ILUMNO

INTANGIBLES (NIC-38)

Elaborado por:
Lic. Rocío Pauletti

INTANGIBLES (NIC-38)

ACTIVOS INTANGIBLES

En esta unidad se estudian los activos intangibles, que no se agotan, ni se deprecian, estos se amortizan.

La NIC-38 activos intangibles es la que regula el manejo contable de este tipo de activos. El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) (2010) la define como:

> Un activo intangible es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física (IASB, 2010, p.A844).

N.o1 se hace referencia a una aclaración de la NIC-38

Es decir, se habla de activos que no pueden tocarse, pero que existen y representan un valor económico para la empresa importante. En la Figura 1.

UN ACTIVO ES UN RECURSO

Controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados

Del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos

Figura 1. ¿Qué es un activo?
Fuente: IASAB 2010

La misma norma da algunos ejemplos de activos intangibles (ver Figura 2)

PROGRAMAS INFORMÁTICOS	PATENTES	DERECHOS DE AUTOR	PELÍCULAS	LISTAS DE CLIENTES	DERECHOS POR SERVICIOS HIPOTECARIOS
LICENCIA DE PESCA	CUOTAS DE IMPORTACIÓN	FRANQUICIAS	RELACIONES COMERCIALES CON CLIENTES O PREVEEDORES	CUOTAS DE MERCADO	DERECHOS DE COMERCIALIZACIÓN
CONOCIMIENTO CIENTÍFICO O TECNOLÓGICO	DISEÑO E IMPLEMENTACIÓN DE NUEVOS PROCESOS O SISTEMAS	LICENCIAS O CONCESIONES	PROPIEDAD INTELECTUAL	CONOCIMIENTOS COMERCIALES	MARCAS (INCLUYENDO DENOMINACIONES COMERCIALES Y DERECHOS EDITORIALES)

Figura 2. ¿Activos intangibles
Fuente: IASAB 2010

Pero se hace la salvedad que para que los activos de la lustración No.2 se consideren activos intangibles deben cumplir con los requisitos de la Figura 3.

Figura 3. Requisitos para ser activos intangibles
Fuente: IASAB 2010

Si no cumple con los requisitos, en lugar de ser considerado activo intangible será reconocido como gasto del periodo que corresponda. El IASB (2010), establece ciertas pautas para identificar los activos intangibles, entre ellos:

IDENTIFICABILIDAD

- Que el activo sea identificable para poderlo distinguir de la plusvalía.
- Un activo es identificable si:
  - Es separable (susceptible de ser separado o dividido de la entidad y vendido, transferido, dado en explotación, arrendado o intercambiado).
  - Surge de derechos contractuales o de otros derechos de tipo legal (con independencia de que esos derechos sean transferibles o divisibles de la entidad o de otros derechos y obligaciones).

CONTROL SOBRE EL RECURSO

- La empresa controlará un activo siempre que tenga el poder de obtener los beneficios económicos futuros que procedan de los recursos.
- Pueda restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios.
- Los conocimientos técnicos y de mercado pueden dar lugar a beneficios económicos futuros: derechos legales como la propiedad intelectual, el derecho de copia, la restricción de los acuerdos comerciales (si estuvieran permitidos), obligación legal de los empleados de mantener la confidencialidad.
- Equipo de personas capacitadas, de manera que pueda identificar posibilidades de mejorar su nivel de competencia mediante la formación especializada, que producirá beneficios económicos en el futuro (con el debido cuidado al considerar esto un activo intangible, ya que no tiene la empresa mucha certeza de mantener esos funcionarios trabajando).
- La empresa 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, éstos vayan a continuar demandando los bienes y servicios que se vienen ofreciendo. Sin embargo, el control es poco para asegurar que se mantenga la fidelidad de los clientes, por lo que hay que tener cuidado al considerar si la cartera de clientes; la cuota de mercado; las relaciones con el cliente; y la lealtad de los clientes, cumplen la definición de activo intangible.

EXISTENCIA DE BENEFICIOS ECONÓMICOS FUTUROS

- Ingresos de actividades comunes originados de la venta de productos o servicios.
- Ahorros de costo y otros beneficios diferentes que se deriven del uso del activo por parte de la empresa.
- Por ejemplo: el uso de la propiedad intelectual, en el proceso de producción puede bajar los costos de producción futuros, en lugar de aumentar los ingresos de actividades ordinarias futuros.

Antes de continuar, se identifican términos relevantes aplicados por el IASB (2010), en la NIC-38, (ver Figuras 4 y 5) como son mercado activo, investigación, desarrollo, activos monetarios y amortización.

MERCADO ACTIVO

Un mercado activo es un mercado en el que se presentan todas las sigueintes condiciones

- Los bienes o servicios intercambiados en el mercado son homogéneos
- Se pueden encontrar en todo momento compradores y vendedores
- Los precios están disponibles al público

Figura 4. Mercado activo
Fuente: Elaboración propia

- **Investigación** es un estudio original y planificado, emprendido con el fin de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos
- **Desarrollo** es la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico, a un plan o diseño en particular para la producción de materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos, o sustancialmente mejorados, antes del inicio de su producción o utilización comercial
- Son **activos monetarios** tanto el dinero en efectivo como otros activos, por los que se recibirán unas cantidades fijas o determinables de dinero
- **Amortización:** distribución sistemática del importe depreciable de un activo intangible durante su vida útil

Figura 5. Definiciones importantes
Fuente: Elaboración propia

CLASES DE PARTIDAS DE ACTIVOS INTANGIBLES

Conocemos ya varios tipos de clasificaciones de activos intangibles, siempre que cumplan con todas las condiciones mencionadas. Sin embargo, podemos separarlos en dos grandes rubros (ver Figura 6)

Los que representan la utilización de servicios o consumo de bienes, que se espera que en el futuro generen ingresos y se tratarán como gastos diferidos hasta materializar esos ingresos.

(Gastos de organización, gastos de colocación de valores)

Bien que no se pueden tocar y que representa un derecho que:

- Reduce costos de producción
- Mejora la calidad del producto
- Alienta la aceptación del producto en el mercado

(Licencias, patentes, marcas registradas)

Figura 6. Activos intangibles
Fuente: IASB (2010)

INTEGRACIÓN DEL COSTO Y PROCESO DE AMORTIZACIÓN DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES

La NIC-38 dice que un activo intangible se medirá en un principio por su costo. Además, se diferencia entre los activos intangibles que se compran a terceros y los que se desarrollan dentro de la misma empresa:

ACTIVO INTANGIBLE ADQUIRIDO

Este tipo de activo puede ser medido fácilmente si es pagado en efectivo o con otros activos monetarios. El costo comprende:

- El precio de adquisición (con los aranceles de importación y los impuestos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir los descuentos comerciales y las rebajas)
- Cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto, por ejemplo:
- Los costos de las remuneraciones a los empleados y honorarios profesionales, originados directamente de poner el activo en sus condiciones de uso.
- Los costos de confirmación que el activo funciona apropiadamente.

Hay desembolsos que no forman parte del costo de un activo intangible, por ejemplo: costos de introducción de un nuevo producto o servicio, actividades publicitarias y promocionales; costos de apertura del negocio en una nueva localización o nuevo segmento de clientela, costos de formación del personal; costos de administración y otros costos indirectos generales.

HAY DESEMBOLSOS QUE NO FORMAN PARTE DEL COSTO DE UN ACTIVO INTANGIBLE, POR EJEMPLO: COSTOS DE INTRODUCCIÓN DE UN NUEVO PRODUCTO O SERVICIO, ACTIVIDADES PUBLICITARIAS Y PROMOCIONALES

El reconocimiento de los costos del valor en libros de un activo intangible finalizará cuando el activo se encuentre en el lugar y condiciones necesarias para operar de la manera prevista por la gerencia, al igual que en los otros activos fijos.

ACTIVO INTANGIBLE GENERADO INTERNAMENTE

El costo de un activo intangible generado internamente, será la suma de los desembolsos incurridos desde el momento en que el elemento cumple las condiciones para su reconocimiento. La norma prohíbe la reintegración, en forma de elementos del activo, de los desembolsos reconocidos anteriormente como gastos.

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

- Los costos de materiales y servicios utilizados o consumidos en la generación del mismo.
- Los costos de las remuneraciones a los empleados nacidas de la generación del activo.
- Los honorarios para registrar los derechos legales.
- La amortización de patentes y licencias que se utilizan para generar activos intangibles.

Se pueden reconocer los costos por intereses como componentes del costo de los activos intangibles generados internamente, para esos efectos se deben seguir las indicaciones de la NIC-23.

También la NIC-38 indica que los siguientes conceptos no son componentes del costo de los activos intangibles generados internamente: gastos administrativos, de venta u otros gastos indirectos de carácter general, a menos que sea 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 trabajará con el activo.

Existen algunos activos intangibles que tienen una vida limitada, por contrato, por ley o por estimación. Pero hay otros que su vida no tiene un límite previamente definido.

En este último caso, la NIC-38 explica que el término indefinido no significa infinito. La empresa determinará 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 empresa.

El IASB (2010) establece que:

> **...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. (IASB, 2010, p. A859).**

BIENES CON UNA VIDA ÚTIL LIMITADA

Cuando un activo intangible tiene vida útil indefinida no se aplica amortización, en el momento en que pierden su valor se debe dar de baja completamente.

Análisis de activos intangibles de vida limitada y el proceso de amortización de sus costos

En estos activos intangibles se procede de manera similar al proceso de depreciación de un activo fijo tangible. La diferencia radica en que se utiliza la cuenta amortización en lugar de depreciación.

A continuación, un ejemplo del registro de la amortización:

30/09/2014	**GASTOS POR AMORTIZACIÓN DE ACTIVO INTANGIBLE**	**168.000,00**	
	Amortización acumulada activo intangible		168.000,00
	Registro de la amortización del activo intangible, método de línea recta.		

Para determinar la vida útil, la NIC-38 indica que se deben considerar ciertos factores que se visualizan en la Figura 7.

FACTORES PARA DETERMINAR LA VIDA ÚTIL

- La utilización esperada del activo por parte de la empresa
- Los ciclos típicos de vida del producto, así como las estimaciones de la vida útil, para tipos similares de activos que tengan una utilización parecida
- La influencia de obsolescencia técnica, tecnológica, comercial u otra
- La estabilidad de la industria en la que opere, también los cambios en la demanda de mercado para los productos o servicios fabricados con el activo
- Las actuaciones esperadas de los competidores (actuales o potenciales)
- El nivel de los pagos por mantenimiento necesarios para conseguir los beneficios económicos esperados del A.I., así como la capacidad y voluntad de la empresa para alcanzar ese nivel
- El periodo en que se controle el activo, si estuviera limitado, así como los límites (legales o de otro tipo) sobre el uso del elemento
- Si la vida útil del activo depende de las vidas útiles de otros activos poseídos por la empresa

Figura 7. Factores para determinar la vida útil
Fuente: IASB (2010)

En el caso de los programas informáticos y activos intangibles tendrán una rápida obsolescencia tecnológica. Por tanto, es probable que su vida útil sea corta.

La vida útil de un activo intangible (A.I.) que surja de un derecho contractual o legal de otro tipo, no excederá el tiempo de esos derechos. El tiempo podría ser inferior, dependiendo del periodo en el cual la empresa espera utilizar el A.I.

Sobre el periodo y método de amortización el IASB (2010), indica en la NIC-38:

- El importe depreciable de un activo intangible con una vida útil finita, se distribuirá sobre una base metódica a lo largo de su vida útil.
- La amortización comenzará cuando el activo esté utilizable, es decir, cuando se encuentre en el sitio y las condiciones necesarias para que pueda operar de la manera deseada por la gerencia.
- El cargo por amortización de cada período se reconocerá en el resultado del periodo.
- Pueden utilizarse diversos 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
  - El de las unidades de producción
- Se supondrá que el valor residual de un activo intangible es nulo salvo que:
  - Haya un compromiso, por parte de un tercero, de comprar el activo al final de su vida útil
  - Exista un mercado vigente para el activo
  - Pueda establecerse el valor residual con referencia a este mercado
  - Sea factible que este mercado exista al final de la vida útil del activo (p. A861)

REGISTRO CONTABLE DE LA ADQUISICIÓN DE INTANGIBLES Y SU PRESENTACIÓN

Los activos intangibles deben presentarse en el estado de situación financiera (E.S.F), al final del grupo de los activos. Por ejemplo, resumiendo el contenido del E.S.F., quedaría así:

14000 PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO

14100	No depreciable
14110	Terrenos
14200	Depreciable
14240	Maquinaria y equipo de fábrica
142401	(-) Depreciación acumulada maquinaria y equipo de fábrica
14250	edificios
142501	(-) Depreciación acumulada edificios
14260	Vehículos
142601	(-) Depreciación acumulada vehículos
14400	Agotable
14410	Minas y canteras
14420	Pozos petroleros
14430	Bosques

15000 ACTIVOS INTANGIBLES

15100	No amortizable
15110	Marcas de fábrica
15200	Amortizable
15210	Patentes
15220	Derechos de autor
15240	Franquicias

El IASB (2010), en la NIC-38 indica que debe revelarse en los estados financieros que se pueden ver en la Figura 8:

INFORMACIÓN A REVELAR
La entidad revelará la siguiente información para cada una de las clases de activos intangibles, distinguiendo entre los activos que se hayan generado internamente y los demás:
Si las vidas útiles son indefinidas o finitas (vidas útiles o porcentajes de amortización utilizados)
Los métodos de amortización utilizados
El importe en libros bruto y la amortización acumulada
La partida o partidas, del E.R., 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 (separando los que procedan de desarrollos internos, los adquiridos por separado o en combinaciones de negocios)
Los activos mantenidos para la venta
Los incrementos y decrementos, procedentes de revaluaciones, de pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas en otro resultado integral
Las pérdidas por deterioro del valor reconocidas, en el resultado del periodo
Las reversiones de anteriores pérdidas por deterioro del valor, a lo largo del periodo
El importe de la amortización reconocida durante el periodo
Las diferencias netas de cambio
Otros cambios habidos en el importe en libros durante el periodo.

Figura 8. Información a revelar
Fuente: IASB (2010)

CASOS QUE PUEDEN SER REGISTRADOS COMO ACTIVOS INTANGIBLES

Franquicias

Todos conocen las cadenas de comida rápida que existen en Costa Rica, la mayoría se maneja en forma de franquicia, es decir, el dueño de la idea original, hace un tiempo, abrió un restaurante en alguna parte del mundo, suponga como la mayoría que fue en USA, luego de un tiempo decide hacer crecer su negocio, pero no quiere ser él quien corra con todos los riesgos de ampliar sus fronteras fuera de su ciudad o país y prefiere vender el nombre.

UNA PERSONA O EMPRESA COMPRA EL DERECHO DE USAR EL NOMBRE, LA IMAGEN, LAS RECETAS, EL LOGOTIPO Y TODO LO QUE REPRESENTE A ESA CADENA DE COMIDA RÁPIDA EN EL MUNDO

Entonces en Costa Rica, una persona o empresa compra el derecho de usar el nombre, la imagen, las recetas, el logotipo y todo lo que represente a esa cadena de comida rápida en el mundo.

El comprador que abre la franquicia en Costa Rica paga un monto considerable por esos derechos y contabiliza como un activo intangible, el cual amortiza durante el plazo que dure la franquicia comprada.

Para la empresa de origen, que otorga la franquicia, esa venta representa un ingreso que envía al estado de resultados.

Marcas registradas

En este mundo de cambios y de cultura consumista, tener una marca que diferencie el producto de los demás es algo fundamental.

En mercadeo se aprende la importancia de marca, nombre y logo. El tema es que también se vive en una época donde es muy fácil hacer trampas con estos aspectos, de aquí la importancia que la marca esté registrada para tener el derecho y la exclusividad; y en el caso de comprobarla tener herramientas legales en caso que alguien intente robarla.

Cualquier gasto que se haga para promocionar la marca, por ejemplo, publicidad, se deberá enviar al estado de resultados del periodo donde ocurra.

Si la marca registrada es creación de la propia empresa, el único desembolso que podría enviar al costo sería el correspondiente a gastos legales por registrar. Todos los gastos de creación y publicidad de la misma para hacerla conocida se envían al estado de resultados.

Caso contrario, si la marca es comprada a un tercero, se contabiliza como parte de su costo el valor de compra y todos los gastos legales directamente relacionados con la adquisición.

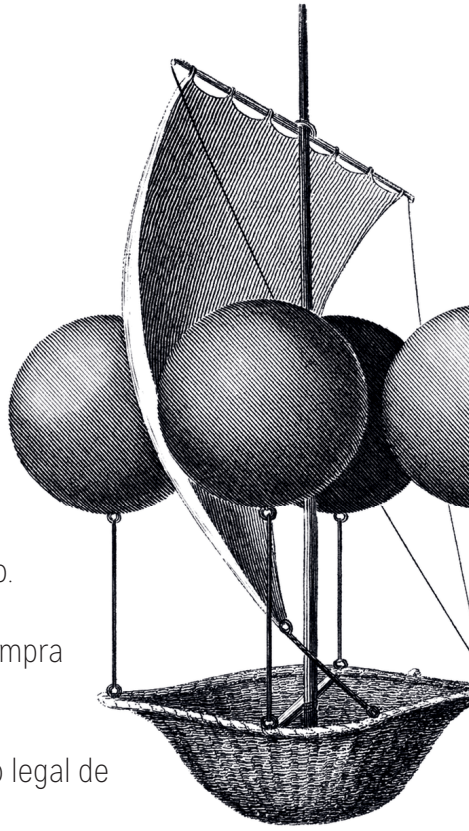
Patentes

De la misma manera que ocurre con la marca, la patente puede desarrollarse internamente o comprarse.

La patente es un derecho exclusivo sobre algún invento o proceso productivo que obtiene la empresa de parte del estado. Si el invento patentado es desarrollado internamente sólo se puede capitalizar el gasto legal de obtener la patente. Los gastos de investigación corren por otro camino, ya que no pueden ser capitalizados, y deben ser enviados al gasto del periodo.

Si la patente fue adquirida a un tercero se capitaliza el valor de compra más los gastos legales de obtener la misma.

La patente se debe amortizar a lo largo de su vida útil. Por ejemplo, con el método de línea recta, dividiendo su costo total de adquisición entre los años estimados de vida útil. Si por alguna razón se acabara antes la utilidad de este activo intangible se deberá enviar el valor que faltaba depreciar al gasto del periodo.



Derechos de autor

En el mismo caso que la patente, el estado otorga a una persona o empresa los derechos sobre una obra que realizó o que adquirió de un tercero, para que la explote comercialmente durante un tiempo determinado.

Si el derecho fue comprado se capitaliza el valor de la compra más los gastos legales de obtención de la misma.

Si se trata de una obra propia, sólo se capitaliza el gasto legal de registrarla legalmente.

En un tratamiento parecido a las patentes, estos derechos tienen una vida útil acotada por las leyes que regulan cada país y que determinan los años de exclusividad sobre esos derechos. Con esta vida útil se realiza el cálculo de la amortización.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Guajardo, G. y Andrade de Guajardo, N. (2008). *Contabilidad Financiera*. (5ª ed.) Editorial Mc Graw Hill. [en línea] ISBN 9789701066218

Romero, A. (2009). *Contabilidad Avanzada 1*. Editorial Mc Graw Hill. [en línea] ISBN 9789701072875

Mesén, V. (2007). *Aplicaciones prácticas de las Normas Internacionales de Información Financiera*. Editorial Tecnológica de Costa Rica. [en línea] ISBN 9789977661872

Meza, C. (2007). *Contabilidad: Análisis de Cuentas*. (11ª ed.). Editorial EUNED. [en línea] ISBN 997764859X

Piedra, F. (2009). *Contabilidad Financiera Volumen 1*. Delta Publicaciones Universitarias. [en línea] ISBN 9788492453337

Prieto, A. (2007). *Principios de Contabilidad*. (24ª ed.). Editorial LIMUSA. [en línea] ISBN 9789681870508

ILUMNO