En fecha al 31 de diciembre 2010, el valor razonable de la patente es de USD 40,000.

El criterio utilizado por la compañía para la **medición posterior al reconocimiento inicial del activo es el modelo de revaluación.**

La patente se considera un activo intangible puesto que la entidad lo puede **identificar** claramente y surge de un derecho contractual por el cual la adquirente ejerce **el control** sobre la misma, el uso de esa patente permitirá comercializar bienes en el mercado en donde se satisface el criterio de **beneficios económicos futuros.**

La contabilización para cada período sería la siguiente:

Fecha	Concepto	Parcial	Debe	Haber
01/04/2008	-1-			
	<u>Activo Intangible</u>		\$ 50,000.00	
	Patente	\$ 50,000.00		
	<u>Bancos</u>			\$ 50,000.00
	P/r compra de patente			

Como se menciona en el ejercicio al 31 de diciembre del 2008 se produce un cambio del valor razonable de dicha patente por lo cual la norma señala Si se incrementa el importe en libros de un activo intangible como

consecuencia de una revaluación, dicho aumento se reconocerá en otro resultado global y **acumulado en el patrimonio en una cuenta de superávit de revaluación.**

Fecha	Concepto	Parcial	Debe	Haber
31/12/2008	-2-			
	<u>Activo Intangible</u>		\$ 30,000.00	
	Patente	\$ 30,000.00		
	<u>Superávit (Déficit por revaluación)</u>			\$ 30,000.00
	P/r revaluación de patente.			

Posteriormente al 31 de diciembre del 2009 se produce una disminución del valor de la patente, para este caso la NIC 38 es clara y señala que cuando se reduzca el importe en libros de un activo intangible como consecuencia de una revaluación, dicha disminución se reconocerá en el resultado del periodo. Sin embargo, la disminución se reconocerá en otro resultado global en la medida en que existiera saldo acreedor en el superávit de revaluación en relación con ese activo.

Fecha	Concepto	Parcial	Debe	Haber
31/12/2009	-3-			
	<u>Superávit (Déficit por revaluación)</u>		\$ 20,000.00	
	Patente	\$ 20,000.00		
	<u>Activo Intangible</u>			\$ 20,000.00
	P/r disminución de la patente a dic.09			

Para el 31/12/10 se genera la misma situación precedente al 2009, en cuyo caso se debe considerar que aún existe un saldo en la cuenta Superávit (Déficit por Revaluación) la cuenta disminuirá debido a que posterior a la revaluación del activo su valor en libros superaba a su importe recuperable. La diferencia entre el saldo del monto revaluado y el valor al cierre se reconocerá como gasto por deterioro del activo.

Fecha	Concepto	Parcial	Debe	Haber
31/12/2010	-1-			
	<u>Superávit (Déficit por revaluación)</u>		\$ 10,000.00	
	Gastos por Deterioro		\$10,000.00	
	<u>Activo Intangible</u>			\$ 10,000.00
	Prov.por Deterioro			\$ 10,000.00
	P/r disminución de la patente a dic.10			

5.9. Caso 9

La compañía tiene a finales del ejercicio 2009 una patente por un precio de adquisición de USD 48,000. Su amortización acumulada al 31 de diciembre de 2009 es de USD 8,000 y la vida útil restante es de 10 años.

Antes de efectuar el cierre del 2009, la empresa tiene conocimiento que el valor de mercado de la patente ha incrementado un 50% más. El valor de uso de la patente no desciende por debajo de su precio de adquisición. La compañía decide utilizar el método de revaluación de activos.

Para este caso la norma señala en su párrafo 80 que cuando se revalúa un activo intangible, la amortización acumulada hasta la fecha de la revaluación puede ser tratada de dos maneras:

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

Rubro	Costo	Revaluación	Diferencia
Patente	48.000,00	72.000,00	24.000,00
Amort. Acumulada	(8.000,00)	(12.000,00)	(4.000,00)
Importe en Libros	40.000,00	60.000,00	20.000,00

La contabilización sería la siguiente:

Re expresada proporcionalmente:

Fecha	Concepto	Parcial	Debe	Haber
31/12/2010	-1-			
	<u>Activos Intangibles</u>		\$ 24,000.00	
	Patente			
	<u>Amort. Acum. Patente</u>			\$ 4,000.00
	Superávit (Déficit por revaluación)			\$ 20,000.00
	P/r disminución			

Eliminada contra el importe en libros bruto del Activo

Fecha	Concepto	Parcial	Debe	Haber
31/12/2010	-1-			
	<u>Activos Intangibles</u>		\$ 24,000.00	
	Patente			
	<u>Amort. Acum. Patente</u>		\$ 8,000.00	
	Superávit (Déficit por revaluación)			\$ 32,000.00
	P/r disminución			

5.10. Efecto de Adopción por primera vez

- a) La Compañía empieza sus operaciones en el año 2009
- b) Los valores incluidos en la base contable contienen los ajustes por adopción por primera vez de las NIIF

- c) En el año 2009 el gasto deducible fue el 1% de las cuentas por cobrar comerciales de acuerdo con la LORTI US\$ 1,000
- d) En el año 2010 el gasto deducible fue el 1% de las cuentas por cobrar comerciales de acuerdo con la LORTI US\$ 2,000
- e) Durante el año 2010 el terreno se revaluó en US\$ 200,000
- f) Los porcentajes de depreciación de acuerdo con el RLORTI son:
 - a) Inmuebles 5%
 - b) Maquinarias y Equipos 10%
 - c) Vehículos 20%
 - d) Equipo de Computación 33%
- e) La amortización de inversiones en general de acuerdo con la LORTI es del 20% anual
- f) Los ingresos diferidos tributaron en el año en que se percibieron

Para efectos del siguiente caso nos concentraremos en el caso particular de los intangibles y su efecto diferido

1. Al 31/12/09 la Compañía en sus estados financieros tenía registrado una amortización por Goodwill cuya amortización en libros es de USD 120,000 a razón del 30%. La Compañía adopta las NIIF el 01/01/11. Como resultado del proceso de adopción se reconoce que de acuerdo a la NIC 38 el Goodwill no debe ser amortizado, por lo cual se procede a realizar el siguiente ajuste:

Fecha	Concepto	Parcial	Debe	Haber
01/01/2011	-1-			
	<u>Amort. Acum.</u> <u>Goodwill</u>		\$ 120.000,00	
	Goodwill	\$ 120.000,00		
	<u>Resultados</u> <u>Acumulados</u>			\$ 120.000,00
	P/r ajuste por efecto adop. NIIF			

2. Al 31/12/09 Tuna S.A. presentó en su Estado de Situación Financiera un valor por USD 100,000 correspondientes a Gastos Preoperativos los cuales se amortizaron a razón del 30%.

De acuerdo a la normativa contable, estos gastos no deberían ser considerados como activos intangibles, sino que deberían ser cargados directamente a resultados.

Los asientos de ajustes serían los siguientes:

Fecha	Concepto	Parcial	Debe	Haber
01/01/2011	-2-			
	<u>Resultados Acumulados</u>		\$ 40.000,00	
	Gastos Preoperativos	\$ 40.000,00		
	<u>Activo-Gastos Preop</u>			\$ 40.000,00
	P/r ajuste por efecto adop. NIIF			

Diferencias entre Balance Contable y el Balance Tributario

		IMPUESTO DIFERIDO- BALANCE INICIAL		
		Consecuencia Futura		
		Imponible / (Deducible)	Activo por Impuesto Diferido	Pasivo por Impuesto Diferido
Tasa para el cálculo de Impuesto Diferido			24%	
DIFERENCIAS TEMPORALES				
1	Provisión para Cuentas Incobrables	\$ -27.000,00	\$ -6.480,00	
2	Provisión para Obsolescencia de Inventarios	\$ -50.000,00	\$ -12.000,00	
3	Depreciación Edificios	\$ 8.000,00		\$ 1.920,00
4	Depreciación Vehículos	\$ -78.000,00	\$ -18.720,00	
5	Amortización de Gastos Preoperativos	\$ -60.000,00	\$ -14.400,00	
6	Amortización de Goodwill	\$ 80.000,00		\$ 19.200,00
7	Provisiones	\$ -40.000,00	\$ -9.600,00	
8	Provisión para Jubilación Patronal	\$ -7.800,00	\$ -1.872,00	
9	Provisión para Desahucio	\$ -5.000,00	\$ -1.200,00	
10	Ingresos Diferidos	\$ -100.000,00	\$ -24.000,00	
Total diferencias temporales		\$ -279.800,00	\$ -88.272,00	\$ 21.120,00

Los ajustes por efectos de adopción por primera vez se registran contra Resultados Acumulados.

Fecha	Concepto	Parcial	Debe	Haber
01/01/2011	-3-			
	<u>Activos por Imptos. Diferidos</u>		\$ 88.272,00	
	<u>Resultados Acumulados</u>			
	P/r ajuste por efecto adop. NIIF			\$ 88.272,00

Fecha	Concepto	Parcial	Debe	Haber
01/01/2011	-4-			
	<u>Resultados Acumulados</u>		\$ 21.120,00	
	<u>Pasivos por Imptos. Diferidos</u>			
	P/r ajuste por efecto adop. NIIF			\$ 21.120,00

BALANCE INICIAL
AL 01 DE ENERO DEL 2011

Descripción	Base NEC	Ref.	Efecto Adopción por Primera Vez	Base NIIF	Base Fiscal	Diferencia	Tipo de Diferencia	
							T/P	Pasivo / (Activo)
ACTIVOS								
ACTIVOS CORRIENTES								
Caja y bancos	130.000			130.000	130.000	-		
Cuentas por cobrar comerciales	300.000			300.000	300.000	-		
Provisión para cuentas incobrables	(30.000)			(30.000)	(3.000)	(27.000)	T	(27.000)
Inventarios	400.000			400.000	400.000	-		
Provisión para obsolescencia de inventarios	(50.000)			(50.000)	-	(50.000)	T	(50.000)
Total activos corrientes	750.000			750.000	827.000	(77.000)		
PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO								
Terrenos	1.000.000			1.000.000	800.000	200.000	P	
Edificios	400.000			400.000	400.000	-		
Maquinaria y equipos	800.000			800.000	800.000	-		

Vehículos	300.000			300.000	300.000	-		
Total costo	2.500.000			2.500.000	2.300.000	200.000	P	
(-) Depreciación acumulada								
Depreciación acumulada Edificios	(32.000)			(32.000)	(40.000)	8.000	T	8.000
Depreciación acumulada de Maquinaria y Equipos	(160.000)			(160.000)	(160.000)	-		
Depreciación Vehículos	(198.000)			(198.000)	(120.000)	(78.000)	T	(78.000)
Total depreciación acumulada	(390.000)			(390.000)	(320.000)	(70.000)	T	
Propiedad Planta y Equipo, Neto	2.110.000			2.110.000	1.980.000	130.000		
OTROS ACTIVOS:								
Gastos Preoperativos	100.000	AJ.2	(40.000)	100.000	100.000	-		
Amortización preoperativos	(60.000)			(100.000)	(40.000)	(60.000)	T	(60.000)
Goodwill	200.000	AJ. 1		200.000	200.000	-		
Amortización Goodwill	(120.000)		120.000	-	(80.000)	80.000	T	80.000
Total otros activos	120.000			200.000	180.000	20.000		
ACTIVO POR IMPUESTO DIFERIDO		AJ. 3		88.272	-			
TOTAL ACTIVOS	2.980.000			3.148.272	2.987.000	73.000		

BALANCE INICIAL
AL 01 DE ENERO DEL 2011

Descripción	Base NEC	Ref.	Efecto Adopción por Primera Vez	Base NIIF	Base Fiscal	Diferencia	Tipo de Diferencia	
							T/P	Pasivo / (Activo)
PASIVOS Y PATRIMONIO								
PASIVOS CORRIENTES								
Obligaciones bancarias	1.012.200			1.012.200	1.012.200			
Cuentas por pagar a proveedores	350.000			350.000	350.000			
Provisiones	100.000			100.000	100.000	(40.000)	T	(40.000)
Participación a Trabajadores	45.000			45.000	45.000			
Impuesto a la Renta	86438			78.938	78.938			
Total pasivos corrientes	1.593.638			1.586.138	1.586.138	(40.000)		
PASIVOS A LARGO PLAZO:								
Provisión Jubilación	7.800			7.800		(7.800)	T	(7.800)
Provisión Desahucio	10.000			10.000	5.000	(5.000)	T	(5.000)
Total pasivos a largo plazo	17.800			17.800	5.000	(12.800)		
INGRESOS DIFERIDOS	100.000			100.000	300.000	(100.000)	T	(100.000)

PASIVO POR IMPUESTO DIFERIDO				21.120.000				
TOTAL PASIVOS	1.711.438			1.725.058	1.551.138	(152.800)		
PATRIMONIO DE LOS ACCIONISTAS:								
Capital social	1.200.000			1.200.000	1.200.000			
Reserva por valuación	200.000			200.000				
Resultados Acumulados		AJ.3 - 4		67.152				
Utilidades Acumuladas								
Pérdidas Acumuladas	(300.000)	AJ.1 - 2	80.000	(220.000)	(260.000)			
Utilidad del ejercicio	168.563			176.063	495.863			
Total patrimonio	1.268.563			1.423.215	1.435.863			
TOTAL PASIVOS Y PATRIMONIO	2.980.000			3.148.272	2.987.000			

Conclusión.

En base a las investigaciones realizadas podemos concluir que el principal problema que se da con los activos intangibles, es al momento de su reconocimiento inicial y posterior, puesto que la normativa es inflexible con estos criterios definidos en el párrafo 21 de la NIC 38, además sobre la valoración que se realice para los mismos. Las NIIF exige que las partidas en sus Estados Financieros deben presentarse a su valor razonable, resulta difícil identificar un mercado activo en donde se comercialicen intangibles como las marcas, por lo cual la mejor estimación será el precio pagado por la compra de los intangibles considerando los beneficios económicos futuros que generará dicha adquisición, tomando en consideración que la NIIF 1 me permite reconocer como costo atribuido el valor razonable de dicho activo.

Independiente de que un activo intangible debe reconocerse en el momento inicial al costo, al final del periodo se deberá evaluar si su valor en libros no se ha deteriorado, para ello la gerencia deberá contar con un presupuesto en donde se vean reflejados los beneficios económicos que surgen del activo intangible, en este caso sería el aumento de las ventas o una mayor participación el mercado.

Bibliografía

1. Banco Central del Ecuador.
http://www.portal.bce.fin.ec/vto_bueno/seguridad/ComercioExteriorEst.jsp. 2010.
2. Banco Central del Ecuador; “Comercio exterior – Estadísticas – Exportaciones NANDINA”
http://www.portal.bce.fin.ec/vto_bueno/seguridad/ComercioExteriorEst.jsp.2010
3. Bertha Silva Palavecinos, Digna Azua Álvarez -
<http://www.capic.cl/capic/media/ART5SilvaAzua.pdf>
4. Diario Hoy; “Atún en conserva gana mercado – 4 de septiembre de 2007”; <http://www.hoy.com.ec/noticias-ecuador/atun-en-conserva-gana-mercado-276436-276436.html>; 2010.
5. El Universo; “Ecuador lideró capturas de atún en la región – 11 de febrero de 2007”;
<http://archivo.eluniverso.com/2007/02/11/0001/9/B078AEC0AC93456BA9465FCED0ECE455.aspx>; 2009
6. FAO; “*Colecciones de estadísticas de pesca - Capturas nominales mundiales del atún*”; <http://www.fao.org/fishery/statistics/tuna-catches/es>. 2010.
7. FAO; “*Global Tuna Fisheries and Utilization*”;
<http://www.fao.org/fishery/topic/16917/en>. 2009.
8. FAO; “*Global Tuna Catches*”;
<http://www.fao.org/fishery/statistics/software/fishstat/en>. 2010
9. FAO Globefish; “World Tuna Markets” - <http://www.globefish.org/vol-74-world-tuna-markets.html> , 2010
- 10.FAO; “Tuna Fisheries and Utilization” -
<http://www.fao.org/fishery/topic/16917/en#catches> . 2010
- 11.Guía de la OCDE para Activos Intangibles.
- 12.Leandro Cañibano Calvo - Ana Gisbert Clemente -
<http://www.aeca.es/ponencias/anexo1anagisbert.pdf>

13. Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno y el Reglamento de Aplicación
14. Norma Internacional de Contabilidad para Activos Intangibles NIC 38
15. Norma Internacional de Contabilidad para Deterioro de Activos NIC 36
16. Norma Internacional de Contabilidad para la Presentación de Estados Financieros NIC 1
17. Norma Internacional de Contabilidad de Impuestos a las Ganancias NIC 12
18. Norma Internacional de Información Financiera Adopción por Primera Vez NIIF 1
19. Norma Internacional de Información Financiera de Combinación de Negocios NIIF 3
20. Michael Tayles -
http://www.accid.org/revista/documents/RCD_3_NT4CAS.pdf
21. Organización Interprofesional del Atún; “El sector atunero”;
<http://www.interatun.com/SectorAtunero.html>; 2009
22. Partida doble - <http://pdfs.wke.es/5/1/2/6/pd0000015126.pdf>