

## **NIC 38 - Activos Intangibles**

Pedro D. Retamal González  
Contador Auditor U. Gabriela Mistral  
Diplomado conducente a Magíster en Tributaria de la U. de Chile  
Diplomado en Contabilidad Internacional IFRS de la Universidad D. Portales

### **I. Resumen de la normativa y requerimientos necesarios para su aplicación:**

#### **Definiciones y características.**

##### **Activo intangible.**

Es un activo no monetario, identificable y sin sustancia física. Un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados y del cual se esperan beneficios económicos futuros (flujos de dinero en efectivo u otros activos hacia la entidad).

#### **Excepciones a esta norma**

Esta norma es aplicable a todos los activos intangibles que no correspondan a:

- Activos financieros definidos en la NIC 32 Instrumentos financieros.
- Concesiones sobre minas y yacimientos, el reconocimiento y la medición de activos para exploración y evaluación (NIIF 6), así como los desembolsos relacionados con el desarrollo y extracción de minerales, petróleo, gas natural y otros recursos naturales no renovables similares.
- Activos intangibles generados por contratos de seguros emitidos por Compañías de Seguro (NIIF 4).
- Activos intangibles cubiertos por otras NIC, tales como activos intangibles mantenidos por la entidad para su venta en el curso normal de sus operaciones (NIC 2 y NIC 11), activos por impuestos diferidos (NIC 12), arrendamientos que se incluyan en el alcance de la (NIC 17), activos generados por beneficios a los empleados (NIC 19), y menores valores generados en combinaciones de negocios (NIIF 3).
- Activos intangibles no corrientes (o grupos de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5 (Activos no corrientes mantenidos para la venta y Operaciones interrumpidas)
- Otros activos intangibles cubiertos por otras normas.

**Los tres atributos críticos que debe cumplir un activo intangible son:**

**a) Identificable**

- Es separable (susceptible de ser separado de la entidad y vendido, cedido, etc.); o
- Surge de derechos contractuales u otros derechos legales.

**b) Control**

La entidad posee el control de los beneficios económicos futuros que genere el activo.

**c) Beneficios económicos futuros**

Ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de productos y servicios, ahorros de costos y otros rendimientos diferentes que se deriven del uso del activo por parte de la entidad.

- Ejemplos de posibles activos intangibles:
  - Software computacional.
  - Patentes.
  - Derechos de autor.
  - Listados de clientes.
  - Licencias.
  - Franquicias.
  - Derechos de comercialización.
  - Propiedad intelectual.

**Para efectos de esta norma separaremos el activo intangible según su origen:**

- Desarrollados internamente
- Adquiridos a un tercero

Los adquiridos a terceros basta con que cumplan los tres atributos críticos señalados anteriormente, pero para los desarrollados internamente, primero debemos conocer las etapas asociadas al desarrollo del activo intangible, las cuales están definidas según la norma como:

- **Etapas de investigación:** es una investigación original y planeada emprendida con el prospecto de ganar conocimientos y un entendimiento científico o técnico nuevo.
- **Etapas desarrollo:** es la aplicación de los hallazgos de investigación u otros conocimientos a un plan o diseño para la producción de materiales sustancialmente mejorados o nuevos, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios antes de comenzar el uso o producción comercial.

**Si no es posible distinguir la fase de desarrollo de la etapa de investigación, los desembolsos se deben considerar como si se hubiesen incurrido solamente en la fase de investigación.**

Luego de tener claridad respecto de este tópico tenemos que todos los gastos asociados a la etapa de “Investigación” serán llevados a gastos en el periodo en que se incurren, sin embargo para los desembolsos incurridos en la etapa de desarrollo estos serán activables, cumpliendo, siempre de manera copulativa, los siguientes requisitos:

### **Gasto etapa desarrollo**

- Un activo intangible que surge de la fase de desarrollo de un proyecto interno, se reconocerá si, y únicamente si, una empresa o entidad puede demostrar todos los siguientes puntos:
  - Viabilidad técnica para completar el activo intangible.
  - La intención de completar el activo intangible para su uso o venta.
  - La habilidad de utilizar o vender el activo intangible
  - La forma en que el activo intangible generará beneficios económicos futuros probables, por ejemplo, la existencia de un mercado o la utilidad del activo intangible.
  - Disponibilidad de recursos técnicos, financieros y otros para completar el desarrollo para su uso o venta.

### **Habilidad para medir la erogación de forma confiable**

- Las formas de adquirir activos intangibles son:
  - Por compra independiente.
  - Forma parte de una combinación de negocios.
  - Por concesión gubernamental.
  - Por intercambio de activos.
  - Por generación interna de la empresa.

### **Valor residual de los activos intangibles.**

Corresponde al monto neto estimado que una empresa podría obtener de un activo por su venta o disposición por otra vía, como si el activo estuviera al término de su vida útil.

### **Reconocimiento.**

#### **Criterios para su reconocimiento.**

La Norma requiere que una entidad reconozca un activo intangible, sea adquirido independientemente o generado internamente (al costo) si, y sólo si:

- Es probable que los beneficios económicos futuros que obtenga la entidad sean atribuibles al activo intangible; y
- Se pueda valorizar confiablemente el costo de dicho activo intangible.
- Adicionalmente los activos intangibles generados internamente deben cumplir con:

- La probabilidad de obtener los beneficios económicos futuros se basa en hipótesis razonables y fundadas.

El criterio de probabilidad anterior siempre se cumple para los activos intangibles que se adquieren independientemente o en una combinación de negocios. En el primer caso el costo está determinado por el precio pagado, en cambio, en el segundo caso, el costo se determina en función de su valor justo o (fair value) a la fecha de adquisición.

### **Ítems de intangibles que no pueden ser clasificados como activos intangibles:**

Si no es posible cumplir con los requisitos anteriores (definición y criterios), para poder reconocerlo como activo intangible, se debe registrar como gasto en el momento en que se incurre.

Se presume que el valor justo, y por ende el costo de un activo intangible adquirido en una combinación de negocios se puede medir razonablemente.

El valor de un ítem intangible que no cumple con la definición y con los criterios de reconocimiento mencionados, debe formar parte del valor asignado al Menor Valor determinado a la fecha de adquisición.

Circunstancias en las que podría no ser posible medir de manera confiable el valor justo de un activo intangible adquirido en una combinación de negocio:

- el activo intangible surge de derechos legales o contractuales; y
- no sea separable; o
- sea separable, pero la estimación del valor justo depende de factores no medibles.

### **Prohibido reconocer como activos intangibles los gastos de períodos anteriores.**

#### **Excepto en la primera adopción NIIF 1 (Los costos asociados a la etapa de desarrollo)**

- Se prohíbe a una entidad activar como parte del costo de un activo intangible, los desembolsos reconocidos inicialmente como gastos en períodos anteriores.
- Reconocimiento inicial de los desembolsos efectuados en un proyecto de investigación y desarrollo en curso, adquirido en una combinación de negocios.
- El costo de un proyecto de investigación y desarrollo en curso, adquirido en una combinación de negocios es registrado como un activo intangible, aun cuando alguna parte de dicho costo corresponda a la fase de investigación.
- Los desembolsos posteriores incurridos en el proyecto son registrados como cualquier otro costo de investigación y desarrollo, definidos en punto anterior.
- Reconocimiento inicial de ciertos ítems intangibles generados internamente.
- No se reconocerán como activos intangibles las marcas, las cabeceras de periódicos, sellos o denominaciones editoriales, listas de clientes u otras partidas similares que se hayan generado internamente.

## **Reconocimiento inicial de un software computacional**

- Si el software computacional es comprado, se activa.
- Los sistemas operativos forman parte del costo del hardware (activo fijo).
- Si es producto de desarrollos internos, los desembolsos se registrarán en gasto hasta que se defina su viabilidad tecnológica y se cumplen los demás requisitos para reconocerlo como activo intangible.
- La amortización se efectuará en función de su vida útil, considerando la curva de beneficios esperados. Si no es factible determinarla se amortizará linealmente.

## **Reconocimiento como gasto**

Los siguientes ítems deben ser cargados a gasto en el momento en que se incurren:

- Menor Valor generado internamente.
- Gastos de puesta en marcha de operaciones.
- Gastos de capacitación.
- Gastos de publicidad y otras actividades de promoción.
- Gastos de reubicación o reestructuración.

## **Valorización.**

### *Valorización inicial*

Un activo intangible se valorizará inicialmente por su costo.

### *Valorización posterior a la fecha de adquisición.*

## **Una entidad elegirá algunos de los siguientes modelos:**

### **1) Modelo del Costo**

El activo intangible se contabilizará por su costo menos la amortización acumulada y el monto acumulado de las pérdidas por deterioro de valor.

### **2) Modelo de Revaluación**

El activo intangible se contabilizará por su valor justo al momento de la reevaluación, menos la amortización acumulada y el monto acumulado de las pérdidas por deterioro de valor. Las reevaluaciones se deben efectuar regularmente con el fin de asegurar que el valor registrado no difiere significativamente de su valor justo a la fecha de balance.

El valor justo se determinará por referencia a un mercado activo (tener presente la naturaleza del bien y si existe tal mercado activo, esta es una variable a considerar al momento de elegir el método de valorización).

## **Clasificación de los activos intangibles en función de su vida útil.**

### **a) De vida útil finita**

Es posible determinar los períodos en que se espera que el activo genere beneficios para la entidad.

### **b) De vida útil indefinida**

No es posible determinar ningún límite en relación a los períodos en que se espera que el activo genere beneficios para la entidad.

## **Valorización posterior a la adquisición de activos intangibles con vida útil finita.**

El valor de costo menos el valor residual de un activo intangible con vida útil finita debe ser amortizado en función de la vida útil determinada. El método de la amortización debe reflejar la curva de beneficios esperados. Si no es posible determinarla, se amortizará linealmente contra resultados, a menos que otra norma requiera que se incluya en el costo de otro activo.

Se debe revisar el período y el método de amortización como mínimo al final de cada período.

También se deben efectuar pruebas de deterioro sobre el activo intangible, de acuerdo a lo establecido por la NIC 36.

## **Valorización posterior a la adquisición de activos intangibles con vida útil indefinida.**

El activo intangible con una vida útil indefinida no debe ser amortizado.

La vida útil de un activo intangible que no está siendo amortizado se revisará cada período 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 revelará como un cambio en una estimación contable.

También se deben efectuar pruebas de deterioro sobre el activo intangible, de acuerdo a lo establecido por la NIC 36.

Desembolsos posteriores.

Los desembolsos posteriores a la adquisición de un activo intangible deben ser reconocidos como gasto en el momento en que se incurren, a menos que se pueda determinar que este gasto está asociado a dicho activo intangible y que incrementará los beneficios económicos futuros por sobre los beneficios que originalmente fueron determinados para el activo intangible.

**Se debe evaluar en elegir entre la vida útil financiera y la del contrato, se debe elegir el menor de manera de adelantar el efecto de impairment.**

## **Revelaciones requeridas.**

La Norma requiere las siguientes revelaciones:

- Si la vida útil es finita o indefinida y, en el primer caso, la vida útil determinada o los porcentajes de amortización utilizados.
- El método de amortización utilizado.
- El valor libro del activo intangible bruto, su amortización acumulada y las pérdidas por deterioro acumuladas.
- La o las partidas del estado de resultados en donde se encuentra registrada la amortización del activo intangible.
- Una conciliación de los valores libro al principio y al final del período, reflejando, los incrementos, clasificados dependiendo de su origen (adquisiciones, combinaciones de negocios, etc.)
- Los activos clasificados como mantenidos para la venta.
- Las revaluaciones del período.
- Las pérdidas de valor por deterioro.
- Los reversos de deterioros.
- La amortización del período.
- Las diferencias de cambio producto de conversiones de los estados financieros.
- Los criterios para determinar que un activo intangible tiene una vida útil indefinida y su valor libro.
- La descripción del período restante de amortización de los activos intangibles materiales y su valor libro.
- Para aquellos activos intangibles adquiridos a través de concesiones gubernamentales y cuyo reconocimiento inicial se efectuó utilizando su valor justo, se deberá revelar dicho valor justo al inicio, su valor libro y el modelo utilizado para su valorización posterior.
- La información acerca de activos intangibles cuyo título posee alguna restricción y el valor libro de aquellos que se encuentran garantizando deudas.
- El monto de los compromisos para la adquisición de activos intangibles.

## **La Norma requiere revelaciones adicionales acerca de:**

- Los activos intangibles registrados bajo el Modelo de Revaluación.
- El monto de los desembolsos por investigación y desarrollo reconocidos como gasto durante el período.

## **II. Actividades y documentación a desarrollar para la determinación y tratamiento de los Activos Intangibles en el proceso de convergencia a NIIF.**

- **Definir política respecto al tratamiento de los intangibles que incluya, entre otros, los siguiente tópicos:**
  - Definir los criterios para la asignación de vida útil de los intangibles.
  - Asociación de los intangibles a las distintas unidades generadoras de efectivo. (para cálculo de deterioro según NIC 36, si aplicase)

- Método de amortización a aplicar a los diferentes intangibles.
- Definición de las distintas etapas en el desarrollo de software generado a nivel interno (Investigación y Desarrollo).
- Definición de la periodicidad con que se aplicará la prueba de deterioro a los distintos intangibles mantenidos por la sociedad.
- **Analizar los intangibles que podrían verse afectados por deterioro al momento de efectuar la convergencia inicial a NIIF.**
- **Definir la metodología de cómo se seguirá aplicando la valorización posterior según el modelo adoptado:**
  - Modelo del costo ó
  - Modelo de la revalorización.

**Se deberá además, efectuar un análisis y emitir un documento respecto a la mejor decisión en la valorización posterior de los bienes que forman el activo en relación a lo permitido en esta NIC, indicando las ventajas y desventajas para la empresas de adoptar uno u otro método.**

Este análisis debe al menos indicar:

- a) Efectos patrimoniales en la adopción de cada metodología de valorización
- b) Monto de los ajustes o efectos por:
  - Eliminación de la corrección monetaria
  - Efectos de fair value o valor justo en los activos intangibles
  - Cambio en los registros que controlan el activo intangible.
- **Adecuación de sistemas para efectos de mantener el control del costo revalorizado, en el caso de optar por el modelo de la revalorización.**
- **Asociación de los intangibles con las unidades generadoras de efectivo, para efectos de determinar el eventual deterioro sufrido por los intangibles.**
- **Identificar los costos activables detallados en el presupuesto inicial, con el objeto de corroborar el concepto asociado a las activaciones de los desarrollos internos.**
- **Efectuar inventario de Intangibles y ver sus características (vida útil real, tipo, entre otros) para cada intangible identificado.**



- **Actividades para finalizar el análisis y determinar el tratamiento de los activos intangibles identificados**

I) Las gerencias respectivas revisan el análisis para determinar:

- Activos intangibles identificados
- Activos intangibles sujetos a evaluación de deterioro anual
- Indicadores internos y externos de deterioro de activos intangibles
- Metodología de valuación de activos intangibles
- Modelos a utilizar para el cálculo de los flujos de efectivo

II) El Departamento de Contabilidad prepara borrador de la nota que se incorporará a los nuevos estados financieros, tomando en consideración modelos existentes en compañías similares.

III) Los auditores revisan los documentos emanados por la gerencia, su consistencia y suficiencia de la información para luego iniciar la discusión documentada del tratamiento de los activos intangibles sujetos a evaluación.

IV) Los auditores y la gerencia evalúan los impactos que se generan en los Estados Financieros producto del tratamiento de los activos intangibles identificados en la empresa.

\*\*\*\*\*

### Ejercicio práctico de la NIC 38 Activos Intangibles.

1.- Activos Intangibles generados internamente por la empresa: GASTOS DE INVESTIGACION Y DESARROLLO.

La empresa Medichini S.A., dedicada a la industria farmacéutica, comienza en el ejercicio 2000 un proyecto de I y D para desarrollar una nueva vacuna para reducir la adicción al alcohol.

La primera fase de investigación duro 2 años. La empresa inicia el desarrollo del nuevo producto en Enero de 2002, pero un año mas tarde, en Enero de 2003, es cuando las pruebas aplicadas en ratones garantizan la efectividad del medicamento, y en esa misma fecha, la Gerencia aprueba la viabilidad técnica y comercial del producto.

En diciembre del año 2004, la empresa registra el producto y en marzo del 2005, se lanza el producto al mercado con gran éxito.

Los gastos incurridos por el registro de la patente científica son \$ 5.000.-

Los gastos directos incurridos por la empresa en las remuneraciones del personal investigador, materiales de investigación, gastos financieros y la amortización de otras patentes utilizadas en el desarrollo del proyecto se detallan a continuación.

El monto de los 2 primeros años es:

ETAPAS DE INVESTIGACION	REMUNERACIONES	MATERIALES	GASTOS FINANCIEROS	AMORTIZACION PATENTES
2000 - 2001	500.650	250.000	150.000	500.000

FASE DE DESARROLLO	REMUNERACIONES	MATERIALES	GASTOS FINANCIEROS	AMORTIZACION PATENTES	TOTAL
2002	400.000	100.000	65.000	250.000	815.000
2003	400.500	90.500	60.000	250.000	801.000
2004	350.000	70.000	50.000	250.000	720.000

Los gastos financieros por un préstamo solicitado por la empresa, para el desarrollo del proyecto de Investigación y Desarrollo, son:

AÑO	GASTOS FINANCIEROS
2000	80.000
2001	70.000
2002	65.000
2003	60.000
2004	50.000

El pago por la Patente de Terceros utilizada es de \$ 1.250.000.-

a) Reconocimiento

Según las Normas Internacionales de Contabilidad N° 38, obliga a registrar los desembolsos de la etapa de investigación como Gastos del ejercicio, permitiendo la capitalización exclusivamente para los desembolsos de la Fase de Desarrollo, siempre que la empresa pueda demostrar una serie de condiciones relacionadas con las metas de tipo comercial, técnico y financiero del proyecto. (Ver párrafo 54 de la Nic 38)

No se reconocerán Activos Intangibles surgidos de la investigación, por eso es muy importante que la empresa diferencie los gastos en la etapa de investigación y desarrollo. Con el éxito de las pruebas definitivas aplicadas en ratones en Enero del 2003, la dirección de la empresa Medichini S.A., puede demostrar que cumple con los criterios necesarios para la capitalización de los pagos efectuados por actividades de desarrollo del producto a partir de esta fecha. (Nic 38, párrafo 57).-

b) Registro Contable

La empresa solo podrá capitalizar los desembolsos en el desarrollo del producto a partir de enero del 2003, es decir, hasta el ejercicio 2002, todos los Gastos de Investigación y desarrollo se han cargado como Gastos al Resultado del ejercicio.

En el ejercicio 2003 y 2004 la Nic 38, permite capitalizar los Gastos en desarrollo que ascienden a un total de \$ 801.000 y \$ 720.000 respectivamente, por tanto, al cierre del ejercicio 2004, la empresa tiene capitalizados gastos en desarrollo por un monto de \$ 1.521.000.-

El total del producto patentado se determinara considerando el total de gastos en desarrollo de los años 2003 y 2004, más los gastos por registrar, la Patente en \$ 5.000, es decir, el ejercicio del año 2005. El saldo de la cuenta Patente y Marcas será de \$ 1.526.000.-