

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR**  
**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**  
**ESCUELA DE CONTADURÍA PÚBLICA**



**“RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN Y REVELACIÓN DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES  
DISTINTOS DE LA PLUSVALÍA EN LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LAS EMPRESAS DEL  
SECTOR COMERCIO EN EL ÁREA METROPOLITANA DE SAN SALVADOR”**

**Trabajo de Investigación Presentado por:**

Guevara Sosa, Ángela Patricia

Siliezar Ayala, Douglas Alexander

Vásquez Rivera, Linda Margarita

Para optar al grado de

**LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA**

Febrero de 2011

San Salvador

El Salvador

Centro América

## UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

### AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

Rector	:	Máster Rufino Antonio Quezada Sánchez
Secretario	:	Licenciado Douglas Vladimir Alfaro Chávez
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas	:	Máster Roger Armando Arias Alvarado
Secretario de la Facultad de Ciencias Económicas	:	Máster José Ciriaco Gutiérrez Contreras
Director de la Escuela de Contaduría Pública	:	Licenciado Juan Vicente Alvarado Rodríguez
Asesor Director	:	Licenciado Carlos Roberto Gómez Castaneda
Asesor Metodológico	:	Licenciado Abraham de Jesús Ortega Chacón
Jurado Examinador	:	Licenciado Abraham de Jesús Ortega Chacón Licenciado Juan Vicente Alvarado Rodríguez

Febrero de 2011

San Salvador, El Salvador, Centro América

## **AGRADECIMIENTOS**

A DIOS TODOPODEROSO:

Por ser nuestro principal guía durante nuestra vida, al darnos sabiduría, habernos dotado de paciencia, humildad y conocimiento, para cumplir nuestra meta.

A NUESTROS PADRES:

Por el apoyo, amor, cariño, paciencia y sacrificio, brindado durante toda nuestra carrera y en los momentos más difíciles que nos ayudaron a seguir adelante.

A NUESTROS HERMANOS Y DEMÁS FAMILIARES:

Por el apoyo incondicional en todo momento, dándonos consejos y ánimos que nos ayudaron a seguir adelante para lograr cumplir nuestras metas y objetivos.

A NUESTROS ASESORES:

Por el apoyo durante todo el proceso del trabajo de graduación, dándonos lineamientos que nos sirvieron de guía para culminar con nuestra carrera.

**Ángela Patricia Guevara Sosa**  
**Linda Margarita Vásquez Rivera**  
**Douglas Alexander Siliezar Ayala**

## ÍNDICE

Contenido	Pág.
<b>RESUMEN EJECUTIVO</b>	<b>i</b>
<b>INTRODUCCIÓN</b>	<b>ii</b>
<b>CAPÍTULO I</b>	<b>1</b>
<b>1. SUSTENTACIÓN TEÓRICA Y TÉCNICA.</b>	<b>1</b>
<b>1.1. ANTECEDENTES DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD</b>	<b>1</b>
<b>1.2. ANTECEDENTES DE LA NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA         PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES</b>	<b>2</b>
<b>1.3. ANTECEDENTES CONTABLES DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES</b>	<b>3</b>
<b>1.4. DEFINICIÓN DE ACTIVO INTANGIBLE</b>	<b>4</b>
<b>1.5. CLASES DE ACTIVOS INTANGIBLES</b>	<b>6</b>
<b>1.6. RECONOCIMIENTO</b>	<b>7</b>
<b>1.7. MEDICIÓN INICIAL</b>	<b>8</b>
1.7.1. <i>FORMAS DE ADQUISICIÓN</i>	8
1.7.1.1. <i>Adquisición separada</i>	8
1.7.1.2. <i>Adquisición como parte de una combinación de negocios</i>	9
1.7.1.3. <i>Adquisición mediante una subvención del gobierno</i>	10
1.7.1.4. <i>Permutas de Activos</i>	10
<b>1.8. MEDICIÓN POSTERIOR</b>	<b>11</b>
1.8.1. <i>AMORTIZACIÓN</i>	11
1.8.2. <i>PERÍODO Y MÉTODO DE AMORTIZACIÓN</i>	12
1.8.3. <i>VALOR RESIDUAL</i>	15
1.8.4. <i>PÉRDIDAS POR DETERIORO DE VALOR</i>	15
1.8.5. <i>INDICADORES DEL DETERIORO</i>	16
<b>1.9. RETIROS Y DISPOSICIONES DE ACTIVOS INTANGIBLES</b>	<b>17</b>
<b>1.10. REVELACIÓN</b>	<b>18</b>
<b>1.11. EMPRESAS COMERCIALES EN EL SALVADOR</b>	<b>19</b>
<b>1.12. ASPECTOS LEGALES DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES</b>	<b>20</b>
1.12.1. <i>LEY DE FOMENTO Y PROTECCIÓN DE LA PROPIEDAD INTELECTUAL</i>	21

1.12.2. CONVENIO CENTROAMERICANO PARA LA PROTECCIÓN DE LA PROPIEDAD INDUSTRIAL	22
1.12.3. LEY DE IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS	23
1.12.4. LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA	23
1.12.5. CÓDIGO TRIBUTARIO	24
<b>CAPÍTULO II</b>	<b>26</b>
<b>PROPUESTA PARA EL RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES DISTINTOS DE LA PLUSVALÍA CON BASE A NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES.</b>	<b>26</b>
<b>2.1. RECONOCIMIENTO DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES MEDIANTE ADQUISICIÓN INDIVIDUAL</b>	<b>26</b>
2.1.1. RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN INICIAL	27
2.1.2. MEDICIÓN POSTERIOR	29
2.1.3. REVELACIÓN	33
<b>2.2. RECONOCIMIENTO DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES MEDIANTE COMBINACIÓN DE NEGOCIOS</b>	<b>36</b>
2.2.1. RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN INICIAL	36
2.2.2. MEDICIÓN POSTERIOR	38
2.2.3. REVELACIÓN	42
<b>2.3. RECONOCIMIENTO DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES MEDIANTE ADQUISICIÓN POR PERMUTA</b>	<b>43</b>
2.3.1. RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN INICIAL	44
2.3.2. MEDICIÓN POSTERIOR	46
2.3.3. REVELACIÓN	51
2.3.4. RECUPERACIÓN DETERIORO DE VALOR ACUMULADO	52
2.3.5. BAJA EN CUENTAS	53
<b>2.4. OTROS ACTIVOS INTANGIBLES GENERADOS INTERNAMENTE.</b>	<b>55</b>

<b>2.5. ADQUISICIÓN DE UN ACTIVO INTANGIBLE MEDIANTE UNA SUBVENCIÓN DEL GOBIERNO</b>	<b>57</b>
2.5.1. RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN INICIAL	57
2.5.2. MEDICIÓN POSTERIOR	60
2.5.3. REVELACIÓN	63
<b>BIBLIOGRAFÍA</b>	<b>64</b>
<b>GLOSARIO DE TÉRMINOS UTILIZADOS EN EL TRABAJO DE INVESTIGACIÓN</b>	<b>67</b>
<b>ANEXOS</b>	
<i>Anexo 1: METODOLOGÍA Y DIAGNÓSTICO DE LA INVESTIGACIÓN</i>	
<i>Anexo 2: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES</i>	

## RESUMEN EJECUTIVO

La aprobación de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades por parte del Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública, fue autorizada para ser aplicado como marco de referencia en la preparación y presentación de los Estados Financieros de dichas entidades, y requiere que se conozca la aplicación correcta de cada una de las secciones.

La sección 18 establece lineamientos y criterios para el tratamiento técnico aplicable a los Activos Intangibles distintos de la Plusvalía para cada una de las fases del ciclo contable.

El objetivo general determinado en la investigación es proponer herramientas técnicas para el reconocimiento, medición y revelación de los activos intangibles distintos de la plusvalía con base a la Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades, dirigido a las empresas del sector comercio del área metropolitana de San Salvador.

La metodología aplicada consiste en un estudio analítico y de aplicación debido a que se realizó un análisis e interpretación de la sección 18 “Activos Intangibles distintos de la Plusvalía” para desarrollar el tratamiento contable de forma sencilla y práctica.

El universo de investigación lo formó las empresas comerciales del área metropolitana de San Salvador, del cual se estableció una muestra por un total de 67 empresas que incluyen en sus estados financieros Activos Intangibles a los cuales es aplicable mencionada sección.

El diagnóstico resultante de la investigación muestra que un alto porcentaje de las empresas encuestadas no aplican la normativa contable apropiadamente, debido a que no conocen, no analizan o no hacen uso de lineamientos técnicos para la aplicación contables de los activos intangibles, ya que la normativa solo establece lineamientos y no procedimientos que sirven de herramienta para su contabilización.

Las conclusiones y recomendaciones están basadas en que debe existir una buena interpretación de la Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades, para que su aplicación en el sector comercio del área metropolitana de San Salvador muestre cifras razonables en los Estados Financieros, permitiendo su mejor comprensión y análisis de la situación en que se encuentran.

## INTRODUCCIÓN

Con el trabajo de investigación “Reconocimiento, Medición y Revelación de los Activos Intangibles distintos de la Plusvalía en los Estados Financieros de las Empresas del Sector Comercio en el área Metropolitana de San Salvador” se propone un instrumento que contiene las herramientas técnicas que sirven para presentar cifras razonables en los estados financieros, con el propósito de cumplir con la Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades.

El contenido del presente trabajo de investigación se desarrolla en dos capítulos:

Capítulo I: Contiene la sustentación teórica y técnica de la investigación, donde se establece los lineamientos requeridos por la sección 18 de la Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades, en el reconocimiento, medición y presentación de los Activos Intangibles.

Capítulo II: Se considera la propuesta desarrollando el caso práctico, ejemplificando el reconocimiento y medición inicial de los activos, para luego considerar la medición posterior, y la revelación de los activos intangibles en la información financiera de las empresas en los Estados Financieros, tomando los requerimientos que establece la sección 18.

En la bibliografía se detalla los marcos de referencia utilizados para la realización de la investigación y del caso práctico, donde la principal fuente de información es la Norma de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades en especial la sección 18 “Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía”.

Y en los anexos contiene un resumen de la metodología utilizada con los respectivos análisis e interpretación de los resultados de la información recopilada, luego se presentan las conclusiones y recomendaciones formuladas como resultado de la investigación.

## CAPÍTULO I

### 1. SUSTENTACIÓN TEÓRICA Y TÉCNICA.

#### 1.1. ANTECEDENTES DE LA NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD

En el año de 1973, como un esfuerzo de los Estados Unidos de América por unificar los criterios contables utilizados en los diferentes países con intercomunicación comercial, el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (American Institute of Certified Public Accountant, AICPA) toma un papel muy importante dada la necesidad de uniformar las aplicaciones contables a nivel internacional que a esa fecha, por el mismo desarrollo industrial y comercial, toma gran auge y debido a las discordancias en sus aplicaciones y como resultado de un convenio entre los organismos de Australia, Canadá, Francia, Reino Unido, Irlanda y los Estados Unidos de América, se funda la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standard Committee, IASC). El comité desde 1973 hasta 1998 emitió y tradujo al español 34 Normas Internacionales de Contabilidad.<sup>1</sup>

En 1997 el Consejo del IASC constituyó un Comité de Interpretaciones (CI) con el fin de considerar, oportunamente, los problemas contables, que podrían recibir un tratamiento inaceptable o divergente en ausencia de una guía de aplicación autorizada. Las revisiones que realiza se enmarcan en el contexto de las Normas Internacionales de Contabilidad existentes y del Marco Conceptual del IASC.

Para el año de 1999, el comité publicó cinco normas adicionales, así como las Interpretaciones de las Normas Internacionales de Contabilidad (SIC), por sus siglas en inglés emitidas por el CI.

Respecto a la contabilización de los Activos Intangibles, en junio de 1975 se publicó el proyecto de norma E4 Depreciación Contable y fue hasta octubre de 1976 que se autorizó y publicó como la NIC 4 que regulaba los activos intangibles respecto a su amortización. Para agosto de 1997 se emitió el proyecto de norma E60 Activos Intangibles cuya aprobación y vigencia se dio en septiembre de 1998 y sustituyó a la NIC 4 en relación a la amortización de los Activos Intangibles.

---

<sup>1</sup> Ayala Hernández, Nancy Carolina; “Análisis e Interpretación del Tratamiento Contable de los Activos Intangibles sobre la Base de la Norma Internacional de Contabilidad N° 38 Activos Intangibles; Universidad de El Salvador, Facultad de Ciencias Económicas, Escuela de Contaduría Pública; Año 2002; Pág. 33

En febrero de 1977 se publicó el proyecto de norma E9 Contabilización de los costos de investigación y desarrollo y fue hasta 1978 que se aprobó como: Norma Internacional de Contabilidad N° 9 Costos de Investigación y Desarrollo, regulando el tratamiento de los tipos de activos intangibles. En 1993 se modificó por una revisión de la norma y en 1999 la NIC 38 la sustituye.

## **1.2. ANTECEDENTES DE LA NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES**

En Diciembre de 2000 el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) incluyó en su informe para el nuevo Consejo una demanda para una versión especial de las Normas Internacionales de Contabilidad para Pequeñas Empresas. El cual poco tiempo después en el año 2001, el IASB lo estableció como parte de la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (Fundación IASC).

El IASB comenzó un proyecto para desarrollar normas contables adecuadas para las pequeñas y medianas entidades y estableció un grupo de expertos para proporcionar asesoramiento sobre las cuestiones, alternativa y soluciones potenciales.

En junio de 2004, el Consejo publicó el documento de discusión de opiniones preliminares sobre Normas de Contabilidad para Pequeñas y Medianas Entidades exponiendo e invitando a realizar comentarios sobre el enfoque del Consejo. Este fue el primer documento de discusión que publicó el IASB.

La discusión del proyecto por el Consejo comenzó en febrero de 2006 y continuó durante el resto de ese año. Se prepararon borradores revisados del proyecto de norma para cada reunión del Consejo desde mayo en adelante. A partir de julio de 2003 hasta la publicación del proyecto de norma en febrero de 2007, el Consejo debatió los temas en 31 reuniones públicas.

En marzo de 2009, el Consejo consideró los cambios realizados durante sus nuevas deliberaciones sobre el proyecto de norma a la luz de las guías para una nueva exposición del Manual del Procedimiento a seguir por el IASB. El Consejo concluyó que los cambios realizados no justificaban una nueva exposición.

En El Salvador la adopción de la NIIF para PyMES será a partir del primero de Enero de 2011, que fue autorizada por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública según decreto 28 del día 20 de agosto de 2009.

### **1.3. ANTECEDENTES CONTABLES DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES**

A través de los años la contabilidad como técnica ha representado cambios significativos de acuerdo a la necesidad de suministrar información para cuantificar los beneficios de las actividades económicas de las entidades, mostrando la situación financiera de las empresas y para ello la contabilidad tiene la función de recolectar, clasificar, registrar, resumir, analizar e interpretar la información financiera de la organización.

Por tanto en términos más específicos, la contabilización de los activos intangibles ha sufrido cambios en la teoría contable, el cual se menciona una breve reseña desde la década de los 70's hasta los 90's, donde se valuaban y registraban los activos intangibles a través de criterios empíricos, sin tomar en cuenta los factores internos y externos medibles económicamente, los cuales pudieran ser evaluados por una persona independiente y técnicamente preparada.

Anteriormente a la emisión de la NIC 38, en El Salvador, se registró el tratamiento de los activos intangibles de acuerdo a la NCF 16, la cual incluía dentro del concepto de activo intangible a los gastos de organización y a las concesiones por explotación minera, forestal, pesquera, etc. los cuales de acuerdo a la NIC 38 Activos intangibles, no se enmarcan dentro del alcance, ni mucho menos en la sección 18 Activos Intangibles distintos de la plusvalía.

Así también, en la NIC 38, se define un período máximo de veinte años para la amortización de los activos intangibles que de acuerdo a la Sección 18 de la NIIF para PYMES, el periodo de amortización no debe exceder diez años a menos que exista evidencia persuasiva de que la vida útil de un activo intangible sea mayor a dicho periodo.

Como un reflejo de la evolución y desarrollo del tratamiento contable de los activos intangibles puede observarse que en El Salvador, se preparó una normativa para el tratamiento contable de los activos intangibles a partir del 1° de enero de 1990, Norma de Contabilidad Financiera (NCF) 16 Activos Intangibles, donde se define la contabilización de dichos activos en forma general y en la cual no se contemplaba el tratamiento de los costos de investigación y desarrollo, especificando que su diferimiento como activo estaba fuera del alcance de esa norma, los cuales según la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 38 Activos Intangibles si los considera. No obstante el tratamiento contable a partir del 1 de enero de 2011, según sección 18 de la NIIF para PYMES establece lineamientos para el tratamiento de los desembolsos incurridos por la investigación y el desarrollo reconociéndolos como gastos del periodo a menos que forme parte del costo de otro activo.

## 1.4. DEFINICIÓN DE ACTIVO INTANGIBLE

De acuerdo a la sección 18.2 de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, un activo intangible se define como:

“Un recurso identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física que es controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos. Un activo es identificable cuando es separable o surge de derechos contractuales u otros derechos legales.”<sup>2</sup>

“Un activo de carácter no monetario es un activo que no se conserva en moneda o un activo que se recibirá en una cantidad fija o determinable de dinero. Los demás activos son de carácter no monetario.”<sup>3</sup>

Además, la Sección 18 prohíbe que una entidad reconozca sus activos intangibles generados internamente, incluso cuando las partidas de la entidad generadas internamente concuerden con la definición de un activo intangible.

### Identificabilidad

El criterio de identificabilidad distingue la plusvalía de otros activos intangibles. La plusvalía son los beneficios económicos futuros que surgen de los activos que no pueden ser identificados individualmente ni reconocidos por separado. La plusvalía que surge en una combinación de negocios se contabiliza conforme a la Sección 19 Combinaciones de Negocios y Plusvalía. La plusvalía generada internamente no se reconoce.<sup>4</sup>

### 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. Generalmente, dicho control proviene de derechos legales exigibles ante los tribunales, por ejemplo a través de licencias, patentes o marcas. En ausencia de derechos legales, es más difícil demostrar que existe control. No obstante, la exigibilidad legal de un

---

<sup>2</sup> Fundación IFRS; Material de formación sobre la NIIF para las PYMES, Módulo 18: Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía; versión 2010-9; p. 4.

<sup>3</sup> *Ibíd.*, p. 4.

<sup>4</sup> Fundación IFRS; Material de formación sobre la NIIF para las PYMES, Módulo 18: Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía; versión 2010-9; p. 5.

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, por ejemplo, manteniendo el recurso en secreto.

En ausencia de derechos legales, las transacciones de intercambio (por ejemplo, la venta del activo intangible) proporcionan evidencia de control.<sup>5</sup>

### 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. La propiedad intelectual es una partida intangible que surge de la creatividad o del intelecto humano (es decir, está compuesta por el conocimiento y las ideas de seres humanos) y tiene un valor comercial (por ejemplo, trabajos artísticos protegidos por derechos de autor, métodos comerciales patentados y procesos industriales patentados).<sup>6</sup>

Algunos activos intangibles pueden estar incluidos en un soporte de naturaleza o apariencia física, como es el caso de un disco compacto (en el caso de programas informáticos), de documentación legal (en el caso de una licencia o patente) o de un DVD (que contiene una película). Al determinar si un activo que incluye elementos tangibles e intangibles se contabilizará como propiedades, planta y equipo (de acuerdo con la Sección 17) o como un activo intangible (de acuerdo con la Sección 18), la entidad realizará el oportuno juicio para evaluar cuál de los dos elementos tiene un peso más significativo. Por ejemplo, los programas informáticos para un ordenador que no puede funcionar sin un programa específico, son una parte integrante del equipo y serán tratados como elementos de las propiedades, planta y equipo. Lo mismo se aplica al sistema operativo de un ordenador. Sin embargo, cuando los programas informáticos no constituyan parte integrante del equipo, serán tratados como activos intangibles.<sup>7</sup>

---

<sup>5</sup> *Ibíd.*, p. 4.

<sup>6</sup> *Ibíd.*, p. 4.

<sup>7</sup> Fundación IFRS; Material de formación sobre la NIIF para las PYMES, Módulo 18: Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía; versión 2010-9; p. 6.

## 1.5. CLASES DE ACTIVOS INTANGIBLES

La Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades no establece las clases que debe hacerse de los activos intangibles, debido a que esta obedece más a la necesidad de cada empresa o sector al cual es aplicado.

La clasificación que se opte por parte de la empresa debe ser de acuerdo a la descripción de los intangibles que va a agrupar y el uso que tendrán.

### 1.5.1. Marca

Es cualquier signo o combinación de signos que permita distinguir los bienes o servicios de una persona de los de otra, por considerarse éstos suficientemente distintivos o susceptibles de identificar los bienes o servicios a los que se apliquen frente a los de su misma especie o clase.<sup>8</sup>

### 1.5.2. Patente

Es un título que otorga el estado que da a su titular el derecho de impedir temporalmente a otros la fabricación, venta o utilización comercial de la invención protegida.

Patente de invención: Es una solución nueva a un problema técnico, que debe ser susceptible de aplicación industrial. La vigencia de las patentes es por 20 años sin prórroga.<sup>9</sup>

### 1.5.3. Programa Informático

Un programa informático es un conjunto de instrucciones que una vez ejecutadas realizarán una o varias tareas en una computadora. Al conjunto general de programas, se le denomina software y así, se refiere al equipamiento lógico o soporte lógico de una computadora digital.<sup>10</sup>

---

<sup>8</sup> Art. 2 LEY DE MARCAS Y OTROS SIGNOS DISTINTIVOS, D. L. No. 986 de fecha 17 de Marzo de 2006, publicado en el D. O. No. 58, Tomo 370 de fecha 23 de Marzo de 2006, pág. 2

<sup>9</sup> Centro Nacional de Registros, República de El Salvador;  
[http://www.cnr.gob.sv/index.php?option=com\\_content&view=article&id=96&Itemid=155](http://www.cnr.gob.sv/index.php?option=com_content&view=article&id=96&Itemid=155)

<sup>10</sup> [http://es.wikipedia.org/wiki/Programa\\_inform%C3%A1tico](http://es.wikipedia.org/wiki/Programa_inform%C3%A1tico)

#### 1.5.4. Franquicia

En términos generales Franquicia es un arreglo contractual mediante el cual el franquiciador otorga al franquiciado el derecho a vender ciertos productos o servicios, a usar ciertas marcas de fábrica o nombres comerciales, o a desempeñar funciones generalmente dentro de un área geográfica convenida.<sup>11</sup>

#### 1.5.5. Derechos de Autor

Es el derecho que tiene el creador sobre la obra. Los creadores de obras literarias y artísticas tienen este derecho que ofrece la protección de las mismas. Desde el momento en que la obra se crea, la protección que el Estado proporciona al autor de la obra es como un medio probatorio ante terceros y da fe de la existencia de la obra, interpretación o producción. Este derecho dura la vida del autor y setenta años después de su muerte para que la obra sea explotada por sus herederos o causahabientes. Existen algunas limitaciones excepciones en derecho de autor en las cuales se puede hacer uso de las obras sin necesidad de autorización del autor o titular del derecho.

#### 1.5.6. Licencia de Uso

El titular del derecho sobre una marca registrada puede conceder licencia para usar la marca. El contrato de licencia de uso se inscribirá en el Registro de Comercio y sólo surtirá efectos frente a terceros a partir de las fechas de la correspondiente inscripción.

### 1.6. RECONOCIMIENTO

Reconocimiento es el proceso de incorporación en los estados financieros de una partida que cumple la definición de un activo, pasivo, ingreso o gasto y que satisface los siguientes criterios:

- Es probable que cualquier beneficio económico futuro asociado con la partida llegue a, o salga de la entidad, es decir, que suceda el ingreso de beneficios o salida de recursos afectados por la entidad.

---

<sup>11</sup> Gómez Martínez, Jazmín Elisa; Medición y Presentación de las Franquicias en las Empresas del Sector Servicio Restaurantes del Área Metropolitana de San Salvador, en Base a la NIC 38 Activos Intangibles; Universidad de El Salvador, Facultad de Ciencias Económicas, Escuela de Contaduría Pública; Abril de 2007; Página 6.

- La partida tiene un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad. En pocas palabras lo que significa es que tenga un costo histórico al cual valorarse las cifras de los estados financieros o que pueda ser fiable intercambiarlo por un valor reflejado en un mercado conocido.<sup>12</sup>

Una vez comprobado el cumplimiento del principio general para el reconocimiento de activos intangibles, la entidad debe proceder a reconocer según su forma de adquisición los activos intangibles distintos de la plusvalía. Los activos intangibles se miden inicialmente al costo; luego se presentan sus diferentes formas de poder adquirirlos su detalle se presenta a continuación:

## **1.7. MEDICIÓN INICIAL**

### *1.7.1. FORMAS DE ADQUISICIÓN*

#### *1.7.1.1. Adquisición separada*

Los activos intangibles adquiridos a través de una transacción independiente de compraventa quedarán valorados y reconocidos inicialmente por el importe de su precio de adquisición. Esto incluye lo siguiente:

- El precio de adquisición, incluyendo los aranceles de importación y los impuestos no recuperables, después de deducir los descuentos comerciales y las rebajas, y
- Cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto.<sup>13</sup>

El precio de adquisición no sólo estará compuesto por el precio neto de venta, es decir, "el importe facturado por el vendedor después de descuentos o rebajas", sino que a éste se añadirán los gastos adicionales en los que incurra la empresa hasta que el activo esté en las condiciones de uso previstas por la dirección, entre estos costos adicionales se encuentra:

- a. Los gastos de transporte, seguros, instalación y montaje,
- b. Los impuestos no recuperables,
- c. Cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto.

---

<sup>12</sup> NIIF para las PYMES, Sección 2 Conceptos y principios generales; Párrafo 2.27.

<sup>13</sup> NIIF para las PYMES, Sección 18 Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía; Párrafo 18.10.

El reconocimiento de los costos en el importe en libros de un activo intangible finalizará cuando el activo se encuentre en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la gerencia. Por consiguiente, los costos incurridos por la utilización o la redistribución de un activo intangible no se incluyen en el importe en libros de dicho activo.

#### *1.7.1.2. Adquisición como parte de una combinación de negocios*

Si un activo intangible se adquiere en una combinación de negocios, el costo de ese activo intangible es su valor razonable en la fecha de adquisición.<sup>14</sup>

Un activo intangible adquirido en una combinación de negocios se reconocerá normalmente como activo, porque su valor razonable puede medirse con suficiente fiabilidad.

Un precio cotizado para un activo idéntico en un mercado activo proporciona la estimación más confiable del valor razonable de un activo intangible. El precio de mercado adecuado será, generalmente, el precio comprador corriente. Si los precios compradores no estuviesen disponibles, el precio de la transacción similar más reciente puede suministrar una base para medir el valor razonable, siempre que no haya habido un cambio significativo en las circunstancias económicas entre la fecha de la transacción y la fecha de medición del valor razonable del activo.

Sin embargo, un activo intangible adquirido en una combinación de negocios no se reconocerá cuando surja de derechos legales u otros derechos contractuales y su valor razonable no pueda ser medido con fiabilidad porque el activo:

(a) no es separable de la plusvalía, o

(b) es separable, de la plusvalía pero no existe un historial o evidencia de transacciones de intercambio para el mismo activo u otros similares, y en otro caso la estimación del valor razonable dependería de variables que no se pueden medir.<sup>15</sup>

En El Salvador, son pocas las posibilidades que surja este tipo de situaciones, considerando la realidad financiera de las entidades y sobre todo en las Pequeñas y Medianas, de que puedan realizar combinaciones negocios.

---

<sup>14</sup> NIIF para las PYMES, Sección 18 Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía; Párrafo 18.11.

<sup>15</sup> NIIF para las PYMES, Sección 18 Activos Intangibles distintos de la Plusvalía, Párrafo 18.8.

### *1.7.1.3. Adquisición mediante una subvención del gobierno*

Según la sección 18 “Si un activo intangible se adquirió mediante una subvención del gobierno, el costo de ese activo intangible es su valor razonable en la fecha en la que se recibe o es exigible la subvención”<sup>16</sup> de acuerdo con el valor razonable del activo recibido o por recibir.

Lo que quiere decir es que como el activo intangible que se está adquiriendo es a través de una ayuda que el Gobierno de cada jurisdicción quiera darle a una determinada entidad, para lo cual no se tiene medido el precio de adquisición de forma exacta, a razón de esta particularidad, es necesario identificar el valor al que se adquiere este activo, y es por eso que la Sección establece que sea al valor razonable.

Al igual que la adquisición a través de combinación de negocios, es prácticamente nulo que las entidades adquieran sus activos intangibles originados por alguna ayuda del gobierno de El Salvador.

Las subvenciones del Gobierno se reconocerán de la siguiente manera, según el párrafo 24.4:

- a. Una subvención que no impone condiciones de rendimiento futuras específicas sobre los receptores se reconocerá como ingreso cuando los importes obtenidos por la subvención sean exigibles.
- b. Una subvención que impone condiciones de rendimiento futuras específicas sobre los receptores se reconocerá como ingreso solo cuando se cumplan las condiciones de rendimiento.
- c. Las subvenciones recibidas antes de que se satisfagan los criterios de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias se reconocerán como pasivo.<sup>17</sup>

### *1.7.1.4. Permutas de Activos*

Según lo establece la Sección 18.13, en el caso de la adquirir un activo intangible mediante una permuta el reconocimiento inicial se hará por su valor razonable y este es uno de los criterios más utilizados en la valoración de los activos intangibles. Así, este criterio será de aplicación en el reconocimiento inicial de los activos intangibles adquiridos a través de operaciones de permuta con un claro carácter comercial, así como de los que hayan sido recibidos en concepto de aportación no dineraria de capital.

---

<sup>16</sup> NIIF para las PYMES, Sección 18 Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía; Párrafo 18.12.

<sup>17</sup> NIIF para las PYMES, Sección 24 Subvenciones del Gobierno; Párrafo 24.4

Si la operación de permuta tiene un claro objetivo comercial y el valor razonable de los activos permutados puede medirse con fiabilidad, el activo intangible adquirido quedará reconocido por el valor razonable del activo intangible entregado, excepto en aquellos casos en los que la empresa tenga una evidencia más clara del valor razonable del activo que haya recibido. Asimismo, al dar de baja en cuentas el activo entregado, las diferencias que puedan surgir entre su valor razonable y su valor neto contable se reconocerán en el resultado del ejercicio contable en el que haya tenido lugar la operación.

## **1.8. MEDICIÓN POSTERIOR**

“Una entidad medirá los activos intangibles al costo menos cualquier amortización acumulada y cualquier pérdida por deterioro de valor acumulado.”<sup>18</sup>

Esta forma de reconocer posteriormente los activos intangibles requiere un especial énfasis, a diferencia de la propiedad, planta y equipo, los activos intangibles no son depreciados sino que se reconoce el importe por el valor amortizado según la vida útil estimada para dicho activo.

### *1.8.1. AMORTIZACIÓN*

Cuando se adquiere un activo intangible este viene determinado por la forma de adquisición del cual surgió, y de ello dependerá el criterio para considerar el tiempo amortizable, es decir como lo indica la sección 18.19: “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”. En términos sencillos en el momento en que se origine la compra por medio de un contrato.

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.

Cabe mencionar que los activos intangibles deben ser amortizados durante su vida útil. Sin embargo, el período no excederá de 10 años si y solo si la estimación de la vida útil no es fiable, es decir, la sección 18

---

<sup>18</sup> NIIF para las PYMES, Sección 18 Activos Intangibles distintos de la Plusvalía, Párrafo 18.18.

no limita el periodo de amortización si se puede medir de forma fiable, no se trata de una condición inevitable, el periodo de vida útil puede variar según el activo intangible adquirido y con previo conocimiento de su forma de ser medido.

La vida útil de un activo 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 activo por parte de una entidad.

La vida útil de un activo intangible no necesariamente coincide con su vida económica. La vida económica de un activo es el periodo durante el cual el activo produce beneficios económicos, independientemente de quién utilice esos beneficios en ese momento. La vida útil es el periodo durante el cual el activo es utilizado por la entidad. Si la entidad posee un activo intangible que tiene una vida económica de diez años, pero la entidad piensa venderlo después de seis años, la vida útil será de seis años y no de diez. Será necesario estimar el valor residual al finalizar el sexto año.

### *1.8.2. PERÍODO Y MÉTODO DE AMORTIZACIÓN*

Una entidad distribuirá el importe amortizable de un activo intangible de forma sistemática a lo largo de su vida útil.<sup>19</sup>

El cargo por amortización de cada período se reconocerá en el resultado del ejercicio, a menos que otra sección permita o exija que dicho importe se incluya en el importe en libros de otro activo<sup>20</sup>. En otras palabras, lo que se quiere explicar es que para cada periodo en que son amortizados los activos intangibles, se reconocerá según la parte proporcional, en gastos de ese período, a eso refiere que tendrá que llevarse a resultados, ya que afecta efectivamente el resultado del ejercicio contable, porque financieramente, se sabe que entre más gastos se incluyan menor será la utilidad que se genere.

La amortización comenzará cuando el activo intangible esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que se pueda usar de la forma

---

<sup>19</sup> NIIF para las PYMES, Sección 18 Activos Intangibles distintos de la Plusvalía, Párrafo 18.21.

<sup>20</sup> *Ibíd.*, p. 12.

prevista por la gerencia. La amortización cesa cuando el activo se da de baja en cuentas.<sup>21</sup> Los casos por los que puede darse de baja un activo intangible, dependerá de las decisiones administrativas de cada entidad, sin embargo no deberá escaparse la parte contable que son por venta del activo (disposición) o porque se deteriorado y ha perdido su valor.

Los métodos aplicables a la amortización del activo intangible pueden utilizarse indistintamente con la amortización estos son sistemas que permiten determinar la reducción del valor que se produce en los elementos de Activos Intangibles, entre los más usados se encuentran:

a) Método de Línea Recta.

Este método consiste en que el activo intangible se amortice de modo homogéneo distribuyendo el costo de adquisición entre sus años de vida útil estimada.

Este método supone que la amortización anual es la misma durante toda la vida útil del activo. De acuerdo con ello, la base de amortización se divide entre el número de años de vida útil calculada y se determina el cargo que anualmente se hará a los resultados.

La amortización acumulada crece cada año en una cantidad fija y el valor en libro disminuye en la misma proporción.

Ventajas: Es de fácil aplicación debido a que su cálculo es determinado mediante una fórmula aritmética.

Desventajas: No toma en cuenta los beneficios económicos por cada año, sino que son valores constantes.

Los activos intangibles generalmente se amortizan dependiendo del flujo de los beneficios económicos en el futuro pudiendo ser mayor proporción en los primeros años que en los últimos.

La fórmula es la siguiente:

$$\text{Amortización Anual} = \frac{C - VR}{VU}$$

---

<sup>21</sup> NIIF para las PYMES, Sección 18 Activos Intangibles distintos de la Plusvalía, Párrafo 18.22.

Dónde:

**C** = Costo

**VR** = Valor Residual, se utiliza en caso de que exista un compromiso de compra o un mercado activo al final de la vida útil del activo intangible según sección 18.

**V U** = Vida Útil.

b) Método de la suma de los dígitos de los años.

Para poder aplicar este método es necesario determinar el periodo de amortización del bien y asignar, al primer ejercicio de amortización, el valor numérico correspondiente al número de años que forman este periodo, cada vez menor a un importe amortizable constante. Se utiliza una tasa que corresponde a una fracción en el que el numerador incluye los remanentes de la vida del servicio del activo intangible y en el denominador la suma de los dígitos de los años.

La fórmula es la siguiente:

$$\text{Amortización anual} = \text{Costo} \times \frac{\text{Número de años de vida útil}}{\text{Suma de los dígitos de los años}}$$

c) El Método de saldos doblemente decrecientes.

Se estima que la mayor depreciación se produce en los primeros ejercicios, disminuyendo a lo largo de su vida útil.

Este método es también llamado “dos veces la tasa de la línea recta”. Según el mismo, no se deduce el valor residual o de recuperación, del costo del activo para obtener la cantidad a distribuir sistemáticamente. En el primer año, el costo total del activo se multiplica por un porcentaje equivalente al doble porcentaje de la amortización anual por el método de línea recta. En el segundo año, lo mismo que en los subsiguientes, el porcentaje se aplica al valor en libros del activo. Este último equivale al costo del activo menos la amortización acumulada.

La fórmula es la siguiente:

$$\text{Porcentaje Anual} = \frac{100\%}{\text{Vida Útil}} \times 2$$

Después de tener el porcentaje anual, se procede a hacer el cálculo de la amortización anual, con la siguiente fórmula:

$$\text{Amortización Anual} = \text{Porcentaje Anual} \times (\text{C} - \text{AA})$$

Dónde:

- C** = Valor a depreciar o costo
- AA** = Amortización Acumulada
- %** = Tasa porcentual

### 1.8.3. VALOR RESIDUAL

La entidad debe estimar el beneficio que puede obtener de un activo en caso de enajenación o disposición después de haber deducido los costos estimados derivados de este suceso.

“Una entidad supondrá que el valor residual de un activo intangible es cero a menos que:

- a) Exista un compromiso, por parte de un tercero, para comprar el activo al final de su vida útil, o que
- b) exista un mercado activo para el activo y:
  - i. Pueda determinarse el valor residual con referencia a ese mercado, y
  - ii. Sea probable que este mercado existirá al final de la vida útil del activo.”<sup>22</sup>

El valor residual es el importe estimado que una entidad podría obtener actualmente por disponer de un activo, después de deducir los costos estimados para dicho fin, si el activo hubiera alcanzado ya la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil.

### 1.8.4. PÉRDIDAS POR DETERIORO DE VALOR

El deterioro del valor tendrá un tratamiento técnico según lo establece la Sección 27: Deterioro del valor de los activos, y para ello una entidad reconocerá la pérdida que surge por deterioro del valor de los activos intangibles inmediatamente en resultados, es decir, reconocerá el gasto correspondiente al

---

<sup>22</sup> NIIF para las PYMES, Sección 18 Activos Intangibles distintos de la Plusvalía, Párrafo 18.23.

deterioro del activo intangible, en la medida que la diferencia que se origina de la comparación entre el importe en libros con el importe recuperable, siempre que el primero sea superior al segundo produce un gasto del período.

#### *1.8.5. INDICADORES DEL DETERIORO*

Una entidad evaluará los activos intangibles que posean al final de cada periodo contable, es decir sobre la fecha en que se presenta los estados financieros, cualquier forma que altere, afecte o disminuya la forma de generar beneficios económicos del activo, verificando si existe algún indicio del deterioro del valor el cual pueda ser estimado de forma fiable. Si existiera este indicio, de modo que la entidad identifique que alguna obsolescencia, pérdida o afectación que resulte o produzca alguna alteración al valor del recurso que se esté explotando comercialmente hablando, se estimará el importe recuperable del activo, si lo hay y si no existen indicios de deterioro del valor, no será necesario estimar el importe recuperable.

Si no fuera posible estimar el importe recuperable del activo individual, lo que se quiere decir es que si hay dificultad en establecer un monto o valor al que pueda ser vendido un activo intangible y se recupere cierta cantidad de la pérdida originada, la entidad estimará el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que el activo pertenece. Este caso podría ser porque medir el importe recuperable requiere una previsión de los flujos de efectivo, y algunas veces los activos individuales no generan este tipo de flujos por sí mismos. Una unidad generadora de efectivo de un activo es el grupo identificable de activos más pequeño que incluye al activo y genera entradas de efectivo que son en gran medida independientes de las entradas procedentes de otros activos o grupos de activos.<sup>23</sup>

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

##### *1.8.5.1. Fuentes externas de información*

- Durante el periodo, el valor de mercado de un activo ha disminuido significativamente más de lo que cabría esperar como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal.

---

<sup>23</sup> NIIF para PYMES, sección 27, párrafo 7 y 8 pagina 167.

- Durante el periodo han tenido lugar, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con un efecto adverso sobre la entidad, referentes al entorno legal, económico, tecnológico o de mercado en los que esta opera, o bien, en el mercado al que está destinado el activo.
- Durante el periodo, las tasas de interés de mercado, u otras tasas de mercado de rendimiento de inversiones, se han incrementado y esos incrementos van probablemente a afectar significativamente a la tasa de descuento utilizada para calcular el valor en uso de un activo y que disminuyan su valor razonable menos costos de venta.
- El importe en libros de los activos netos de la entidad es superior al valor razonable estimado de la entidad en conjunto (esta estimación se puede haber calculado, por ejemplo, para una venta potencial total o parcial de la entidad).<sup>24</sup>

#### 1.8.5.2. Fuentes internas de información

- Se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico de un activo.
- Durante el periodo han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en un futuro inmediato, cambios significativos en la forma 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 nueva evaluación de la vida útil de un activo como finita, en lugar de como indefinida.
- Se dispone de evidencia procedente de informes internos, que indica que el rendimiento económico de un activo es, o va a ser, peor que el esperado.<sup>25</sup>

## 1.9. RETIROS Y DISPOSICIONES DE ACTIVOS INTANGIBLES

El párrafo 18.26 establece que una entidad dará de baja un activo intangible y reconocerá una ganancia o pérdida en el resultado del periodo:

- a. En la disposición; o
- b. Cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o disposición

---

<sup>24</sup> NIIF para las PYMES, Sección 27 Deterior del Valor de los Activos, Párrafo 27.9.

<sup>25</sup> *Ibíd.*, p. 17.

“La disposición de un activo intangible puede llevarse a cabo de diversas maneras por ejemplo, mediante una venta, un contrato de arrendamiento financiero o una donación”<sup>26</sup>

La pérdida o ganancia que surja por la baja de un activo intangible se determina como la diferencia entre el importe neto obtenido por la disposición (si lo hubiere) y el importe en libros del activo. Se reconoce en los resultados cuando se da de baja el activo.

Si se posterga el pago por el activo intangible, la contrapartida recibida se reconoce inicialmente por el equivalente al precio en efectivo. La diferencia entre el importe nominal de la contraprestación y el equivalente al precio en efectivo se reconoce como un ingreso por interés.

## 1.10. REVELACIÓN

Una entidad revelará, para cada clase de activos intangibles, lo siguiente:

- a) Las vidas útiles o las tasas de amortización utilizadas.
- b) Los métodos de amortización utilizados.
- c) El importe en libros bruto y cualquier amortización acumulada (junto con el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor), tanto al principio como al final de cada periodo sobre el que se informa.
- d) La partida o partidas, en el estado de resultado integral (y en el estado de resultados, si se presenta) en las que está incluida cualquier amortización de los activos intangibles.
- e) Una conciliación entre los importes en libros al principio y al final del periodo sobre el que se informa, que muestre por separado:
  - i. Las adiciones.
  - ii. Las disposiciones.
  - iii. Las adquisiciones mediante combinaciones de negocios.
  - iv. La amortización.

---

<sup>26</sup> Fundación IFRS; Material de formación sobre la NIIF para las PYMES, Módulo 18: Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía; versión 2010-9; p. 27.

- v. Las pérdidas por deterioro del valor.
- vi. Otros cambios.

No es necesario presentar esta conciliación para periodos anteriores.<sup>27</sup>

Una entidad revelará también:

- a) Una descripción, el importe en libros y el periodo de amortización restante de cualquier activo intangible individual que sea significativo para los estados financieros de la entidad.
- b) Para los activos intangibles adquiridos mediante una subvención del gobierno, y que hayan sido reconocidos inicialmente al valor razonable
- c) El valor razonable por el que se han reconocido inicialmente estos activos; y
- d) Sus importes en libros.
- e) La existencia e importes en libros de los activos intangibles a cuya titularidad la entidad tiene alguna restricción o que está pignorada como garantía de deudas.
- f) El importe de los compromisos contractuales para la adquisición de activos intangibles.<sup>28</sup>

Una entidad revelará el importe agregado de los desembolsos en investigación y desarrollo reconocido como un gasto durante el periodo (es decir, el importe de los desembolsos incurridos internamente en investigación y desarrollo que no se ha capitalizado como parte del costo de otro activo que cumple los criterios de reconocimiento de esta NIIF).

## **1.11. EMPRESAS COMERCIALES EN EL SALVADOR**

Las empresas son un conjunto de elementos que se forma con el fin de obtener un lucro en la que el capital, recursos naturales, el trabajo y la dirección se coordinan para llevar a cabo una producción socialmente útil, de acuerdo con las exigencias del bien común.

En materia mercantil “La empresa está constituida por un conjunto coordinado de trabajo, de elementos materiales y de valores incorpóreos, con objeto de ofrecer al público, con propósito de lucro y de manera sistemática, bienes y servicios”<sup>29</sup>

---

<sup>27</sup> NIIF para las PYMES, Sección 18 Activos Intangibles distintos de la Plusvalía, Párrafo 18.27.

<sup>28</sup> NIIF para las PYMES, Sección 18 Activos Intangibles distintos de la Plusvalía, Párrafo 18.28.

Su definición: Una empresa es un sistema que interacciona con su entorno materializando una idea, de forma planificada, dando satisfacción a unas demandas y deseos de clientes, a través de una actividad económica". Requiere de una razón de ser, una misión, una estrategia, unos objetivos, unas tácticas y unas políticas de actuación. Se necesita de una visión previa y de una formulación y desarrollo estratégico de la empresa. Es un bien mueble, con interés común, sistemáticamente integrada por elementos que la hacen funcionar, con el fin lucrativo, esta última característica hace que la diferencien de otro tipo de organizaciones, además que debe cumplir con aspectos de utilidad social, esto la vuelve integral en todas sus partes, y por lo cual amerita saber qué fin tienen las empresas comerciales, que a continuación se mencionan:

Las empresas comerciales se distinguen por ser intermediarias entre el productor y consumidor; su función primordial es la compra/venta de productos terminados, las cuales se pueden clasificar en:

- a) Mayoristas: Venden a gran escala o a grandes rasgos.
- b) Minoristas (detallistas): Venden al menudeo
- c) Comisionistas: Venden de lo que no es suyo, dan a consignación.

En El Salvador existe un alto porcentaje de empresas que se dedican a la compra de bienes o mercancías para posteriormente venderlas, estableciendo de esta manera un sector comercial muy amplio.

El Código de Comercio establece sucesos que están relacionados con actos mercantiles y considerando que la empresa es una cosa mercantil tendrá que regirse por las disposiciones que esta ley indica, de manera que las entidades podrán clasificarse por los tipos de sociedades a las cuales se constituye ya sea por capitales o por responsabilidades eso dependerá al giro comercial derivado de esta.

## **1.12. ASPECTOS LEGALES DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES**

El marco legal de los activos intangibles lo componen diferentes leyes, códigos y convenios. A continuación se desarrolla una compilación de las regulaciones que se establecen legalmente en El Salvador para ser consideradas principalmente para la determinación de la vida útil de los activos intangibles cuando una norma legal prescribe el período de protección para un determinado activo intangible registrado como tal de acuerdo a la sección 18 de la NIIF para Pymes. Así como para la

---

<sup>29</sup> Código de Comercio, República de El Salvador, Art. 553

información adicional respecto de la amortización de los activos intangibles en el estado de resultados según su deducibilidad y otros considerandos de carácter fiscal.

#### *1.12.1. LEY DE FOMENTO Y PROTECCIÓN DE LA PROPIEDAD INTELECTUAL*

Esta ley comprende disposiciones que tienen por objeto asegurar una protección suficiente y efectiva de la propiedad intelectual la cual es considerada dentro de los activos intangibles en la Norma Internacional de Información Financiera en la Sección N° 18.

De acuerdo con la Ley de Fomento y Protección de la Propiedad Intelectual: Esta comprende la propiedad literaria, artística, científica e industrial (art. 1).

El autor posee dos facultades respecto a su derecho (art. 5): de orden abstracto, intelectual y moral, que constituyen el derecho moral y de orden patrimonial que constituye el derecho pecuniario.

El tiempo establecido para la protección de los derechos de las obras son los siguientes: (art. 86):

Si el autor es una persona natural, la protección comprende la vida de éste y cincuenta años a contar del día de su muerte, a favor de herederos o causahabientes.

Si la obra es anónima, cincuenta años a partir de la primera divulgación.

Si el autor es persona jurídica, cincuenta años, contados a partir del 1 de enero del año siguiente al de la primera publicación.

Para los autores, intérpretes, cincuenta años a partir del año siguiente al de la actuación.

Para los organismos de radiodifusión, cincuenta años a partir del 1 de enero del año siguiente al de la emisión.

Una invención es una idea aplicable en la práctica a la solución de un problema técnico determinado.

Las patentes de invención serán concedidas por un plazo de veinte años improrrogables, contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud en el Registro de Comercio (art. 109).

Las patentes de invención de medicamentos serán concedidas por un plazo de quince años improrrogables, contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud en el Registro de Comercio (art. 109).

Un modelo de utilidad es toda forma, configuración o disposición de elementos de algún artefacto, herramienta, instrumento, mecanismo u otro objeto, o de alguna parte del mismo que permita un mejor o diferente funcionamiento, utilización o fabricación del objeto que lo incorpora, o que le proporcione alguna utilidad, ventaja o efecto que antes no tenía (art. 120).

El Registro de Comercio extenderá patente de modelo de utilidad, la que tendrá una vigencia de diez años improrrogables, contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud (art. 121).

Un diseño industrial es cualquier forma bidimensional o tridimensional que, incorporado en un producto utilitario, le da una apariencia especial, y que es apto para servir de tipo o modelo para su fabricación (art. 123).

#### *1.12.2. CONVENIO CENTROAMERICANO PARA LA PROTECCIÓN DE LA PROPIEDAD INDUSTRIAL*

Este convenio solo es aplicable a las marcas, nombres comerciales y expresiones o señales de propaganda (art. 2).

Marca es todo signo, palabra o combinación de palabras, o cualquier medio gráfico o material, que por sus características especiales es susceptible de distinguir claramente los productos, mercancías o servicios de la misma especie o clase, pero de diferente titular (art. 7)

Los derechos de protección concedidos a una marca duran diez años prorrogables indefinidamente (art. 24).

Nombre comercial es el nombre propio o de fantasía, la razón social o la denominación con la cual se identifica una empresa o establecimiento (art. 48).

Los nombres comerciales poseen protección indefinida (art. 52)

Se entiende por expresión o señal de propaganda toda leyenda, anuncio o lema, frase, combinación de palabras, diseño, grabado o cualquier otro medio similar, siempre que sea original y característico, que se

emplee con el fin de atraer la atención de los consumidores o usuarios sobre un determinado producto, mercancía, servicio, empresa o establecimiento (art. 59).

### *1.12.3. LEY DE IMPUESTO A LA TRANSFERENCIA DE BIENES MUEBLES Y A LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS*

La única referencia en esta ley respecto al tratamiento fiscal de los activos intangibles se encuentra en el Capítulo II Importación e Internación de Bienes y Servicios al declarar el Hecho Generador en el artículo 14 así: “Constituye hecho generador del impuesto la importación e internación definitiva al país de bienes muebles corporales y de servicios.”

En su inciso tercero expresa: “existe importación o internación de servicios cuando la actividad que generan los servicios se desarrolla en el exterior y son prestados a un usuario domiciliado en el país que los utiliza en él, tales como: asesorías o asistencias técnicas, marcas, patentes, modelos, informaciones, programas de computación y arrendamiento de bienes muebles corporales.”

En base a lo anterior, se deduce que si el tratamiento fiscal que se le da a las marcas, patentes, modelos, etc. es el de importación de servicios, gravadas con la tasa del 13%, las operaciones locales también se consideran como hecho generador del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios, bajo el entendido que no es el bien mueble (disquete, licencia) el que se transfiere, sino el conjunto de conocimientos inherentes al software, al modelo, etc., tipificado como prestación de servicios.

### *1.12.4. LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA*

Con respecto al tratamiento fiscal aplicable a los activos intangibles en la Ley de Impuesto sobre la Renta, el Título IV, capítulo único, determinación de la renta neta expresa en su artículo 28: “La renta neta se determinará deduciendo de la renta obtenida los costos y gastos necesarios para su producción y la conservación de su fuente, y los que esta ley determina.

En ningún caso serán deducibles los costos y gastos realizados en relación con actividades generadoras de ingresos no gravados o que no constituyan renta para los efectos de esta ley.

Para los efectos del inciso anterior, el contribuyente deberá identificar claramente los costos y gastos que incidan en la actividad generadora de ingresos no gravados, así como aquellos que afectan los ingresos no gravados. En el caso de que tales erogaciones no sean identificables, deberán proporcionarse entre la actividad gravada y la no gravada, debiendo deducirse únicamente la proporción correspondiente a lo gravado. (8)”

#### *1.12.5. CÓDIGO TRIBUTARIO*

Según el Código Tributario en el artículo 156-A establece que las personas naturales titulares de empresas cuya actividad sea la transferencia de bienes o la prestación de servicios, las personas jurídicas, las sucesiones, los fideicomisos, los Órganos del Estado y las Dependencias del Gobierno, las Municipalidades y las Instituciones Oficiales Autónomas inclusive la Comisión Ejecutiva Portuaria Autónoma del Río Lempa y el Instituto Salvadoreño del Seguro Social que paguen o acrediten a sujetos o entidades domiciliados en el país, sumas en concepto de adquisición de bienes intangibles, o por el uso, o la concesión de uso, de derechos de bienes tangibles e intangibles tales como: los de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, películas cinematográficas, cintas y otros medios de reproducción o transmisión de datos, imagen y sonido, de patentes, marcas de fábricas o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por el uso, o la concesión de uso de equipos industriales, comerciales o científicos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas; deberán retener sobre dichas sumas en concepto de anticipo del Impuesto sobre la Renta las tasas siguientes:

-Diez por ciento (10%) sobre las sumas pagadas o acreditadas a personas naturales.

-Cinco por ciento (5%) sobre las sumas pagadas o acreditadas a sujetos o entidades diferentes de personas naturales.

Además en el Artículo 158, establece que deberán estar sujetas a retención las transferencias de bienes intangibles la suma del 20% en concepto de anticipo de Impuesto sobre la Renta, cuando provenga por adquisición fuera de la república de El Salvador.

Las personas naturales o jurídicas, sucesiones o fideicomisos domiciliados en el país, que paguen o acrediten a una persona natural o jurídica, sucesión o fideicomiso no domiciliado en la República, sumas provenientes de cualquier clase de renta obtenida en el país, aunque se tratara de anticipos de tales pagos, están obligados a retenerle por concepto de anticipo de Impuesto sobre la Renta, el 20% de dichas sumas.

En relación al artículo anterior estipula que también estarán sujetas a la retención en el mismo porcentaje, las sumas pagadas o acreditadas a los prestadores de servicios no domiciliados en el país, por servicios procedentes del exterior utilizados en el territorio nacional, independientemente que la actividad o servicio se realice fuera de El Salvador, así como las que provengan de la transferencia a cualquier título de bienes intangibles. Se exceptúan de la retención establecida en este inciso los valores que paguen o acrediten personas naturales o jurídicas que se encuentren gozando de la exención del Impuesto sobre la Renta que establece la Ley de Zonas Francas Industriales y de Comercialización, así como el transporte internacional de carga prestado en el exterior y los servicios prestados por Reaseguradoras y Corredores de Reaseguro, en ambos casos no domiciliados.

Las filiales o sucursales deberán efectuar la retención a que se refiere el presente artículo, en el porcentaje previsto en el mismo, por los pagos que realicen a sus casas matrices en cualquier concepto, salvo que correspondan a la adquisición de bienes muebles corporales, la cual deberán enterar en el plazo, forma y medios que las leyes tributarias estipulen.

En el caso que las utilidades generadas provengan de actividades exentas no procederá ningún tipo de retención en el pago o acreditamiento.

En relación a los artículos anteriores aplicará los artículos mencionados solo en el caso de la adquisición de bienes intangibles si y solo si cumple con la definición de Activo, por tanto deberá retenerse los porcentajes establecidos en el Código Tributario.

## **CAPÍTULO II**

### **PROPUESTA PARA EL RECONOCIMIENTO, MEDICIÓN Y PRESENTACIÓN DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES DISTINTOS DE LA PLUSVALÍA CON BASE A NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES.**

La propuesta nace con el propósito de facilitar una guía técnica apropiada, mediante ejemplos contables que sirvan de consulta y que sea de utilidad para los usuarios estableciendo el tratamiento contable de los activos intangibles.

La elaboración de este instrumento contiene lineamientos para hacer los registros correspondientes a las diferentes formas de adquisición de Activos Intangibles, con base a lo establecido en la Sección 18 de la Norma Internacional para Pequeñas y Medianas Entidades; así mismo se aporta los distintos métodos para amortizarlos.

La estructura del desarrollo de la propuesta es el siguiente:

1. Enunciado: Es donde se describe el planteamiento de los casos prácticos.
2. Política: son los principios establecidos por la NIIF para las PYMES aplicados a los casos prácticos.
3. Procedimiento: son los pasos para cumplir las políticas contables.
4. Solución: es el desarrollo del enunciado propuesto indicando todo el tratamiento contable.

Cada caso se desarrollan en tres momentos contables: medición inicial, medición posterior que implica la amortización y deterioro del valor, y la revelación.

#### **2.1. RECONOCIMIENTO DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES MEDIANTE ADQUISICIÓN INDIVIDUAL**

En el reconocimiento inicial la entidad deberá considerar previamente hacer un análisis del activo que está adquiriendo, para verificar si cumple con los criterios de reconocimiento y con la definición de activo intangible, a continuación el enunciado.

### 2.1.1. RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN INICIAL

- ENUNCIADO

La empresa DELUX, S.A. de C.V., adquiere el 31 de agosto de 2009 un sistema de información computarizado para automatizar las operaciones contables, el sistema es capaz de generar reportes financieros, libros legales, Estados Financieros entre otros. La compra fue efectuada a una persona no domiciliada en el País. El valor del activo intangible es de \$1,600.00, adicional se pagó a una persona natural en concepto de configuraciones la cantidad de \$390.00 y por la instalación del programa el valor de \$250.00. Las transacciones fueron canceladas en efectivo con cheque No. 4776 del Banco de América Central y se les efectuaron las respectivas retenciones.

- POLÍTICA

Una entidad medirá inicialmente un activo intangible al costo.

Cuando se adquieran Activos Intangibles de forma individual, el costo debe incluir el precio de compra más todos los aranceles e impuestos no recuperables y cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto.

- PROCEDIMIENTO

Cuando se adquieran activos intangibles de forma separada, se debe adicionar al valor de compra todos los gastos inherentes a la compra incluyendo los impuestos y tasas no recuperables aparte de los costos que sean necesarios para tener el bien en el lugar y la forma prevista por la gerencia para su funcionamiento en la generación de ingresos.

- SOLUCIÓN

La sección 18.4 de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades establece que se reconocerá un Activos Intangible si:

- a. Es probable que los beneficios económicos futuros esperados que se han atribuido al activo fluyan a la entidad;
- b. El costo o el valor del activo puede ser medido con fiabilidad; y
- c. El activo no es resultado del desembolso incurrido internamente en un elemento intangible.

Al analizar el caso propuesto se puede establecer que cumple con los criterios que son necesarios para poder reconocerlo como un activo intangible.

En función de lo indicado respecto a la regla de reconocimiento y medición inicial, la empresa debe incluir en el costo, el seguro pagado, el transporte y el Derecho Arancelario de Importación, debido a que son gastos necesarios para tener el activo en el lugar esperado para su uso previsto.

Luego se procede con el análisis de los datos de la siguiente manera:

Precio de Compra	\$ 1,600.00
Configuraciones	\$ 390.00
Instalación del programa	\$ 250.00
<b>Costo de Adquisición</b>	<b>\$ 2,240.00</b>
(+) IVA (13%)	\$ 291.20
<b>Subtotal</b>	<b>\$ 2,531.20</b>
(-) Retención Renta (20%) Según Artículo 158 Código Tributario (\$1,600.00 x 20%)	\$ 320.00
(-) Retención Renta (10%) Según Artículo 156-A Código Tributario (\$390+\$250 x 10%)	\$ 64.00
<b>Total a Pagar</b>	<b>\$ 2,147.20</b>

El registro contable por la adquisición del programa informático es el siguiente:

DELUX, S.A. DE C.V. COMPROBANTE DE DIARIO				
FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/08/2009	Partida N° 1			
	<u>Activos Intangibles</u>		\$ 2,240.00	
	<u>IVA Crédito Fiscal</u>		\$ 291.20	
	Programas informáticos			\$ 2,147.20
	<u>Efectivo y equivalente</u>			
	Bancos			\$ 384.00
	<u>Retenciones por pagar</u>			
	ISR no domiciliados (20%)	\$ 320.00		
	ISR a persona natural (10%)	\$ 64.00		
	V/Compra de programa informático para el área contable, que se cancela con Ch No. 4776 del BAC.			
	<b>Totales</b>		<b>\$ 2,531.20</b>	<b>\$ 2,531.20</b>

Con el registro contable anterior ya se tiene reconocido el Activo Intangible en las cuentas del Balance General.

## 2.1.2. MEDICIÓN POSTERIOR

- ENUNCIADO

- a. AMORTIZACIÓN

Al 30 de Septiembre de 2009, la empresa DELUX S.A. de C.V. registra la amortización correspondiente al primer mes, el método de amortización utilizado es el método de línea recta y la vida útil del bien es de 5 años.

- b. DETERIORO DEL VALOR DEL ACTIVO

La administración de la empresa al final de cada periodo contable realiza una revisión determinando si la cuenta de activos intangibles ha sufrido deterioro del valor en libros respecto a su valor recuperable. A la fecha el valor en libros es \$ 2,090.26 y el valor de recuperación determinado según perito es de \$ 1,900.00, por lo cual ha sufrido un deterioro de \$ 190.26 esto se debe a la innovación tecnológica que día a día va desplazando a los sistemas informáticos, y según como lo establece el párrafo 27.1 la pérdida por deterioro se produce cuando el importe en libros de un activo es mayor a su importe recuperable.

- POLÍTICA

- a. Se registrará el gasto por amortización utilizando el método de línea recta, con vida útil de 5 años para los sistemas informáticos.
- b. El valor residual del activo es cero a menos que se tenga la certeza de que será vendido al final de su vida útil o que exista un mercado activo para el bien.
- c. Al final de cada periodo contable se realizará la revisión de los activos intangibles para determinar si ha sufrido deterioro por valor, el cual debe ser reconocido en los resultados del periodo.
- d. El reconocimiento posterior de los activos intangibles se realizará al costo menos cualquier amortización acumulada y cualquier pérdida por deterioro de valor acumulada.

- PROCEDIMIENTO

La amortización se calculará dividiendo el importe amortizable entre la vida útil y deberá registrarse la cuota que corresponde a cada mes al realizar el cierre mensual.

Al 31 de diciembre de cada año, un experto en activos intangibles realizará una revisión de los bienes y determinará el valor de recuperación, con el fin de establecer si ha sufrido algún deterioro cada uno de los activos intangibles.

Cuando se determine deterioro se procederá a reconocerlo en una cuenta rectificadora de los activos intangibles así como el reconocimiento del gasto por la pérdida.

La reversión del deterioro se producirá cuando al año siguiente de haber reconocido deterioro haya un incremento del valor recuperable en comparación al valor en libros, el cual se revertirá hasta el límite del deterioro por valor que se tenga a la fecha.

- SOLUCIÓN

La sección 18.19 y 18.20 considera que todos los activos intangibles tienen vida útil finita y si no se puede hacer una estimación fiable de la vida útil se supondrá que es de diez años.

El importe depreciable de un Activo Intangible se distribuirá a lo largo de su vida útil, y se reconocerá un gasto por amortización, a menos que otra sección exija que deba formar parte del costo de otro activo.

En el párrafo 18.22 se determina que la amortización comenzará cuando el activo intangible esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que se pueda usar de la forma prevista por la gerencia. La amortización cesa cuando el activo se da de baja en cuentas.

a) AMORTIZACIÓN

Se realiza el cálculo de la amortización para reconocerlo en los estados financieros de la siguiente manera:

Método de Línea recta

Para calcular la cuota de amortización anual se utiliza la siguiente fórmula:

$$\text{Amortización Anual} = \frac{\text{Costo} - \text{Valor Residual}}{\text{Vida Útil}}$$

Sustituyendo en la fórmula:

$$\text{Amortización Anual} = \frac{\$ 2,240.00 - \$ 0.00}{5 \text{ años}}$$

$$\text{Amortización Anual} = \$ 448.00$$

El valor de \$ 448.00 corresponde a la amortización anual que debe aplicarse al activo intangible adquirido, no obstante la amortización debe registrarse mensualmente para que la revelación sea de forma oportuna, mostrando la situación real de la entidad, para ello se muestra los cálculos siguiente:

$$\text{Amortización Septiembre} = \frac{\$ 448.00 \times 30 \text{ días}}{365 \text{ días}} = 36.82$$

$$\text{Amortización Octubre} = \frac{\$ 448.00 \times 31 \text{ días}}{365 \text{ días}} = 38.05$$

$$\text{Amortización Noviembre} = \frac{\$ 448.00 \times 30 \text{ días}}{365 \text{ días}} = 36.82$$

$$\text{Amortización Diciembre} = \frac{\$ 448.00 \times 31 \text{ días}}{365 \text{ días}} = 38.05$$

Luego se construye la tabla de amortización mensual para el primer año de vida útil del activo:

FECHA	GASTO POR AMORTIZACIÓN	AMORTIZACIÓN ACUMULADA	VALOR EN LIBROS
31/08/2009	0.00		2,240.00
30/09/2009	36.82	36.82	2,203.18
31/10/2009	38.05	74.87	2,165.13
30/11/2009	36.82	111.69	2,128.31
31/12/2009	38.05	149.74	2,090.26

Después de construir la tabla de amortización correspondiente para los meses del primer año se muestra el registro del primer mes:

DELUX, S.A. DE C.V. COMPROBANTE DE DIARIO				
FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
30/09/2009	Partida N° 2 Gasto de administración Amortizaciones Amortización Acumulada Programa Informático  V/Registro del gasto por amortización del 31/08/2009 al 30/09/2009		\$ 36.82	\$36.82
	<b>Totales</b>		<b>\$ 36.82</b>	<b>\$ 36.82</b>

Para efectos didácticos se presenta la tabla correspondiente a la amortización por año del activo intangible:

FECHA	GASTO POR AMORTIZACIÓN	AMORTIZACIÓN ACUMULADA	VALOR EN LIBROS
31/08/2009	0.00		2240.00
31/12/2009	149.74	149.74	2090.26
31/12/2010	448.00	597.74	1642.26
31/12/2011	448.00	1045.74	1194.26
31/12/2012	448.00	1493.74	746.26
31/12/2013	448.00	1941.74	298.26
31/08/2014	298.26	2240.00	0.00

b) DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS

Se realiza los cálculos para establecer si el activo intangible ha sufrido deterioro

Valor en Libros	\$	2,090.26
Valor Recuperable	\$	1,900.00
<b>Diferencia (Deterioro)</b>	<b>\$</b>	<b>190.26</b>

Este es el caso cuando ha sufrido deterioro del valor. El párrafo 27.6 establece que cuando exista un deterioro por valor, se deberá reconocer inmediatamente en los resultados.

Se realiza el registro contable por el reconocimiento del deterioro del valor del activo intangible:

DELUX, S.A. DE C.V. COMPROBANTE DE DIARIO				
FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2009	Partida N° 3 <u>Gasto por deterioro</u> Perdida por deterioro del valor <u>Deterioro acumulado</u> Programa informático  V/Reconocimiento deterioro del valor del activo intangible		\$ 190.26	\$ 190.26
	<b>Totales</b>		<b>\$ 190.26</b>	<b>\$ 190.26</b>

2.1.3. REVELACIÓN

El párrafo 18.27 requiere que se presente una conciliación donde se muestren los importes en libros al principio y al final del periodo sobre el que se informa. Para el caso, queda de la siguiente manera:

### CONCILIACIÓN DE IMPORTES EN LIBROS DE ACTIVO INTANGIBLE

	PROGRAMA INFORMÁTICO	TOTAL
<b>COSTO</b>		
Al 1 de enero de 2009	0	0
Adiciones	2,240.00	2,240.00
Retiros	0	0
Al 31 de diciembre de 2009	<u>2,240.00</u>	<u>2,240.00</u>
<b>AMORTIZACIÓN</b>		
Al 1 de enero de 2009	0	0
Cargo durante el año	149.74	149.74
Retiros	0	0
Al 31 de diciembre de 2009	<u>149.74</u>	<u>149.74</u>
<b>PERDIDA POR DETERIORO</b>		
Al 1 de enero de 2009	0	0
Cargo durante el año	190.26	190.26
Retiros	0	0
Al 31 de diciembre de 2009	<u>190.26</u>	<u>190.26</u>
<b>VALOR EN LIBROS</b>		
Al 31 de diciembre de 2009	<u>1,900.00</u>	<u>1,900.00</u>
Al 31 de diciembre de 2008	<u>0</u>	<u>0</u>
	1,900.00	1,900.00

El párrafo 4.1 de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades establece que el estado de situación financiera presenta los activos, pasivos y patrimonio de una entidad en una fecha específica, donde presentará sus activos corrientes y no corrientes, además sus pasivos corrientes y no corrientes, como categorías separadas en su estado de situación financiera.

La revelación de los activos intangibles de la empresa DELUX S.A. DE C.V. se presenta en el Balance General quedando de la siguiente manera:

**DELUX S.A. DE C.V.**  
 (COMPAÑÍA SALVADOREÑA)  
 ESTADOS DE SITUACIÓN FINANCIERA  
 AL 31 DE DICIEMBRE DE 2009 y 2008  
 (Expresados en dólares estadounidenses)

	Nota	2009	2008
<b>ACTIVO</b>			
<b>ACTIVO CORRIENTE</b>			
Efectivo	3	599,250	815,178
Cuentas por cobrar – netas	4	1,640,245	1,509,967
Cuentas por cobrar partes relacionadas	9	230,169	287,164
Inventarios	5	747,099	764,899
Inversiones temporales		0	5,000
Gastos anticipados		163,319	163,319
<i>Total activo corriente</i>		<u>3,380,082</u>	<u>3,545,527</u>
<b>ACTIVO NO CORRIENTE</b>			
Propiedad, planta y equipo – netos	6	5,929,539	5,562,711
<b>Activos Intangibles – netos</b>	<b>7</b>	<b>1,900</b>	<b>0</b>
<i>Total activo no corriente</i>		<u>5,931,439</u>	<u>5,562,711</u>
<b>TOTAL ACTIVO</b>		<u><b>9,311,521</b></u>	<u><b>9,108,238</b></u>
<b>PASIVO</b>			
<b>PASIVO CORRIENTE:</b>			
Cuentas y documentos por pagar	8	897,397	783,891
Cuentas por pagar a partes relacionadas	9	24,731	24,731
<i>Total pasivo corriente</i>		<u>922,128</u>	<u>808,622</u>
<b>PASIVO NO CORRIENTE</b>			
Pasivo a Largo Plazo	10	6,960,099	7,053,934
Ingresos Diferidos		10,000	0
<i>Total pasivo no corriente</i>		<u>6,970,099</u>	<u>7,053,934</u>
<b>TOTAL PASIVO</b>		<u><b>7,892,227</b></u>	<u><b>7,862,556</b></u>
<b>PATRIMONIO DE LOS ACCIONISTAS</b>			
Capital Social	11	400,000	400,000
Reserva Legal		75,976	60,142
Resultados Acumulados		943,318	785,540
<i>Total patrimonio de los accionistas</i>		<u>1,419,294</u>	<u>1,245,682</u>
<b>TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO</b>		<u><b>9,311,521</b></u>	<u><b>9,108,238</b></u>

Representante Legal

Contador

Auditor

## 2.2. RECONOCIMIENTO DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES MEDIANTE COMBINACIÓN DE NEGOCIOS

En El Salvador son pocas las posibilidades que se adquiera un activo intangible mediante una combinación de negocios, no obstante la sección lo establece, y forma parte del marco técnico del reconocimiento de activo intangible, a continuación se propone un caso de adquisición mediante una combinación de negocios.

Las empresas que reconozcan un activo intangible adquirido mediante una combinación de negocios, debe de cumplir con los criterios de la sección 18.11 para su medición inicial, el cual debe reconocerse al valor razonable.

### 2.2.1. RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN INICIAL

- ENUNCIADO

El 01 de Enero de 2010 la sociedad DELUX, S.A. de C.V. adquirió el 100% de los activos netos de la empresa TECNODIGITAL, S.A. de C.V. a un costo total de \$250,000.00, la cual presenta a la fecha de compra la siguiente situación financiera:

<b>TECNODIGITAL, S.A. de C.V.</b>			
Balance de Situación General al 31 de Diciembre de 2009.			
(Cifras expresados en dólares de los Estados Unidos)			
<b><u>ACTIVO</u></b>		<b><u>PASIVO</u></b>	
<b><u>CORRIENTE</u></b>		<b><u>CORRIENTE</u></b>	
Efectivo y equivalente	9,500.00	Cuentas por pagar	25,000.00
Inventarios	12,500.00		
<b><u>NO CORRIENTE</u></b>		<b><u>PATRIMONIO</u></b>	
Propiedad Planta y equipo	150,000.00	Capital Social	100,000.00
<i>Activos Intangibles</i>	15,000.00	Reserva Legal	27,000.00
		Utilidades retenidas	35,000.00
<b>TOTAL DE ACTIVO</b>	<b>187,000.00</b>	<b>TOTAL DE PASIVO Y PATRIMONIO</b>	<b>187,000.00</b>

El Activo Intangible corresponde a una Marca para comercializar chips para celulares

El valor razonable de los activos intangibles es de \$14,000.00. Y las demás cuentas se presentan a su valor razonable.

- POLÍTICA

Los activos intangibles que adquiera la empresa mediante una combinación de negocio deberán registrarse por el valor razonable que tiene a la fecha de adquisición.

- PROCEDIMIENTO

La administración de la empresa deberá de valorar el activo intangible que se recibe mediante una combinación de negocios, además determinará la vida útil, la cual será la base para determinar la amortización de mencionado activo.

En la adquisición puede existir una diferencia generada por comparar el valor pagado con el valor contable implicando reconocer una plusvalía cuando la diferencia es el exceso pagado por la adquisición del 100% del patrimonio.

- SOLUCIÓN

La adquisición implica una diferencia que es el exceso pagado por la adquisición del 100% del patrimonio:

Valor pagado	\$250,000.00	
Valor Contable (Patrimonio)	\$162,000.00	(Precio de todas las acciones)
<b>Exceso</b>	<b>\$ 88,000.00</b>	<b>Plusvalía tratada en la sección 19 de la NIIF Pymes.</b>

A continuación se realiza el análisis del valor en libros y el valor razonable de la marca:

Valor en Libros	\$ 15,000.00
Valor Razonable	\$ 14,000.00
Diferencia Valor Activo Intangible	<b>\$ 1,000.00</b>

Por lo tanto el total de la plusvalía es: \$88,000.00 + \$1,000.00 = **\$89,000.00**

Como se especificó en el cálculo anterior se puede notar que los activos y pasivos de la empresa adquiridos estaban en el momento de adquisición a su valor razonable, no así el activo intangible por el cual afecta incrementando el exceso del valor pagado de más por la combinación de negocios, llámese este plusvalía (el tratamiento contable lo establece la sección 19 Combinación de Negocios y plusvalía).

El registro contable por la combinación de negocios es el siguiente:

DELUX, S.A. DE C.V. COMPROBANTE DE DIARIO				
FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
01/01/2010	Partida N° 1			
	<u>Efectivo y equivalente</u>		\$ 9,500.00	
	<u>Inventarios</u>		\$ 12,500.00	
	<u>Propiedades, planta y equipo</u>		\$ 150,000.00	
	<u>Activos Intangibles</u>		\$ 14,000.00	
	Marca			
	<u>Plusvalía comprada</u>		\$ 89,000.00	
	<u>Cuentas por pagar</u>			\$ 25,000.00
	<u>Efectivo y equivalente</u>			\$250,000.00
	Banco			
	V/por adquisición total de las acciones de TECNODIGITAL, S.A. de C.V.			
	<b>Totales</b>		<b>\$275,000.00</b>	<b>\$275,000.00</b>

En el párrafo 18.11 se establece que el costo de un activo intangible que se ha adquirido por medio de una combinación de negocios es al valor razonable en su fecha de adquisición.

### 2.2.2. MEDICIÓN POSTERIOR

- ENUNCIADO

- a. AMORTIZACIÓN

Al 31 de Enero de 2010 se realiza el registro contable por la amortización de la marca adquirida mediante combinación de negocio, correspondiente al primer mes.

b. DETERIORO DEL VALOR DEL ACTIVO

La empresa realiza al 31 de diciembre de 2010, una revisión para determinar si los activos intangibles han sufrido deterioro del valor y mediante un experto se determinó que la marca no ha sufrido deterioro de valor hasta la fecha.

▪ POLÍTICA

- a. Se registrará el gasto por amortización utilizando el método de saldos doblemente decrecientes, con vida útil de 10 años para la marca adquirida mediante combinación de negocios y considerando que el valor residual es cero.
- b. La medición posterior de los activos intangibles se realizará al costo menos cualquier amortización acumulada y cualquier pérdida por deterioro de valor acumulada
- c. Al 31 de Diciembre de cada periodo contable se realizará la revisión de los activos intangibles para determinar si ha sufrido deterioro por valor.

▪ PROCEDIMIENTO

El método de amortización de saldos doblemente decreciente requiere que se divida el importe amortizable entre la vida útil y posteriormente se multiplique por el doble porcentaje anual, que deberá de realizarse el registrarse cada mes al realizar el cierre mensual.

Al 31 de Diciembre de cada año, la administración revisara si los activos intangibles han sufrido un deterioro, comparando el valor en libros con el valor recuperable si y solo si el valor en libros es mayor y se reconocerá en la cuenta rectificadora de activo llamada: *Deterioro Acumulado*.

La reversión del deterioro se producirá cuando haya una recuperación del valor del activo en comparación al valor en libros, el cual se realizará hasta el límite del deterioro por valor que se tenga a la fecha.

▪ SOLUCIÓN

La sección 18.19 y 18.20 considera que si no se puede hacer una estimación fiable de la vida útil del activo se supondrá que es de diez años, además los derechos de protección de la marca es de 10 años según el art. 24 del Convenio Centroamericano para la Protección de la Propiedad Industrial y considerando el derecho y lo establecido por la sección la vida útil para el activo intangible es de 10 años.

El importe depreciable de \$14,000.00 se distribuirá a lo largo de 10 años, y se reconocerá un gasto por amortización mensual, a menos que otra sección exija que deba formar parte del costo de otro activo.

#### a) AMORTIZACIÓN

El cálculo de la amortización para reconocerlo en los estados financieros es:

##### Método de saldos Doblemente Decrecientes

Para calcular la cuota de amortización se realiza primero el cálculo del método de línea recta de la siguiente manera:

$$\text{Amortización Anual} = \frac{\text{Costo} - \text{Valor Residual}}{\text{Vida Útil}}$$

Sustituyendo en la fórmula:

$$\text{Amortización Anual} = \frac{\$ 14,000.00 - \$ 0.00}{10 \text{ años}} = 1,400.00$$

Luego establecemos la relación de la cuota de amortización con el costo de la marca para conocer cuál es el porcentaje que representa:

$$\text{Porcentaje de Amortización} = \frac{\$ 1,400.00}{\$14,000.00} \times 100 = 10\%$$

Ahora para determinar el porcentaje que se aplicará se multiplica el porcentaje determinado por el doble, así:

$$\text{Porcentaje de Amortización} = 10\% \times 2 = 20\%$$

Entonces se aplica el 20% de depreciación anual sobre el valor en libros.

La amortización para el primer año es el siguiente:

$$\text{Amortización año 2010} = \$14,000.00 \times 20\% = \$ 2,800.00$$

Luego se realiza el cálculo de forma proporcional al número de días del mes:

$$\text{Amortización Enero 2010} = \frac{\$2,800.00 \times 31 \text{ días}}{365 \text{ días}} = 237.81$$

Se procede a hacer el cálculo para cada uno de los meses del año 2010, por lo que se determina de la siguiente manera:

FECHA	GASTO POR AMORTIZACIÓN	AMORTIZACIÓN ACUMULADA	VALOR EN LIBROS
01/01/2010	0.00		14,000.00
31/01/2010	237.81	237.81	13,762.19
28/02/2010	211.15	448.95	13,551.05
31/03/2010	230.18	679.14	13,320.86
30/04/2010	218.97	898.11	13,101.89
31/05/2010	222.55	1,120.66	12,879.34
30/06/2010	211.72	1,332.38	12,667.62
31/07/2010	215.18	1,547.55	12,452.45
31/08/2010	211.52	1,759.07	12,240.93
30/09/2010	201.22	1,960.29	12,039.71
31/10/2010	204.51	2,164.81	11,835.19
30/11/2010	194.55	2,359.36	11,640.64
31/12/2010	197.73	2,557.09	11,442.91

Después se realiza el registro contable correspondiente a la amortización del mes de Enero del 2010:

DELUX, S.A. DE C.V. COMPROBANTE DE DIARIO				
FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/01/2010	Partida N° 2 <u>Gasto de administración</u> Amortizaciones <u>Amortización Acumulada</u> Marcas V/Registro del gasto por amortización del mes de Enero de 2010		\$ 237.81	\$ 237.81
	<b>Totales</b>		<b>\$ 237.81</b>	<b>\$ 237.81</b>

### DETERIORO DEL VALOR DEL ACTIVO INTANGIBLE

Según la valuación del perito, se determinó que el valor recuperable del activo es de \$12,000.00, por lo cual no ha sufrido deterioro y no se realiza ningún registro contable al 31 de Diciembre de 2010.

El análisis es el siguiente:

Valor en Libros	\$ 11,442.91
Valor Recuperable	\$ 12,000.00
<b>Diferencia (no Deterioro)</b>	<b>\$ 557.09</b>

### 2.2.3. REVELACIÓN

En la sección 18.27 establece la información que debe de ser considerados en la revelación de cada clase de activo intangible. Además dicha revelación es incluida en los Estados Financieros de la empresa al 31 de Diciembre del 2010.

A continuación se detalla una conciliación del importe en libros del activo intangible

### CONCILIACIÓN DE IMPORTES EN LIBROS DE ACTIVO INTANGIBLE

	MARCA	TOTAL
<b>COSTO</b>		
Al 1 de enero de 2010	0	0
Adiciones	14,000.00	14,000.00
Retiros	<u>0</u>	<u>0</u>
Al 31 de diciembre de 2010	14,000.00	14,000.00
<b>AMORTIZACIÓN</b>		
Al 1 de enero de 2010	0	0
Cargo durante el año	2,557.09	2,557.09
Retiros	<u>0</u>	<u>0</u>
Al 31 de diciembre de 2010	2,557.09	2,557.09
<b>PERDIDA POR DETERIORO</b>		
Al 1 de enero de 2009	0	0
Cargo durante el año	0	0
Retiros	<u>0</u>	<u>0</u>
Al 31 de diciembre de 2009	0	0
<b>VALOR EN LIBROS</b>		
Al 31 de diciembre de 2010	<u>11,442.91</u>	<u>11,442.91</u>
Al 31 de diciembre de 2009	<u>0</u>	<u>0</u>
	11,442.91	11,442.91

### 2.3. RECONOCIMIENTO DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES MEDIANTE ADQUISICIÓN POR PERMUTA

La sección 18 establece que los activos intangibles intercambiados mediante permuta serán medidos a su valor razonable, agregando a este párrafo, la entidad deberá considerar si no es posible medirlo con fiabilidad, es decir sino tiene las condiciones para medir el activo, podrá medirlo según el valor en libros. En el caso siguiente es al valor razonable, se puede observar que la política contable elegida por la empresa para el reconocimiento por intercambio de activos es lo establecido en la sección 18.

### 2.3.1. RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN INICIAL

- ENUNCIADO

La empresa DELUX, S.A. de C.V. adquirió el 30 de abril de 2009, una franquicia mediante intercambio por una marca que a la fecha ya no se utilizaba. El valor en libros de la marca entregado es de \$10,000.00 y el valor cotizable del mercado de la franquicia es de \$9,500.00.

- POLÍTICA

Los activos intangibles que se obtienen por permuta deberán registrarse por su valor razonable si y solo si los bienes pueden medirse con fiabilidad tanto el recibido como el entregado y que la transacción sea de carácter comercial y si no cumple con lo antes mencionado se medirán por el valor en libros del activo entregado.

- PROCEDIMIENTO

La empresa deberá registrar el activo intangible adquirido primeramente por el valor razonable del bien recibido y si no es fiable entonces se registrara por el valor razonable del activo entregado y en caso que no se puede determinar ninguno de los valores razonables se registrara al valor en libro del activo entregado.

Para determinar la fiabilidad del valor razonable la administración debe de contratar a un perito para que determine el importe con el cual va a ser registrado.

- SOLUCIÓN

El análisis para la determinación de un deterioro en el intercambio es el siguiente

Valor en libros del activo entregado	\$	10,000.00
(-) Valor razonable del activo recibido	\$	9,500.00
<b>Perdida por desvalorización</b>	<b>\$</b>	<b>500.00</b>

A continuación se ilustra el registro contable por la desvalorización del activo intangible:

DELUX, S.A. DE C.V. COMPROBANTE DE DIARIO				
FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
30/04/2009	Partida N° 1 <u>Gasto por Deterioro</u> Desvalorización de activos intangibles <u>Deterioro de Activos Intangibles</u> Marcas  V/por pérdida de valor del activo intangible al 30/04/2009		\$ 500.00	\$ 500.00
	<b>Totales</b>		<b>\$ 500.00</b>	<b>\$ 500.00</b>

Pero la transferencia de la marca, es considerada hecho generador del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. Por tanto:

IVA del bien entregado (Débito Fiscal)	=	\$ 10,000.00	X	13%	=	<b>\$ 1,300.00</b>
IVA del bien recibido (Crédito Fiscal)	=	\$ 9,500.00	X	13%	=	<b>\$ 1,235.00</b>
						<b>\$ 65.00</b>
		<b>Diferencia (Pagada en efectivo)</b>				<b>\$ 65.00</b>

A continuación se realiza el registro para el reconocimiento de la franquicia recibida y por la salida del Activo entregado, siendo ajustado los valores con el deterioro de la marca.

DELUX, S.A. DE C.V. COMPROBANTE DE DIARIO				
FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
30/04/2009	Partida N° 2 <u>Efectivo y Equivalentes de Efectivo</u> <u>Activos Intangibles</u> Franquicia <u>Deterioro de Activos Intangibles</u> Marcas <u>IVA Crédito Fiscal</u> <u>Activos Intangibles</u> Marca <u>IVA Débito Fiscal</u> V/por intercambio de marca por una franquicia.		\$ 65.00 \$ 9,500.00 \$ 500.00 \$ 1,235.00	\$ 10,000.00 \$ 1,300.00
	<b>Totales</b>		<b>\$ 10,000.00</b>	<b>\$ 10,000.00</b>

En el caso anterior se consideró si el activo intangible podía ser medido con fiabilidad es por ello que se midió al valor razonable.

El hecho de permuta es hecho generador, por lo que en el caso se tiene un IVA CRÉDITO y un IVA DÉBITO, al ser comparados genera una diferencia de \$65.00 la cual es pagada en efectivo.

### 2.3.2. MEDICIÓN POSTERIOR

- ENUNCIADO

- a. AMORTIZACIÓN

- EL 31 de mayo de 2009 la empresa DELUX, S.A. de C.V. se dispone a realizar la amortización para el activo intangible que adquirió mediante permuta.

- b. DETERIORO DEL VALOR

- La entidad reconoce el deterioro del valor que ha sufrido el activo intangible, al 31 de diciembre del mismo año de la compra, y la administración determina que el valor de recuperación es de \$7,500.00 y el valor en libros es de \$ 8,340.60.

- POLÍTICA

- a. Se registrará un gasto por amortización utilizando el método de la suma de los dígitos de los años, de forma decreciente a un importe amortizable constante durante la vida útil de diez años.

- b. La entidad reducirá el importe en libros del activo hasta su importe recuperable si, y solo si, el importe recuperable es inferior al importe en libros del activo intangible al final de cada periodo en que se informa.

- PROCEDIMIENTO

El registro por amortización se realiza al final de cada mes y se lleva un registro de control por la amortización que detalla el importe en libros, junto con la amortización acumulada a lo largo de su vida útil.

La tasa utilizada para el método de la suma de los dígitos de los años es una fracción que en el numerador se incluye los remanentes de la vida del servicio del activo intangible y en el denominador la suma de los dígitos de los años.

La administración compara al 31 de diciembre de cada año el valor en libros del activo intangible con el valor recuperable y si el primero es mayor que el último, como resultado se hará un registro contable por el deterioro que haya sufrido.

- SOLUCIÓN

El método de amortización requiere que primero se haga la suma de los dígitos de los años de amortización del activo el cual será el denominador de cada una de las fracciones:

Suma de los dígitos de los años:  $10 + 9 + 8 + 7 + 6 + 5 + 4 + 3 + 2 + 1 = 55$

Después se forman las fracciones que será el factor por el cual se multiplicará el costo de la franquicia, siendo el numerador cada uno de los años en el cual se va a amortizar. Las fracciones quedan de la forma siguiente:

<b>Fracción</b>	$\frac{10}{55}$	$\frac{9}{55}$	$\frac{8}{55}$	$\frac{7}{55}$	$\frac{6}{55}$	$\frac{5}{55}$	$\frac{4}{55}$	$\frac{3}{55}$	$\frac{2}{55}$	$\frac{1}{55}$
	⏟	⏟	⏟	⏟	⏟	⏟	⏟	⏟	⏟	⏟
<b>Años</b>	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10

## a) AMORTIZACIÓN

### Método de la suma de los dígitos de los años

La amortización para cada uno de los meses se calcula con la siguiente fórmula:

$$\text{Amortización} = \text{Costo} \times \frac{\text{Número de años de vida útil}}{\text{Suma de los años (55)}} \times \frac{\text{Número de días}}{365 \text{ días}}$$

Sustituyendo.

- Cálculo mensual

$$\text{Amortización Mayo 2009} = \$9,500.00 \times \frac{10}{55} \times \frac{31}{365} = 146.70$$

$$\text{Amortización Junio 2009} = \$9,500.00 \times \frac{10}{55} \times \frac{30}{365} = 141.97$$

Y consecutivamente se realiza el mismo cálculo mensual a lo largo de la vida útil de la franquicia, pero para fines pedagógicos se calcula a continuación la cuota de amortización anual:

$$\text{Amortización anual de 2010} = \text{Costo} \times \frac{\text{Número de años de vida útil}}{\text{Suma de los años (55)}}$$

- Cálculo anual

Segundo año (2010)

$$\text{Amortización 2010} = \$9,500.00 \times \frac{9}{55} = \$1,554.55$$

De esta manera consecutivamente se calcula cada uno de los años de vida útil. La tabla de amortización mensual queda de la siguiente manera:

- Tabla Amortización Año 2009

FECHA	GASTO POR AMORTIZACIÓN	AMORTIZACIÓN ACUMULADA	VALOR EN LIBROS
30/04/2009	0.00		9,500.00
31/05/2009	146.70	146.70	9,353.30
30/06/2009	141.97	288.67	9,211.33
31/07/2009	146.70	435.37	9,064.63
31/08/2009	146.70	582.07	8,917.93
30/09/2009	141.97	724.03	8,775.97
31/10/2009	146.70	870.73	8,629.27
30/11/2009	141.97	1,012.70	8,487.30
31/12/2009	146.70	1,159.40	8,340.60

El registro por la amortización del primer mes del año de adquisición, se muestra a continuación:

DELUX, S.A. DE C.V. COMPROBANTE DE DIARIO				
FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/05/2009	Partida N° 3 Gasto de administración Amortización <u>Amortización Acumulada</u> Franquicia. V/ Por el registro de amortización correspondiente al mes de mayo de 2009		\$ 146.70	\$ 146.70
	<b>Totales</b>		<b>\$ 146.70</b>	<b>\$ 146.70</b>

La tabla de amortización anual se ilustra de la siguiente manera:

- Tabla Amortización anual

FECHA	GASTO POR AMORTIZACIÓN	AMORTIZACIÓN ACUMULADA	VALOR EN LIBROS
30/04/2009	0.00		9,500.00
31/12/2009	1,159.40	1,159.40	8,340.60
31/12/2010	1,554.55	2,713.95	6,786.05
31/12/2011	1,381.82	4,095.76	5,404.23
31/12/2012	1,209.09	5,304.85	4,195.14
31/12/2013	1,036.36	6,341.22	3,158.78
31/12/2014	863.64	7,204.85	2,295.14
31/12/2015	690.91	7,895.76	1,604.23
31/12/2016	518.18	8,413.95	1,086.05
31/12/2017	345.45	8,759.40	740.60
31/12/2018	172.73	8,932.13	567.87
30/04/2019	567.87	9,500.00	0.00

Al 31 de Diciembre 2009 la presentación del reglón del activo intangible en el Balance General es el siguiente:

<b>DELUX, S.A. DE C.V.</b>		
<b>Activos No Corrientes</b>		<b>\$ 8,340.60</b>
Activos Intangibles	\$ 9,500.00	
( - ) Amortización Acumulada	(\$ 1,159.40)	

b) DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS

**Cálculos y análisis de datos**

Valor en libros	\$	8,340.60
Valor Recuperable	\$	7,500.00
<b>Deterioro</b>	<b>\$</b>	<b>840.60</b>

Siempre considerando el párrafo 27.1 dice que existe deterioro del valor cuando el importe recuperable es mayor que su valor en libros, y el registro es el siguiente:

DELUX, S.A. DE C.V. COMPROBANTE DE DIARIO				
FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2009	Partida N° 4 <u>Gasto por deterioro</u> Perdida por deterioro del valor <u>Deterioro acumulado</u> Franquicia V/Deterioro del valor del activo intangible		\$ 840.60	\$ 840.60
	<b>Totales</b>		<b>\$ 840.60</b>	<b>\$ 840.60</b>

2.3.3. REVELACIÓN

El párrafo 18.27 requiere que se presente una conciliación donde se muestren los importes en libros al principio y al final del periodo sobre el que se informa. Para el caso, queda de la siguiente manera:

**CONCILIACIÓN DE IMPORTES EN LIBROS DE ACTIVO INTANGIBLE**

	FRANQUICIA	TOTAL
<b>COSTO</b>		
Al 1 de enero de 2009	0	0
Adiciones	9,500.00	9,500.00
Retiros	<u>0</u>	<u>0</u>
Al 31 de diciembre de 2009	9,500.00	9,500.00
<b>AMORTIZACIÓN</b>		
Al 1 de enero de 2009	0	0
Cargo durante el año	1,159.40	1,159.40
Retiros	<u>0</u>	<u>0</u>
Al 31 de diciembre de 2009	1,159.40	1,159.40
<b>PERDIDA POR DETERIORO</b>		
Al 1 de enero de 2009	0	0
Cargo durante el año	840.60	840.60
Retiros	<u>0</u>	<u>0</u>
Al 31 de diciembre de 2009	840.60	840.60
<b>VALOR EN LIBROS</b>		
Al 31 de diciembre de 2009	<u>7,500.00</u>	<u>7,500.00</u>
Al 31 de diciembre de 2008	<u>0</u>	<u>0</u>
	7,500.00	7,500.00

*2.3.4. RECUPERACIÓN DETERIORO DE VALOR ACUMULADO*

Al siguiente año, al 31 de diciembre de 2010 el valor recuperable es mayor al valor en libros los detalles son:

Valor en Libros	\$ 6,786.05
Valor Recuperable	\$ 7,600.00
<b>Recuperación del deterioro</b>	<b>\$ <u>813.95</u></b>

Como se observa en el análisis de datos y cálculos anterior, se muestra que aunque la recuperación del valor es mayor al valor en libros por \$ 813.95, aún persiste una clara diferencia entre el valor el deterioro calculado al año anterior, los detalles son:

**Análisis del deterioro:**

Deterioro del valor acumulado	\$	840.60
( - ) Recuperación deterioro	\$	813.95
<b>Diferencia (Deterioro de Valor Acumulado a la fecha)</b>	<b>\$</b>	<b>26.65</b>

Entonces el análisis determina registrar un cargo por el valor de la recuperación del deterioro por \$ 813.95 y luego reconocer otros ingresos, como parte de los resultados del año respectivo, mientras que por la diferencia de \$ 26.65 es el valor del deterioro que faltaría de eliminar o sumar para el otro año en que se seguirá amortizando el activo. El registro es el siguiente:

DELUX, S.A. DE C.V. COMPROBANTE DE DIARIO				
FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2010	Partida N° 5 <u>Deterioro Acumulado</u> Franquicia <u>Otros Ingresos</u> V/Para registrar la recuperación del deterioro en el presente ejercicio.		\$ 813.95	\$ 813.95
	<b>Totales</b>		<b>\$ 813.95</b>	<b>\$ 813.95</b>

2.3.5. BAJA EN CUENTAS

- ENUNCIADO

Para el tercer año de vida útil, es decir al 31 de diciembre de 2012, la compañía ya no espera obtener beneficios económicos del activo intangible, porque sufrió obsolescencia debido a cambio de tecnología que afectó este intangible y para ello mediante acuerdo de la administración se decide darle de baja en libros a la fecha en que se dio el evento.

- POLÍTICA

Los elementos del activo intangible deben darse de baja cuando sean desapropiados, o bien cuando no se espere ya beneficios económicos futuros de los mismos por su utilización y liquidación posterior.

- PROCEDIMIENTO

Cuando los activos intangibles sean dados de baja en cuentas o sean vendidos, el costo y su amortización acumulada así como cualquier pérdida por deterioro son rebajados de sus cuentas respectivas, y la ganancia o pérdida resultante se reflejaran en los resultados.

- SOLUCIÓN

Primero se establece el valor en libro de la franquicia:

Costo	\$	9,500.00
( - ) Amortización Acumulada	\$	4,095.76
( - ) Deterioro de Valor Acumulado	\$	26.65
<b>Valor en Libros</b>	<b>\$</b>	<b>5,377.59</b>

El registro por darle de bajas en cuentas al activo intangible es como sigue:

DELUX, S.A. DE C.V. COMPROBANTE DE DIARIO				
FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/12/2012	Partida N° 6			
	<u>Otros Gastos</u>		\$ 5,377.59	
	<u>Deterioro Acumulado</u>		\$ 26.65	
	Franquicia			
	<u>Amortización acumulada</u>		\$ 4,095.76	
	Franquicia			
	<u>Activos intangibles</u>			\$ 9,500.00
	Franquicia.			
	<b>Totales</b>		<b>\$ 9,500.00</b>	<b>\$ 9,500.00</b>

Un activo intangible se da de baja en cuenta según sección 18.26, cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o disposición, por tanto al efectuar dicho retiro se reconoce una pérdida en el resultado del periodo en que se informa.

#### **2.4. OTROS ACTIVOS INTANGIBLES GENERADOS INTERNAMENTE.**

- ENUNCIADO

El 3 de Marzo de 2010, DELUX, S.A. de C.V. se encuentra investigando con personal propio mediante un departamento específico de investigación, el diseño de una nueva marca, tal actividad ha ocasionado los siguientes desembolsos:

Estudios técnicos	\$	25,000.00
Amortización de Mobiliario y Equipo	\$	8,000.00
Combustible	\$	900.00
Otros	\$	5,100.00
<b>Total Gastos</b>	<b>\$</b>	<b>39,000.00</b>

Luego, el 30 de Agosto de 2010 la Empresa DELUX, S.A. de C.V. diseñó el modelo de la nueva marca por un valor de \$32,000.00, del mismo modo la empresa registró los derechos de propiedad correspondientes por un valor de \$200.00.

- POLÍTICA

Los desembolsos ocasionados por la generación interna de marcas serán reconocidos como gastos del periodo en que fueron aplicados

- PROCEDIMIENTO

Para la generación de activos intangibles de forma interna se creará un departamento que gestionará y producirá el bien. Se detallará cada uno de los gastos incurridos para la generación del Activo Intangible, que serán reconocidos como gastos en el periodo que se incurran.

▪ SOLUCIÓN

En el caso de generar internamente Activos Intangibles, el párrafo 18.14 de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, establece que los desembolsos ocasionados en las actividades de investigación y desarrollo debe reconocerse como gasto, a menos que forme parte del costo de otro activo.

El registro contable por los gastos de la fase de investigación es el siguiente:

DELUX, S.A. DE C.V. COMPROBANTE DE DIARIO				
FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
03/03/2010	Partida N° 1			
	<u>Gastos de Administración</u>		\$ 39,000.00	
	Estudios Técnicos	\$ 25,000.00		
	Amortización acumulada	\$ 8,000.00		
	Combustible	\$ 900.00		
	Otros	\$ 5,100.00		
	<u>Efectivo y equivalente</u>			\$ 31,000.00
	Banco			
	<u>Amortización acumulada</u>			\$ 8,000.00
	Mobiliario			
	V/ Gastos ocasionados por investigación de la invención.			
	<b>Totales</b>		<b>\$ 39,00.00</b>	<b>\$ 39,000.00</b>

Cada uno de los desembolsos que se ocasionaron son llevados al gasto, sin llegar a formar en ningún momento un Activo Intangible.

Después, los pagos realizados en la fase de desarrollo corresponden a gastos, el detalle es el siguiente

Contratación de la Firma	\$ 32,000.00
Derechos Registrales	\$ 200.00
<b>Total Gasto</b>	<b>\$ 32,200.00</b>

El registro contable en la Fase de Desarrollo es el siguiente:

DELUX, S.A. DE C.V. COMPROBANTE DE DIARIO				
FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
30/08/2010	Partida N° 2 <u>Gastos de Administración</u> Honorarios Profesionales Derechos de Registro <u>Efectivo y equivalente</u> Banco V/ Gastos ocasionados por investigación de la invención.	\$ 32,000.00 <u>\$ 200.00</u>	\$ 32,200.00	\$ 32,200.00
	<b>Totales</b>		<b>\$ 32,200.00</b>	<b>\$ 32,200.00</b>

En el caso, los desembolsos no forman parte de otro activo, por lo cual son reconocidos en los resultados del periodo.

El párrafo 18.17 establece que los desembolsos sobre un activo intangible que se hayan reconocido inicialmente como gastos no se deban reconocer en fecha posterior como parte del costo de otro activo.

## 2.5. ADQUISICIÓN DE UN ACTIVO INTANGIBLE MEDIANTE UNA SUBVENCIÓN DEL GOBIERNO

Es difícil encontrar casos reales en El Salvador en el cual las entidades hagan provecho de un beneficio por adquisición de bienes mediante ayuda por parte instituciones gubernamentales sin embargo la posibilidad existe y es por ella que la Sección 18 de Activos Intangibles distintos de la plusvalía, abarca el tratamiento técnico por la adquisición mediante subvención de gobierno.

### 2.5.1. RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN INICIAL

- ENUNCIADO

El Gobierno de El Salvador, pretende incentivar el crecimiento de la economía salvadoreña, para lo cual, decide subvencionar sin ninguna condición de uso de programas informáticos que automaticen las operaciones de las empresas y puedan tener un mejor control de las transacciones que efectúa.

El 1 de Mayo de 2010 la empresa DELUX, S.A. de C.V. adquiere mediante subvención del Gobierno de El Salvador, un programa informático que será utilizado para el control de los inventarios, permitiendo automatizar el registro y control de los bienes destinados para la venta. Adicional debe pagar \$200.00 por la configuración e instalación, también debe incurrir en pago de \$150.00 por capacitación al personal, a la empresa TECNOLOGÍA INFORMÁTICA, S.A. DE C.V.

El valor razonable del programa informático según peritaje realizado por experto es de \$ 1,000.00.

- **POLÍTICA**

Las adquisiciones de Activos Intangibles por medio de Subvenciones del Gobierno se reconocerán al valor razonable en la fecha que se reciben.

Las subvenciones recibidas del Gobierno se reconocerán como ingresos cuando no exista una imposición o condición de rendimiento futuro sobre el activo intangible recibido.

- **PROCEDIMIENTO**

Cuando por medio de una Subvención de Gobierno se adquieran Activos Intangibles se contratará un perito valuador experto en Activos Intangibles para que establezca el valor razonable. Luego se procederá a registrarlo al valor determinado por el experto.

- **SOLUCIÓN**

El costo de una subvención del Gobierno es el valor razonable en la fecha de adquisición, así lo establece el párrafo 18.12, por lo que los gastos relacionados al Activo Intangible se reconocerán como gastos del periodo, como el siguiente detalle:

<b>Concepto</b>	<b>Valor</b>	<b>Tratamiento</b>
Valor Razonable	\$ 1,000.00	Costo del Activo Intangible
Configuración e Instalación	\$ 200.00	Gasto del periodo
Capacitación del personal	\$ 150.00	Gasto del periodo

Luego se procede a realizar el registro contable por el Activo Intangible:

DELUX, S.A. DE C.V. COMPROBANTE DE DIARIO				
FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
1/05/2010	Partida N° 1 <u>Activos Intangibles</u> Programas informáticos <u>Otros Ingresos</u> Subvención de activo intangible  V/por adquisición de programa informático mediante subvención del gobierno.		\$ 1,000.00	\$ 1,000.00
	<b>Totales</b>		<b>\$ 1,000.00</b>	<b>\$ 1,000.00</b>

La subvención del activo intangible se recibió sin ninguna condición de uso por lo tanto se reconoció en resultado al momento de ser exigible tal como lo exige la sección 24 "Subvenciones del Gobierno" de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades.

Ahora se registran los gastos ocasionados por el Programa Informático

DELUX, S.A. DE C.V. COMPROBANTE DE DIARIO				
FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
1/05/2010	Partida N° 1 <u>Gastos de Administración</u> Configuración e Instalaciones Capacitación al personal <u>Efectivo y Equivalentes</u> Bancos  V/por pago de gastos de Configuración, instalación y capacitación.	\$ 200.00 <u>\$ 150.00</u>	\$ 350.00	\$ 350.00
	<b>Totales</b>		<b>\$ 350.00</b>	<b>\$ 350.00</b>

### 2.5.2. MEDICIÓN POSTERIOR

- ENUNCIADO

Se reconoce la amortización del Programa Informático que se adquirió por subvención del Gobierno. La empresa realiza al 31 de diciembre de 2010, una revisión para determinar si los Activos Intangibles han sufrido deterioro del valor, mediante experto se determinó que el Valor de uso de \$980.00.

- POLÍTICA

- a. El reconocimiento posterior de los activos intangibles se realizará al costo menos cualquier amortización acumulada y cualquier pérdida por deterioro de valor acumulada
- b. Se registrará el gasto por amortización utilizando el método de línea recta, con vida útil de 15 años para los sistemas informáticos y valor residual de cero.
- c. Al final de cada periodo contable se realizará la revisión de los activos intangibles para determinar si ha sufrido deterioro por valor, el cual debe ser reconocido en los resultados del periodo.

- PROCEDIMIENTO

La amortización se calculará dividiendo el importe amortizable entre la vida útil y deberá registrarse la cuota que corresponde a cada mes al realizar el cierre mensual.

Al 31 de diciembre de cada año se contratará a un experto en activos intangibles para que realice una revisión de los bienes y determine el valor de recuperación, con el fin de establecer si ha sufrido algún deterioro cada uno de los activos intangibles.

Cuando se determine deterioro se procederá a reconocerlo en las cuentas de los activos intangibles así como el reconocimiento del gasto por la pérdida.

La reversión del deterioro se producirá cuando el año siguiente de haber reconocido deterioro haya una recuperación del valor recuperable en comparación al valor en libros, el cual se revertirá hasta el límite del deterioro por valor que se tenga a la fecha.

▪ SOLUCIÓN

La sección 18.19 y 18.20 considera que todos los Activos Intangibles tienen vida útil finita y si no se puede hacer una estimación fiable de la vida útil se supondrá que es de diez años.

El importe depreciable de un Activo Intangible se distribuirá a lo largo de su vida útil, y se reconocerá un gasto por amortización, a menos que otra sección exija que deba formar parte del costo de otro activo.

En el párrafo 18.22 se determina que la amortización comenzará cuando el activo intangible esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que se pueda usar de la forma prevista por la gerencia. La amortización cesa cuando el activo se da de baja en cuentas, y se realiza el cálculo de la amortización para reconocerlo en los estados financieros:

Método de Línea recta

Para calcular la cuota de amortización anual se utiliza la siguiente fórmula:

$$\text{Amortización Anual} = \frac{\text{Costo} - \text{Valor Residual}}{\text{Vida Útil}}$$

Sustituyendo en la fórmula:

$$\text{Amortización Anual} = \frac{\$ 1,000.00 - \$ 0.00}{15 \text{ años}}$$

$$\text{Amortización Anual} = \$ 66.67$$

El valor de \$66.67 es la amortización anual, para calcular el valor a reconocer mensualmente se procede a realizar los cálculos respectivos:

$$\text{Amortización Mayo} = \frac{\$ 66.67 \times 31 \text{ días}}{365 \text{ días}} = 5.66$$

Y de esta forma se hace el cálculo para cada uno de los meses del año 2010, por lo que nos queda de la siguiente forma la tabla:

FECHA	GASTO POR AMORTIZACIÓN	AMORTIZACIÓN ACUMULADA	VALOR EN LIBROS
01/05/2010	0.00		1,000.00
31/05/2010	5.66	5.66	994.34
30/06/2010	5.47	11.13	988.87
31/07/2010	5.66	16.79	983.21
31/08/2010	5.66	22.45	977.55
30/09/2010	5.47	27.92	972.08
31/10/2010	5.66	33.58	966.42
30/11/2010	5.47	39.05	960.95
31/12/2010	5.66	44.71	955.29

Se procede a hacer el registro contable para el mes de Mayo:

DELUX, S.A. DE C.V. COMPROBANTE DE DIARIO				
FECHA	CONCEPTO	PARCIAL	DEBE	HABER
31/05/2010	Partida N° 2 <u>Gasto de administración</u> Amortizaciones <u>Amortización Acumulada</u> Programa Informático  V/Registro del gasto por amortización del mes de mayo		\$ 5.66	\$ 5.66
	<b>Totales</b>		<b>\$ 5.66</b>	<b>\$ 5.66</b>

Análisis para determinar si existe deterioro del valor al 31 de Diciembre de 2010

Valor de uso del activo	\$	955.29
Valor en libros	\$	980.00
<b>Diferencia</b>	<b>\$</b>	<b>24.71</b>

Según el análisis anterior para el primer año no sufre de deterioro de valor el activo intangible porque el valor de uso es menor que el de valor en libros.

### 2.5.3. REVELACIÓN

El párrafo 18.27 requiere que se presente una conciliación donde se muestren los importes en libros al principio y al final del periodo sobre el que se informa. Para el caso, queda de la siguiente manera:

#### **CONCILIACIÓN DE IMPORTES EN LIBROS DEL ACTIVO INTANGIBLE**

	<b>PROGRAMA INFORMÁTICO</b>	<b>TOTAL</b>
<b>COSTO</b>		
Al 1 de enero de 2009	0	0
Adiciones	1,000.00	1,000.00
Retiros	0	0
Al 31 de diciembre de 2009	1,000.00	1,000.00
<b>AMORTIZACIÓN</b>		
Al 1 de enero de 2009	0	0
Cargo durante el año	44.71	44.71
Retiros	0	0
Al 31 de diciembre de 2009	44.71	44.71
<b>PERDIDA POR DETERIORO</b>		
Al 1 de enero de 2009	0	0
Cargo durante el año	0	0
Retiros	0	0
Al 31 de diciembre de 2009	0	0
<b>VALOR EN LIBROS</b>		
Al 31 de diciembre de 2009	955.29	955.29
Al 31 de diciembre de 2008	0	0
	955.29	955.29

## **BIBLIOGRAFÍA**

### **LIBROS**

- ✓ Jovel Jovel, Roberto Carlos; Año 2008. Primera Edición. Guía básica para elaborar trabajos de investigación. Universidad de El Salvador.
- ✓ Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, emitida por el IASB.
- ✓ Hernández Sampieri, Roberto, Metodología de la Investigación

### **TRABAJOS DE INVESTIGACIÓN**

- ✓ AYALA HERNÁNDEZ, Nancy Carolina; “Análisis e Interpretación del Tratamiento Contable de los Activos Intangibles sobre la Base de la Norma Internacional de Contabilidad N° 38 Activos Intangibles”; Inédita San Salvador; Trabajo de Investigación para optar al grado de Licenciado en Contaduría Pública; Universidad de El Salvador, Facultad de Ciencias Económicas, Escuela de Contaduría Pública; Año 2002.
- ✓ BARBÓN DÍAZ, María Fidelina; “Propuesta de Lineamientos Para el Desarrollo de los Temas de Propiedad, Planta y Equipo, Activos Intangibles, Contabilidad de Sociedades y Otras Figuras de Organización en Base a Normas Internacionales de Contabilidad en el Proceso de Enseñanza Aprendizaje de la Carrera de Contaduría Pública” Inédita San Salvador; Trabajo de Investigación para optar al grado de Licenciada en Contaduría Pública; Universidad de El Salvador, Facultad de Ciencias Económicas, Escuela de Contaduría Pública; Abril de 2005; 222 páginas.
- ✓ DUBÓN, Jessica Nohemy; “Aporte académico para el desarrollo del contenido programático de la asignatura contabilidad financiera III, orientado a la gestión contable de los activos intangibles”. San Miguel; Inédita San Miguel; Trabajo de Investigación para optar al grado de Licenciada en Contaduría Pública; Universidad de El Salvador, Facultad Multidisciplinaria Oriental, Departamento de Ciencias Económicas, Sección de Contaduría Pública, 210 páginas.

- ✓ GÓMEZ MARTÍNEZ, Jazmín Elisa; “Medición y Presentación de las Franquicias en las Empresas del Sector Servicio Restaurantes del Área Metropolitana de San Salvador, En Base a la NIC 38 Activos Intangibles”; Inédita San Salvador; Trabajo de Investigación para optar al grado de Licenciada en Contaduría Pública; Universidad de El Salvador, Facultad de Ciencias Económicas, Escuela de Contaduría Pública; Abril de 2007; 135 páginas.
- ✓ HERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Sandra María; “La Importancia de los Activos Intangibles en la Determinación del Valor de la Empresa. Caso Sector Industria”; Inédita San Salvador; Trabajo de Investigación para optar al grado de Licenciada en Contaduría Pública; Universidad de El Salvador, Facultad de Ciencias Económicas, Escuela de Contaduría Pública; Enero de 2003; 222 páginas.
- ✓ VÁSQUEZ PÉREZ, Zury Geraldina; “Procedimientos de Auditoria para la Validación del Registro Contable y Control Tributario de Transacciones efectuadas a través del Comercio Electrónico de Activos Intangibles”; Inédita San Salvador; Trabajo de Investigación para optar al grado de Licenciado en Contaduría Pública; Universidad de El Salvador, Facultad de Ciencias Económicas, Escuela de Contaduría Pública; Junio 2007; 162 páginas

## **DIRECCIONES ELECTRÓNICAS**

- ✓ <http://www.monografias.com/trabajos16/marca/marca.shtml>
- ✓ <http://www.censos.gob.sv/>

## **LEYES**

- ✓ Órgano Legislativo; “Ley de Marcas y otros Signos Distintivos”; D. L. No. 868 de fecha 06 de Junio de 2002, publicado en el Diario Oficial No. 125, Tomo 356 de fecha 08 de Julio de 2002.
- ✓ Órgano Legislativo; “Código de Comercio”; D. L. No. 671 de fecha 08 de Mayo de 1970, publicado en el Diario Oficial No. 140, tomo No. 228 del 31 de julio de 1970.
- ✓ Órgano Legislativo; “Ley de Impuesto sobre la Renta”; D. L. No. 134 de fecha 18 de Diciembre de 1991, publicado en el Diario Oficial No. 242, tomo No. 313 del 21 de diciembre de 1991.

- ✓ Órgano Legislativo; “Ley de impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios”; D. L. No. 143 de fecha 24 de Julio de 1992, publicado en el Diario Oficial No. 143, tomo No. 316 del 31 de julio de 1992.
- ✓ Órgano Legislativo; “Código Tributario”; D. L. No. 230 de fecha 14 de Diciembre de 2000, publicado en el Diario Oficial No. 241, tomo No. 349 del 22 de diciembre de 2000.
- ✓ Órgano Legislativo; “Ley de fomento y protección de la propiedad intelectual”; D. L. No. 630 de fecha 15 de Julio de 1993, Publicado en el Diario Oficial N° 150, Tomo N° 320, del 16 de Agosto de 1993.
- ✓ Convenio Centroamericano para la Protección de la Propiedad Industrial de Los Gobiernos de las Repúblicas de Guatemala, El Salvador, Honduras, Nicaragua y Costa Rica, ciudad de San José, República de Costa Rica, el primer día del mes de junio de mil novecientos sesenta y ocho

## GLOSARIO DE TÉRMINOS UTILIZADOS EN EL TRABAJO DE INVESTIGACIÓN

Para facilitar el entendimiento de la temática de Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía se presenta una serie de definiciones que son utilizadas en el desarrollo del trabajo de investigación, las cuales han sido tomadas de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PyMES)

<b>Activo</b>	Es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro beneficios económicos. <i>(NIIF para las PyMES Sección 2.15 literal (a))</i>
<b>Activo Intangibles</b>	Es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física. <i>(NIIF para las PyMES Sección 18.2)</i>
<b>Cambio en una estimación contable</b>	Es un ajuste al importe en libros de un activo o de un pasivo, o al importe del consumo periódico de un activo, que procede de la evaluación de la situación actual de los activos y pasivos, así como de los beneficios futuros esperados y de las obligaciones asociadas con éstos. <i>(NIIF para las PyMES Sección 10.15)</i>
<b>Combinación de negocios</b>	Unión de entidades o negocios separados en una única entidad que informa. <i>(NIIF para las PyMES Sección 19.3)</i>
<b>Contabilidad</b>	<p>La contabilidad es un sistema de información integrado a la entidad, en las cuales se observan las siguientes funciones:</p> <p>Recolectar, clasificar, registrar, resumir, analizar, e interpretar La información financiera de la organización. Las actividades de clasificación, registro y resumen son de carácter rutinario y repetitivo y no constituyen funciones finales de la contabilidad.<sup>30</sup></p> <p>El desarrollo y la sistematización de la contabilidad han liberado al contador de esta fase del proceso, permitiéndole dedicar más tiempo a labores de mayor importancia, como el análisis e interpretación de la información.</p>

---

<sup>30</sup> Meigs, Robert F. Contabilidad, Impreso en Colombia, 1997. Primera Edición.

<b>Deterioro del valor</b>	Es una pérdida que se produce cuando el importe en libros de un activo es superior a su importe recuperable. <i>(NIIF para las PyMES Sección 27.1)</i>
<b>Importe Recuperable</b>	El mayor entre el valor razonable menos los costos de venta de un activo (o de una unidad generadora de efectivo) y su valor en uso. <i>(NIIF para las PYMES, Glosario de términos pág. 229)</i>
<b>Patentes</b>	Es el derecho de obtener un título de protección para una invención, modelo de utilidad o diseño que corresponde a la persona natural que lo realice a sus herederos, pudiendo ser transferible por acto entre vivos o por vía sucesiva.
<b>Unidades Generadoras de Efectivo</b>	El grupo identificable de activos más pequeño, que genere entradas de efectivo que sean, en buena medida, independiente de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de activos. <i>(NIIF para las PyMES, Glosario de términos pág. 241)</i>
<b>Valor Razonable</b>	El importe por el cual puede intercambiarse un activo cancelarse un pasivo o intercambiarse un instrumento de patrimonio concedido, entre partes interesadas y debidamente informadas para que realicen una transacción en condiciones de independencia mutua. <i>(NIIF para las PyMES Sección 2.34 literal (b))</i>
<b>Valor Residual</b>	El importe estimado que una entidad podría obtener en el momento presente por la disposición de un activo, después de deducir los costos de disposición estimados, si el activo hubiera alcanzado ya la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil. <i>(NIIF para las PyMES Glosario de términos pág. 241)</i>
<b>Vida Útil</b>	Es el periodo durante el cual se espera que un activo esté disponible para su uso por una entidad o el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad. <i>(NIIF para las PyMES, Glosario de términos pág. 242)</i>

**ANEXOS**

## **1. METODOLOGÍA Y DIAGNÓSTICO DE LA INVESTIGACIÓN**

### **1.1. Metodología**

La metodología utilizada para la realización del estudio de la problemática del tratamiento contable de los activos intangibles distintos de la plusvalía se determinó de acuerdo a procedimientos y métodos utilizados en el campo de investigación que fueron definidos según los siguientes lineamientos:

### **1.2. Tipo de estudio**

En la ejecución y estudio de la investigación se utilizó el método hipotético-deductivo, en el cual se analizó y observó la información recolectada y esto permitió conocer y explicar las causas que originó el problema.

El tipo de investigación que se utilizó fue el descriptivo donde se observó y analizó la situación observada en las empresas del sector comercio del área metropolitana de San Salvador, esto permitió que se identificara los factores o causas que dan origen a la problemática, para lo cual se figuró de esta manera que se llegara proponer el tratamiento técnico adecuado para los activos intangibles.

La investigación incluye recopilación de información proveniente de pruebas documentales, libros y otras fuentes alternativas que están relacionados con mencionada área.

### **1.3. Problema observado**

La Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades establecen lineamientos para reconocer, medir y revelar los Activos Intangibles distintos de la plusvalía, no obstante no definen pasos a seguir, siendo un problema para las empresas que carecen de procedimientos para realizar dichas actividades, haciendo que se lleguen a cometer errores en los registros contables.

El efecto de registrar erróneamente los activos intangibles puede dar lugar a presentar cifras no razonables en los estados financieros y por lo tanto la información proporcionada para los usuarios no demuestra la situación real de las entidades para la toma de decisiones ni cumple con la normativa técnica vigente.

Se logró observar con la investigación que el efecto de registrar erróneamente los activos intangibles da lugar a presentar cifras no razonables en los estados financieros y por lo tanto la información proporcionada no demuestra la situación real de las entidades para la toma de decisiones ni cumple con la normativa técnica vigente.

#### **1.4. Objetivos de la investigación**

La investigación fue desarrollada cumpliendo con los siguientes objetivos:

##### **1.4.1. Objetivo general**

Proponer herramientas técnicas para el reconocimiento, medición y revelación de los activos intangibles distintos de la plusvalía con base a la Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades, dirigido a las empresas del sector comercio del área metropolitana de San Salvador.

##### **1.4.2. Objetivos específicos**

- ❖ Elaborar políticas contables apropiadas para la presentación y revelación en los estados financieros y demás aspectos técnicos relacionados con la adquisición de activos intangibles distintos de la Plusvalía.
- ❖ Establecer procedimientos para el reconocimiento, medición y revelación de los activos intangibles distintos de la plusvalía en base a la NIIF para las PYMES, que sirva de apoyo integral para el tratamiento técnico de dichos activos.

- ❖ Desarrollar herramientas basadas en la NIIF para las PYMES para el tratamiento a los activos intangibles distintos de la plusvalía, permitiendo tener instrumentos técnicos en el reconocimiento, medición y revelación enfocado al sector comercio.
- ❖ Ofrecer un valor agregado a los profesionales de contaduría pública en general, que requieran abordar el tratamiento de los activos intangibles, mediante las herramientas propuestas para el reconocimiento, medición y revelación en las empresas del sector comercio del área metropolitana de San Salvador.

### **1.5. Utilidad social**

La importancia de la realización de la investigación fue proponer herramientas, para conocer y aplicar un marco de referencia apropiado, en el registro de los Activos Intangibles distintos de la Plusvalía conforme a la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeña y Medianas Entidades, orientando a realizar los lineamientos técnicos que entrarán en vigencia a partir del 01 de Enero de 2011.

Los beneficiarios son los contadores de las entidades clasificadas en el sector comercio del área metropolitana de San Salvador ya que la investigación fue orientada a dicha área.

La utilidad social consistió en proporcionar a los interesados procedimientos adecuados para la correcta aplicación de la normativa técnica, dando a conocer los cambios que surgirán.

### **1.6. Población y muestra**

La unidad de análisis para ejecutar la investigación se dirigió a las empresas del sector comercio del área metropolitana de San Salvador y que han sido registradas en la Dirección General de Estadísticas y Censos (DIGESTYC), según el VII Censo Económico 2005, Tomo V Área Metropolitana de San Salvador, emitido por el Ministerio de Economía.

#### **1.6.1. Población**

La población o universo sujeta de estudio fueron todas las empresas del sector comercio, ubicadas en el área Metropolitana de San Salvador inscritas en la Dirección General de Estadísticas y Censos la cual estadísticamente eran 43,240 empresas en base a censo económico 2005.

### 1.6.2. Muestra

En la determinación del tamaño de la muestra se utilizó la fórmula estadística aplicable a poblaciones finitas, que es usada cuando el total de las unidades de análisis es conocido en la cual cada uno de los elementos tienen igual posibilidad de ser seleccionados, tal como se muestra a continuación:

$$n = \frac{Z^2 \cdot P \cdot Q \cdot N}{Z^2 \cdot P \cdot Q + (N - 1) e^2}$$

El significado se proporciona a continuación.

- n** = Tamaño de la muestra.
- Z** = Representa el nivel de confianza que se requiere para analizar los resultados de la investigación.
- P** = Probabilidad de que las empresas del sector comercio del área metropolitana de San Salvador, realicen inadecuadamente sus registros contables para el reconocimiento de los activos intangibles.
- Q** = Probabilidad de que las empresas del sector comercio del área metropolitana de San Salvador, realicen adecuadamente sus registros contables para el reconocimiento de los activos intangibles.
- E** = Margen de error.
- N** = Tamaño de la población o universo.

Se estima un nivel de confianza de 95% y un error permitido en la determinación de la muestra por un 12%, con una probabilidad de éxito del 50% y una probabilidad de fracaso del 50%.

El contenido de los datos es:

n = Tamaño de la muestra	=	?
N = Tamaño de la población	=	43,240.00
Z = Coeficiente de confianza	=	1.96 (Área bajo la curva de 95%)
P = Probabilidad de éxito	=	0.5
Q = Probabilidad de fracaso	=	0.5
e <sup>2</sup> = Margen de error	=	0.12

$$n = \frac{3.8416 (0.5) (0.5) (43,240)}{3.8416 (0.5) (0.5) + (43,239) (0.0144)}$$

$$n = \frac{41,527.696}{623.602}$$

$$n = 66.59326943$$

$$n = \mathbf{67 \text{ empresas del sector comercio}}$$

## **1.7. Instrumentos y técnicas utilizados en la investigación**

### **1.7.1. Investigación de campo**

Como herramienta o instrumento de recolección de datos fue utilizado el cuestionario que sirvió de base para la recolección de la información, se estructuró con preguntas abiertas y cerradas, dirigidas a las empresas del sector comercio del área metropolitana de San Salvador, con el fin de conocer la aplicación contable para el tratamiento de sus activos intangibles.

De tal manera que el instrumento permitió obtener información para comprobar el planteamiento de la problemática con la realidad.

### **1.7.2. Investigación documental**

Además de la investigación de campo se obtuvo información por medio de recopilación de textos bibliográficos, tesis de graduación, revistas, folletos y otros relacionados con la investigación, de la cual se obtuvo algunos aspectos teóricos que sirvieron de base para interpretar el tratamiento contable regulado por la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF PYMES, sección 18).

## 1.8. PROCESAMIENTO DE LA INFORMACIÓN

La información obtenida fue ordenada según los resultados obtenidos y de esta forma se clasificó las variables que indicaron los puntos para poder diagnosticar sobre la forma de registrar los activos intangibles en base a las empresas encuestadas y observadas.

Se usó como técnica de estudio Excel, para tabular los datos y elaborar las gráficas representativas de la información recolectada.

### 1.8.1 PRESENTACIÓN DE LA INFORMACIÓN PROCESADA

A continuación se presenta los resultados de la investigación de campo:

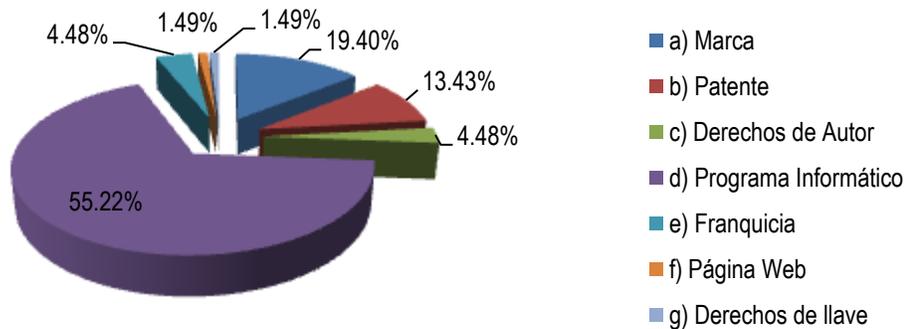
#### Pregunta No 1

¿Qué clase de Activos intangibles posee la empresa?

**Objetivo:** Determinar si las empresas poseen activos intangibles para establecer el tratamiento contable que estas aplican.

Respuesta	Frecuencia	
	Relativa	Absoluta
a) Marca	13	19.40%
b) Patente	9	13.43%
c) Derechos de Autor	3	4.48%
d) Programa Informático	37	55.22%
e) Franquicia	3	4.48%
f) Página Web	1	1.49%
g) Derechos de llave	1	1.49%
<b>Total</b>	<b>67</b>	<b>100.00%</b>

### 1. ¿Qué clase de Activos intangibles posee la empresa?



#### Análisis:

El resultado principal es que el 55.22 % de la población posee en las empresas activos intangibles bajo la clasificación de programas informáticos. En segundo lugar los derechos de marca resultaron con el (19.40%), y el tercer lugar fue la posesión de patentes (13.43%). En adelante en orden descendente están las franquicias (4.48%), luego sigue los derechos de autor (4.48%), y por último por un mismo porcentaje, poseen páginas Web y derechos de llave (ambas con 1.49%).

#### Interpretación:

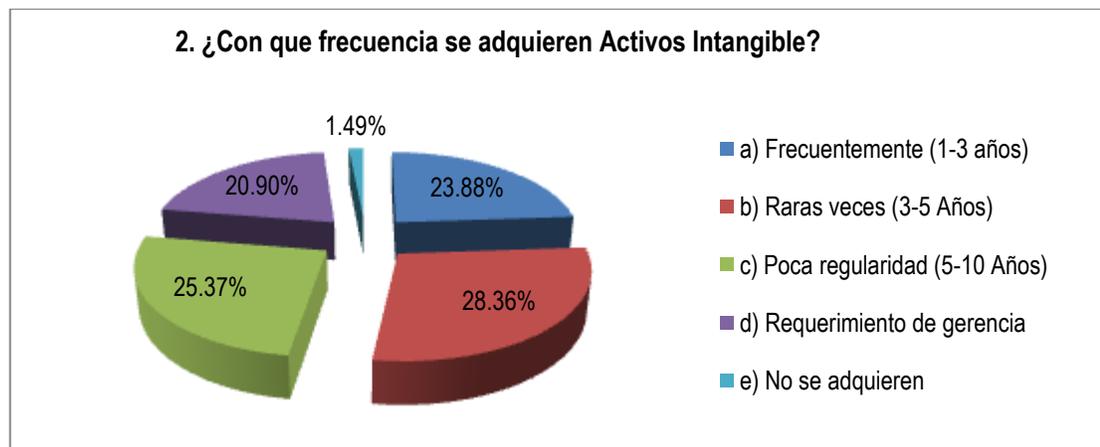
La gráfica muestra que el total de la muestra poseen activos intangibles, considerando que se encuentran clasificadas en diferentes categorías de activos. No obstante la mayoría de compañías revelaron con un 55.22% que los programas informáticos son los que mayormente poseen.

#### Pregunta No 2

¿Con que frecuencia se adquieren Activos Intangible?

**Objetivo:** Conocer la frecuencia con que las entidades adquieren sus activos intangibles.

Respuesta	Frecuencia	
	Relativa	Absoluta
a) Frecuentemente (1-3 años)	16	23.88%
b) Raras veces (3-5 Años)	19	28.36%
c) Poca regularidad (5-10 Años)	17	25.37%
d) Requerimiento de gerencia	14	20.90%
e) No se adquieren	1	1.49%
<b>Total</b>	<b>67</b>	<b>100.00%</b>



#### **Análisis:**

En primera instancia, la mayor frecuencia para adquirir los activos intangibles son: raras veces (28.36%), luego con una frecuencia que oscila entre cinco a diez años (25.37%), en tercer lugar se adquieren por un intervalo de uno a tres años (23.88%), o por requerimiento de gerencia (20.90%) y por último pero fue mínimo es que no se adquieren con frecuencia (1.49%).

#### **Interpretación:**

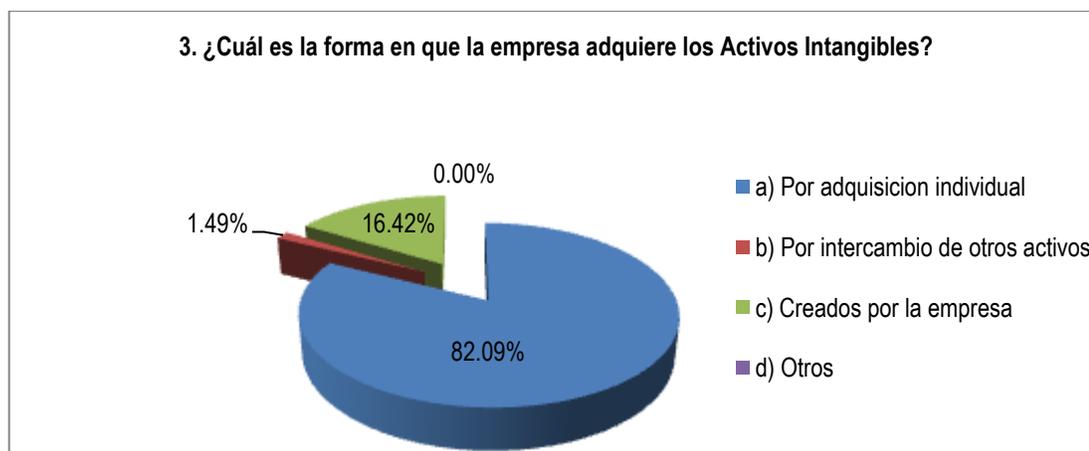
Los activos intangibles no se adquieren muy frecuentemente, esto implica que la gerencia así lo dispone por tanto la fluidez o movimiento de este recurso es limitada, sin embargo llega a ser conflictiva si no se le da el tratamiento adecuado desde el momento de su compra.

### Pregunta No 3

¿Cuál es la forma en que la empresa adquiere los Activos Intangibles?

**Objetivo:** Determinar la forma que las entidades adquieren estos recursos para facilitar el enfoque del tratamiento a los activos intangibles.

Respuesta	Frecuencia	
	Relativa	Absoluta
a) Por adquisición individual	56	82.09%
b) Por intercambio de otros activos	1	1.49%
c) Creados por la empresa	11	16.42%
d) Otros	0	0.00%
<b>Total</b>	<b>67</b>	<b>100.00%</b>



#### Análisis:

El resultado muestra que la mayor parte de las empresas encuestadas adquiere un activo de forma individual (82.09%), y posteriormente los creados internamente por la empresa (16.42%), y no menos importantes pero poca afluencia es por intercambio de otros activos (1.49%).

#### Interpretación:

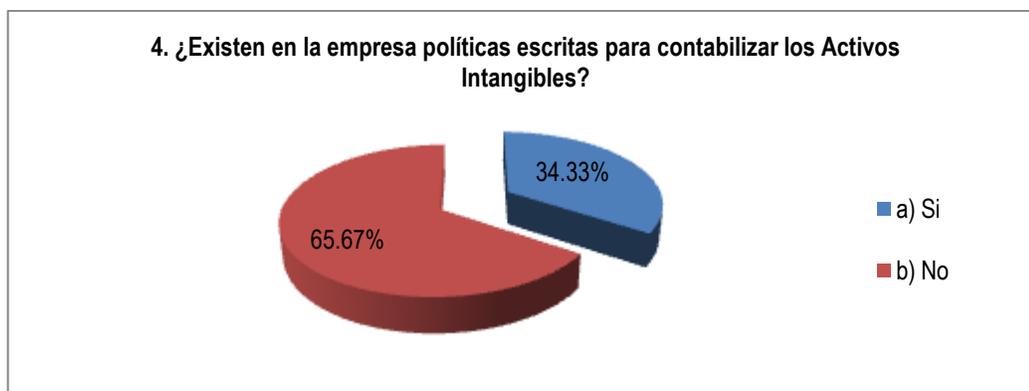
Las empresas adquieren los activos intangibles de forma individual debido a la forma de operar en el mercado, implicando que sus registros sean al costo.

#### Pregunta No 4

¿Existen en la empresa políticas escritas para contabilizar los Activos Intangibles?

**Objetivo:** Conocer si las entidades han establecido sus políticas contables para el apropiado registro de los activos intangibles, aprobadas por la administración.

Respuesta	Frecuencia	
	Relativa	Absoluta
a) Si	23	34.33%
b) No	44	65.67%
<b>Total</b>	<b>67</b>	<b>100.00%</b>



#### Análisis:

La muestra de las respuestas negativas que representaron un total de 44 empresas equivalentes a 65.67% de empresas que manifestaron no poseer políticas contables por escrito. El resto de la muestra que dijo que si las poseía, alcanza un total de 23 empresas equivalente a 34.33%. Quiere decir que las empresas en su mayoría denotan debilidad de control interno en la elaboración de sus políticas contables por escrito.

#### Interpretación:

Las entidades que no poseen sus políticas contables, definen una clara evidencia de tener debilidad en el cumplimiento de sus controles internos, de modo que el tratamiento contable de los activos intangibles que éstas poseen es de manera empírica.

### Pregunta No 5

¿A qué valor son registrados inicialmente los Activos Intangibles?

**Objetivo:** Conocer el valor por el cual son registrados inicialmente los activos intangibles, considerando las características que deben cumplir para tal efecto.

Respuesta	Frecuencia	
	Relativa	Absoluta
a) Costo	51	76.12%
b) Al valor presente	0	0.00%
c) Al valor razonable	13	19.40%
d) Como gasto	0	0.00%
e) Costo histórico	3	4.48%
<b>Total</b>	<b>67</b>	<b>100.00%</b>



### Análisis:

El 76.12 % de la muestra respondió que adquieren sus activos intangibles por el método del costo, el segundo dato representativo es por 19.40% que dijeron al valor razonable y un mínimo de 4.48% manifestó que es por costo histórico. Para este último método es relevante aclararles a los encuestados que este método es diferente al del costo, pues tendían a confundirlo.

### Interpretación:

Se deduce que las entidades optan por el método de adquisición que presenta menos dificultad en la contabilidad, no obstante, el tratamiento contable que aplican a los activos intangibles en su medición inicial es al costo a pesar de considerarse entendible es importante prestarle especial atención porque derivan una serie de complicaciones en la medición posterior.

### Pregunta No 6

¿Cuenta la empresa con un departamento específico para el desarrollo de Activos Intangibles?

**Objetivo:** Evaluar si la empresa posee un departamento de tecnología de la información que les permita desarrollar internamente sus activos intangibles.

Respuesta	Frecuencia	
	Relativa	Absoluta
a) Si	11	16.42%
b) No	56	83.58%
<b>Total</b>	<b>67</b>	<b>100.00%</b>



### Análisis:

Definitivamente la mayoría de empresas ha manifestado no poseer un departamento informático donde desarrollen activos intangibles internamente, se está hablando del 86.58% de la muestra. Sin embargo un total de 11 entidades afirmó tener dicho departamento para desarrollar este recurso, con una

representatividad del 16.42%. Cabe aclarar que el enfoque de esta pregunta fue para determinar si las entidades está aplicando reconocimiento de la capitalización de activos intangibles cuando son desarrollados y creados internamente por la compañía, para el caso de la Normativa Técnica, la sección 18 Activos Intangibles distintos de la Plusvalía, menciona que todos los desembolsos incurridos sea en la fase de investigación y/o desarrollo se reconocerá directamente al gasto.

### **Interpretación:**

Las entidades que no poseen departamento informático específicos para el desarrollo de un activo intangible es porque las entidades que resultaron de la muestra no son vanguardista, con el desarrollo de las operaciones están acostumbrados a adquirir los medios y/o recursos que les facilite la información y puedan optimizar tiempo. Además el factor económico influye para que las entidades no tengan un departamento específico para tal fin.

### **Pregunta No 7**

#### **Fase de Investigación**

**Objetivo:** Determinar si las empresas tienen claro las fases que deben incurrir al momento de desarrollar un activo intangible internamente y como lo han contabilizado.

<b>Respuesta</b>	<b>Frecuencia</b>	
	<b>Relativa</b>	<b>Absoluta</b>
a) Costo	4	36.36%
b) Gasto	5	45.45%
c) No responde	2	18.18%
<b>Total</b>	<b>11</b>	<b>100.00%</b>



**Análisis:**

En base a referencias técnicas, específicamente en tratamientos sobre la fase de investigación y desarrollo se define en qué fase debe considerarse cuando se trata de un gasto y cuando es costo. Los resultados muestra que el 45.45 % en la fase de investigación lo contabilizan como gasto, luego el 36.36% opina reconocerlo como costo y por último el 18.18% de la muestra prefirió no responder.

**Interpretación:**

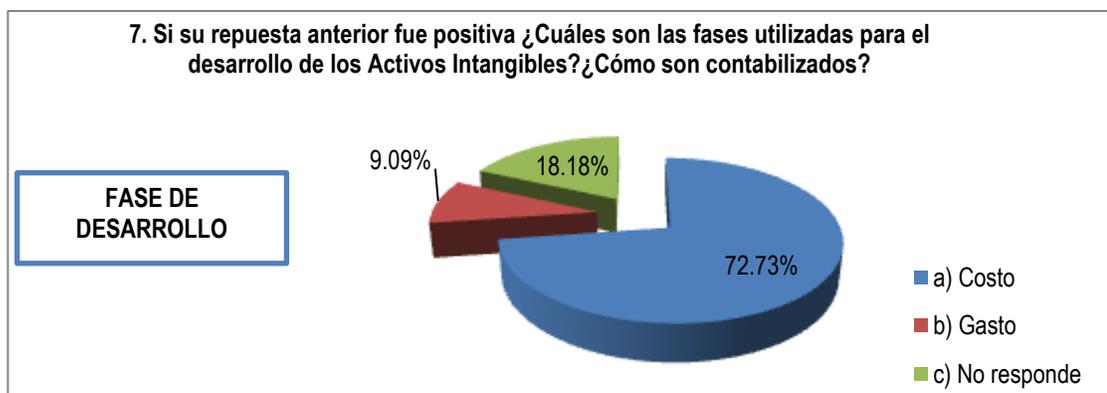
Considerando las respuestas de las empresas, se percibe que la mayoría tiene conocimiento que en la fase de investigación los pagos incurridos deben contabilizarse como gasto, no obstante si se suma el resultado de los que opinaron como costo y no respondieron totalizan 54.54% que en alguna media no tienen claro cómo debe contabilizarse los activos intangibles en la fase de investigación.

**Fase de Desarrollo**

7.2 7.1 Si su respuesta anterior fue positiva ¿Cuáles son las fases utilizadas para el desarrollo de los Activos Intangibles? ¿Cómo son registrados?

**Objetivo:** Determinar si las empresas tienen claro las fases que deben incurrir al momento de desarrollar un activo intangible internamente y como lo han contabilizado.

Respuesta	Frecuencia	
	Relativa	Absoluta
a) Costo	8	72.73%
b) Gasto	1	9.09%
c) No responde	2	18.18%
<b>Total</b>	<b>11</b>	<b>100.00%</b>



**Análisis:**

Los resultados fueron más claro en esta fase de desarrollo la mayoría por 72.73% contestaron que reconocen sus activos intangibles durante el desarrollo del mismo como costo, mientras que el 9.09% dijo que al gasto, sin embargo hay población que sigue sin responder, esto conlleva a analizar que desconocen del tema.

**Interpretación:**

El hecho que la mayoría de la muestra respondió que el reconocimiento contable en la fase de desarrollo lo registran al costo, no implica que se encuentre fuera de sesgo, lo que significa es que las entidades tienen conocimiento de cómo registrar sus activos desarrollados en esta segunda fase pero al cotejar con la primera respuesta es ahí la tendencia a cometer errores contables, porque surja una inapropiada comprensión de las fases antes mencionadas.

### Pregunta No 8

¿Se amortizan los Activos Intangibles?

**Objetivo:** Evaluar si los Activos Intangibles se amortizan de acuerdo a lineamientos técnicos.

Respuesta	Frecuencia	
	Relativa	Absoluta
a) Si	60	89.55%
b) No	7	10.45%
<b>Total</b>	<b>67</b>	<b>100.00%</b>



### Análisis:

La amortización de activos intangibles es realizada por el 89.55 % de la muestra según los datos obtenidos por los cuestionarios, y el 10.45% reveló no amortizarlos, estos últimos no mostraron interés en explicar la razón por la que ellos no realizan este procedimiento técnico que debe abordarse cuando se posee activos intangibles.

### Interpretación:

Sesenta empresas de la población respondieron que si amortizan los activos intangibles, lo que no significa que tenga relación con el método más adecuado o que el registro sea el apropiado según la clasificación del activo. Por los que contestaron que no lo amortizan están en detrimento a lo que

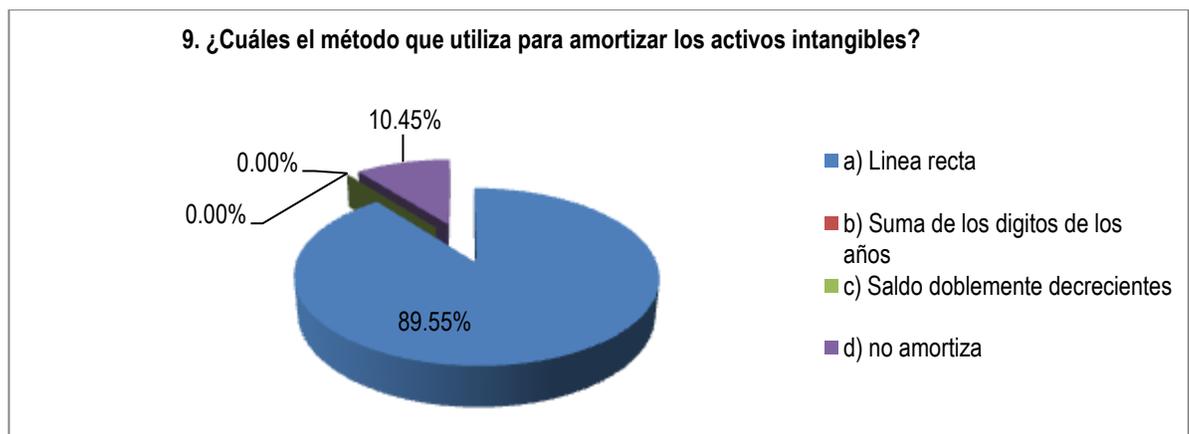
establece la normativa técnica: los activos intangibles deben ser amortizados por el método que elija la administración de la entidad.

### Pregunta No 9

¿Cuál es el método que utiliza para amortizar los activos intangibles?

**Objetivo:** Observar el método de utilización por parte de las entidades para amortizar los activos intangibles que poseen.

Respuesta	Frecuencia	
	Relativa	Absoluta
a) Línea recta	60	89.55%
b) Suma de los dígitos de los años	0	0.00%
c) Saldo doblemente decrecientes	0	0.00%
d) no amortiza	7	10.45%
<b>Total</b>	<b>67</b>	<b>100.00%</b>



### Análisis:

Según los resultados solo utilizan el método de línea recta para amortizar los activos intangibles, con el 89.55% lo realizan a través del método generalmente aceptado que es el de Línea Recta, y en segundo lugar manifestaron que no lo amortizan, persiste una clara evidencia de falta de control interno en algunas empresas, esto representa el 10.45%

### Interpretación:

Las entidades utilizan este método por ser el que generalmente es aceptado por el fisco, sin darle relevancia a los efectos financieros que pueda conllevar no analizar la apropiada amortización de los activos intangibles.

### Pregunta No 10

¿Tiene la empresa políticas establecidas para el tratamiento de la amortización de los Activos Intangibles?

**Objetivo:** Conocer si las empresas poseen políticas establecidas para la amortización de sus Activos Intangibles.

Respuesta	Frecuencia	
	Relativa	Absoluta
a) Si	23	34.33%
b) No	44	65.67%
<b>Total</b>	<b>67</b>	<b>100.00%</b>



### Análisis:

Solo 23 entidades respondieron que si poseen políticas para la amortización de sus activos intangibles, equivalente a 34.33%, mientras que 44 empresas dijeron que no lo amortizan según políticas establecidas, con 65.67% de la muestra de la población. Por tanto la mayoría de las entidades realizan la amortización sin considerar políticas contables respectivas.

### Interpretación:

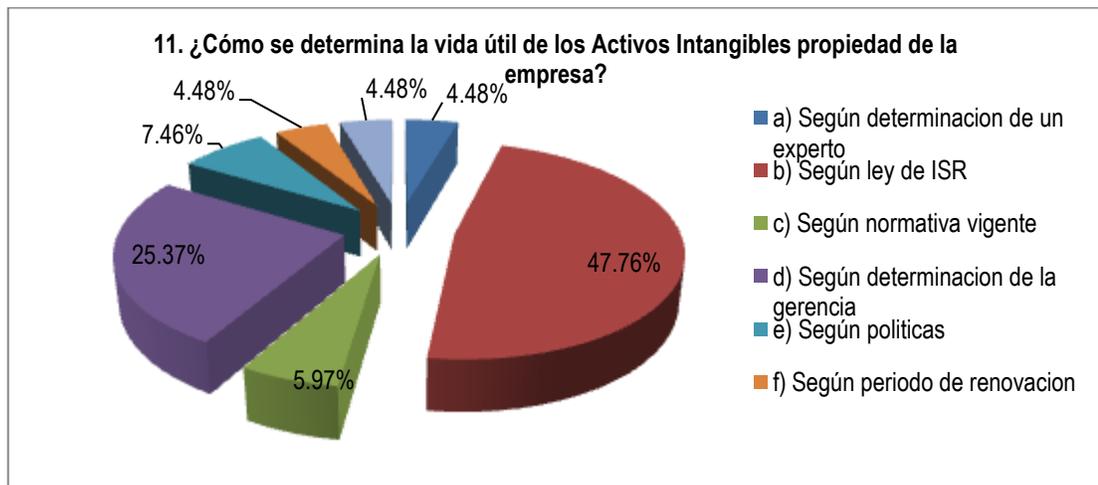
Al igual que la pregunta cuatro, se determina que las entidades no poseen políticas contables por escrito esto indica que hay debilidad de control interno en los registros.

### Pregunta No 11

¿Cómo se determina la vida útil de los Activos Intangibles propiedad de la empresa?

**Objetivo:** Conocer el tratamiento técnico que aplican las empresas para determinar la vida útil de los activos intangibles.

Respuesta	Frecuencia	
	Relativa	Absoluta
a) Según determinación de un experto	3	4.48%
b) Según ley de ISR	32	47.76%
c) Según normativa vigente	4	5.97%
d) Según determinación de la gerencia	17	25.37%
e) Según políticas	5	7.46%
f) Según periodo de renovación	3	4.48%
g) No contesto	3	4.48%
<b>Total</b>	<b>67</b>	<b>100.00%</b>



### **Análisis:**

El resultado de esta pregunta es que de 67 empresas 32 que representan el 47.72% manifestaron que la vida útil de los activos intangibles es determinada según la Ley del Impuesto sobre la Renta considerando que las entidades mantienen un interés fiscal más que técnico, luego se encontró que 25.37% la vida útil la estiman según determinación por parte de la gerencia, continuando hubieron quienes respondieron que lo hacen en base a políticas contables por 7.46% de la muestra, también el resultado reflejó que consideran la normativa técnica vigente con 5.97% paralelo a cuatro personas y por último con un porcentaje similar a 4.48% cada uno, dijeron que la vida útil es determinada por un experto, según periodo de renovación y para terminar algunos no contestaron en total fueron 9 entidades.

### **Interpretación:**

La amortización de los activos intangibles para el caso de considerar la normativa técnica esta establece lineamientos para determinar la vida útil de estos recursos, sin embargo el interés colectivo de las empresas fue reflejado por medio de la base de la ley de Impuesto sobre la Renta, junto con la determinación por parte de la gerencia, es claro que no muestran las empresas ni la necesidad y conocimiento para aplicar lo establecido en la normativa técnica.

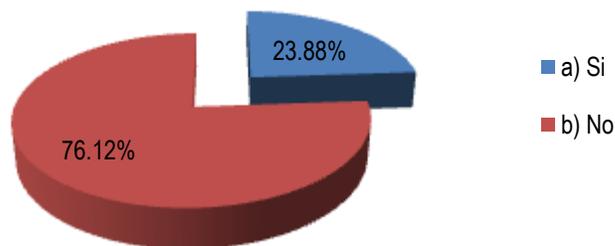
### **Pregunta No 12**

¿Se realiza revisión al final de cada periodo contable para determinar si los activos intangibles han sufrido deterioro del valor?

**Objetivo:** Verificar si la administración realiza revisiones al final de cada periodo para establecer el deterioro de los Activos Intangibles.

Respuesta	Frecuencia	
	Relativa	Absoluta
a) Si	16	23.88%
b) No	51	76.12%
<b>Total</b>	<b>67</b>	<b>100.00%</b>

12. ¿Se realiza revisión al final de cada periodo contable para determinar si los activos intangibles han sufrido deterioro del valor?



**Análisis:**

El total de empresas que dijeron que no revisaban al final del periodo contable fue de 51 entidades que representa el 76.12%, y 16 empresas respondieron que si hacen la revisión final equivale a 23.88%.

**Interpretación:**

La mayoría de las empresas no revisan el estado de sus activos intangibles para verificar si han sufrido algún deterioro del valor, y de esta manera tomar medidas adecuadas para darle el tratamiento contable cuando incurre según sea el caso. Es importante que se realice una revisión cada cierto periodo de tiempo para evaluar estos recursos.

**Pregunta No. 13**

¿Se incorporan en las notas explicativas a los Estados Financieros información sobre los Activos Intangibles?

**Objetivo:** Conocer si el renglón de la partida correspondiente a los activos intangibles es incluido en la preparación a las notas explicativas a los estados financieros.

Respuesta	Frecuencia	
	Relativa	Absoluta
a) Si	41	61.19%
b) No	26	38.81%
<b>Total</b>	<b>67</b>	<b>100.00%</b>



**Análisis:**

En el resultado que se obtuvo fue que la mayoría, es decir 41 equivalente a 61.19% empresas dijeron que sí incluyen en sus notas explicativas a los Estados Financieros la información relativa a los activos intangibles, y la otra parte dijo que no los incluían correspondiente a 26 entidades con 38.81%.

**Interpretación:**

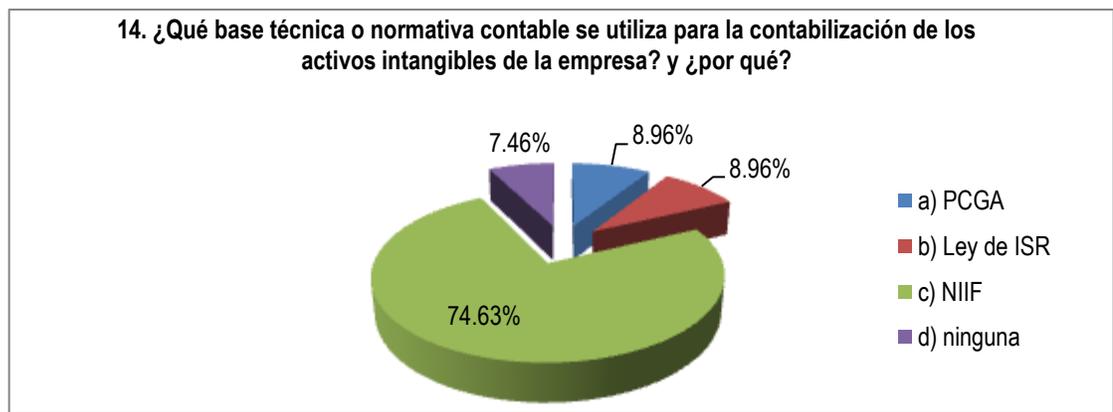
Los activos intangibles son incluidos en las notas a los estados financieros de acuerdo como lo manifestaron la mayoría de las empresas los cuales expresaron que revelan la información relativa al cálculo de la amortización de los activos intangibles, no obstante otros dijeron no incluirlos en las respectivas notas, el punto es que si se incluyen o no, lo importante es determinar la razonable aplicación contable de la normativa técnica o marco de referencia que utilizan las empresas en dicho procedimiento.

**Pregunta No 14**

¿Qué base técnica o normativa contable se utiliza para la contabilización de los activos intangibles de la empresa? ¿Y por qué?

**Objetivo:** Determinar la necesidad de las empresas por aplicar la normativa técnica vigente en la contabilización de los activos intangibles.

Respuesta	Frecuencia	
	Relativa	Absoluta
a) PCGA	6	8.96%
b) Ley de ISR	6	8.96%
c) NIIF	50	74.63%
d) ninguna	5	7.46%
<b>Total</b>	<b>67</b>	<b>100.00%</b>



**Análisis:**

El análisis indica que 50 empresas con el 74.63% utilizan de base las normas internacionales de información financiera aunque no estén autorizados como normativa técnica vigente, es decir siguen los parámetros que los lineamientos técnicos sugieren para el registro de los activos intangibles, luego 6 dijeron optar por Principios Contables Generalmente Aceptados con 8.96%, otras 6 empresas dijeron usar de base los principios que dirigen la ley de Impuesto sobre la Renta y por último el 7.46% no manifestó respuesta alguna.

**Interpretación:**

Se percibe que las empresas tienen conocimientos básicos de la normativa técnica no obstante el aplicar un marco de referencia técnico no significa que estén de acuerdo a normativa técnica vigente, porque para cumplir con los requerimientos que estas exigen, pues debe ser aplicativo en todo su marco de referencia sin excepción de algún parámetro o lineamiento contable que sugieran. Es relevante prestar atención a

este punto porque es donde se originan los sesgos en la información financiero que preparan la administración y los errores que resultan al final de cada periodo.

### Pregunta No 15

¿Cree que es importante la aplicación de la normativa técnica referente a los activos intangibles para presentar cifras razonables en los Estados Financieros?

**Objetivo:** Mostrar la importancia de aplicar de acuerdo a marco de referencia establecido la normativa técnica vigente, para la contabilización de los activos intangibles.

Respuesta	Frecuencia	
	Relativa	Absoluta
a) Si	67	100.00%
b) No	0	0.00%
<b>Total</b>	<b>67</b>	<b>100.00%</b>



### Análisis:

El resultado es satisfactorio porque es evidente que el 100% de la muestra considera importante la aplicación de la normativa técnica referente a los activos intangibles para para presentar cifras razonables en los estados financieros, porque en la anterior pregunta la mayoría respondió que la base técnica que utilizan para la contabilización de los activos intangibles es de acuerdo a Normas Internacionales de Información Financiera, sin embargo no significa que realicen una apropiada aplicación contable del marco de referencia indicado anteriormente.

### Interpretación:

En esta pregunta se identifica la primera parte de la formulación del problema porque el 100% de la población opina que si cree que es importante aplicar la normativa técnica referente a los activos intangibles, por tanto la respuesta se orienta a la necesidad de implementar un valor agregado para la contabilización razonable de las cifras de los estados financieros.

### Pregunta No 16

¿Considera que se cuenta con las suficientes herramientas para facilitar la correcta aplicación de la normativa técnica referente a los Activos Intangibles?

**Objetivo:** Conocer la opinión de las entidades acerca si creen que existen instrumentos que facilite la aplicación de la normativa técnica referente a los Activos Intangibles.

Respuesta	Frecuencia	
	Relativa	Absoluta
a) Si	25	37.31%
b) No	42	62.69%
<b>Total</b>	<b>67</b>	<b>100.00%</b>



### Análisis:

El 62.69 % de las 42 empresas respondieron que no cuentan con suficientes herramientas para facilitar la correcta aplicación de la normativa técnica referente a los activos intangibles mientras que 37.31% equivalente a 25 entidades, dijeron que si a la interrogante.

### Interpretación:

La consideración por parte de las empresas de manifestar si existe suficientes herramientas para la aplicación de la normativa técnica es relativo, primero es importante mencionar que cada empresa responde según el marco de referencia que están utilizando, y dependiendo del criterio que estas conozcan así enfocará su respuesta, sea que la mayoría dijo que no hay suficientes herramientas no indica la otra parte desconozca acerca de falta de instrumentos que les sirvan de apoyo para contabilizar razonablemente a los activos intangibles.

### Pregunta No 17

¿Estaría de acuerdo que exista un instrumento que facilite la aplicación de la normativa técnica referente a los Activos Intangibles?

**Objetivo:** Comprobar la necesidad que tienen las empresas que se les facilite un instrumento que sirva de consulta para conocer la razonable aplicación de la normativa técnica referente a los Activos Intangibles.

Respuesta	Frecuencia	
	Relativa	Absoluta
a) Si	65	97.01%
b) No	2	2.99%
<b>Total</b>	<b>67</b>	<b>100.00%</b>



### Análisis:

El 97.01% de las 65 empresas respondieron que si están de acuerdo en que exista un instrumento que facilite la aplicación de la normativa técnica referente a los Activos Intangibles. La otra parte de la muestra equivalente a 2 empresas con 2.99% manifestaron que no están de acuerdo con la propuesta.

### Interpretación:

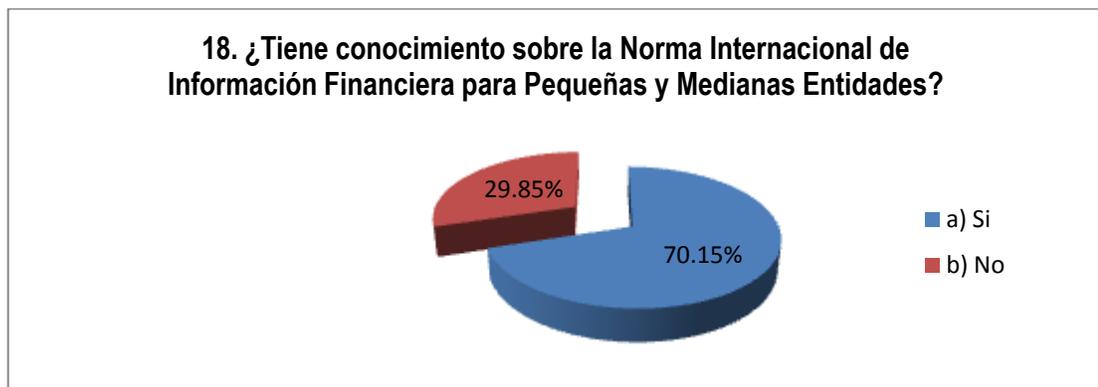
Es necesario proponer las herramientas para facilitar la correcta aplicación de la normativa técnica referente a los Activos Intangibles, según manifestación en el alto porcentaje del total de la muestra seleccionada, esto indica que los resultados son favorables con la proyección de la investigación.

### Pregunta No 18

¿Tiene conocimiento sobre la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades?

**Objetivo:** Verificar el grado de conocimiento de la población acerca de la normativa técnica que entrará en vigencia a partir del 1 de enero de 2011.

Respuesta	Frecuencia	
	Relativa	Absoluta
a) Si	47	70.15%
b) No	20	29.85%
<b>Total</b>	<b>67</b>	<b>100.00%</b>



**Análisis:**

De las 67 entidades solo 47 con 70.15% tienen conocimiento sobre la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades mientras que el 29.85% de 20 empresas manifestaron no tener conocimiento sobre la normativa.

**Interpretación:**

Las empresas tienen conocimiento de la normativa técnica pero de la muestra hay una parte de la población que aún no la conoce, resulta indicado que junto con la propuesta se les informe la importancia de aplicar la normativa técnica.

**1.9 Diagnóstico de la investigación**

Considerando los resultados obtenidos en la investigación de campo, se procede a plantear el diagnóstico de la investigación de la siguiente manera:

Las empresas del sector comercial adquieren activos intangibles que por lo general son de larga duración o de larga vida útil como lo son: las marcas, patentes, derechos de autor, programas informáticos, franquicias, etc. Y conlleva a que dichas adquisiciones sean de manera no frecuente, por el hecho de que muchos de ellos solo se actualizan o se mejoran y esto no permite adquirir uno nuevo al menos que sean necesarios.

La obtención de activos intangibles generalmente se realiza de forma individual, ya que en el país es más factible y practicable la adquisición mediante contratos durante un periodo de tiempo.

El hecho de no poseer políticas contables constituye una debilidad fuerte en el control interno de las entidades para el reconocimiento, medición y presentación de los activos intangibles, por tanto da lugar a efectuarse registros inconsistentes en el tratamiento; llegando a reconocerlos sin la base normativa exigible para que las cifras sean razonables.

El valor con que se registran inicialmente los activos intangibles en su mayoría es al costo de adquisición debido que se contabilizan por el valor contractual de la compra efectuada y más todos los gastos inherentes necesarios para la obtención.

El marco técnico vigente a la fecha de realizar la investigación eran las Normas Internacionales de Contabilidad y en base a ello se dieron respuestas a las interrogantes, dando como resultado que existen deficiencias en el registro contable para la contabilización de los activos intangibles cuando son desarrollados internamente por las entidades, y el resultado es por no tener claro las fases que intervienen en este proceso o por desconocer lo que implica la base técnica al momento de darle su reconocimiento.

La mayor parte afirmo que si amortizan los activos intangibles, el problema es cómo y que método se utiliza, debido a la carencia de políticas contables que manifestó tener la mayoría de empresas y la carencia de aplicar un marco de referencia técnico adecuado genera sesgo en su contabilización.

Es importante mencionar que se observó el desinterés en las entidades de analizar los métodos para poder amortizar los activos intangibles por el hecho de dar prioridad al cumplimiento a las leyes tributarias más que a la normativa técnica generando este último un incumplimiento al principio de esencia más que su forma.

Es importante realizar una revisión de los activos para conocer si han sufrido algún deterioro del valor a una fecha determinada, sin embargo las entidades respondieron que no realizan este tipo de procedimiento.

La normativa técnica establece que la entidad revelará, para cada clase de activos intangibles una serie de información que requiere ser conocida por los usuarios que toman decisiones sobre sus recursos y obligaciones, por tanto, el cambio, modificación y/o estructura en alguna partida de estos activos representa datos que deben ser revelados en las notas a los estados financieros que son responsabilidad de la administración que los presenta.

En resumen es importante aplicar la normativa técnica para realizar registros contables apropiados para generar cifras razonables en los estados financieros que presenta y es responsabilidad de la administración su de cada entidad aplicarla.

## **2. CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES**

### **2.1. CONCLUSIONES**

- a) Para que las entidades declaren realizar su contabilidad en base a Principios Contables Generalmente Aceptados, deberán estar acorde al marco técnico adoptado en la jurisdicción local, en este caso tal como lo ha establecido el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría.
  
- b) Los activos intangibles adquiridos por las entidades no son registrados bajo una base contable apropiada, que les permita presentar cifras razonables en los Estados Financieros.
  
- c) La falta de lineamientos prácticos que sirvan a los contadores para realizar la preparación de los Estados Financieros relativo al registro de activos intangibles, dificulta la revelación de la información financiera de forma apropiada.
  
- d) La desactualización de la aplicación de los principios técnicos conlleva a efectuar registros que no cumplen con los criterios de reconocimiento, medición y valuación de acuerdo al marco de referencia de carácter obligatorio que debe aplicarse.
  
- e) El valor de los activos intangibles debe ser evaluada por la entidad, al final del periodo sobre el que se informa; en El Salvador la práctica es al 31 de Diciembre de cada año, esto con el fin de determinar perdida en el valor en el activo

## 2.2. RECOMENDACIONES

- a) Se recomienda a las entidades adoptar la normativa técnica vigente según las disposiciones del Consejo de la Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, considerando que entró en vigencia el 01 de enero de 2011.
  
- b) Se recomienda a las entidades localizadas en el sector comercio del territorio salvadoreño, efectuar sus registros contables por las distintas formas de adquisición de activos intangibles bajo la base de políticas contables apropiadas y para cumplir con este requisito deberá ser de acuerdo al marco de referencia vigente.
  
- c) Se recomienda a las empresas del sector investigado, utilizar el presente instrumento propuesto ya que está integrado por la sustentación técnica, los procedimientos, soluciones sugeridas y ejemplos de registros contables adoptados a la realidad de El Salvador en el momento de la adquisición de activos intangibles.
  
- d) Se recomienda a los altos ejecutivos representantes de las entidades, a los contadores, usuarios y otros interesados en la información financiera, buscar el interés común y evaluar el beneficio que se obtiene cuando día a día se actualizan los conocimientos y las regulaciones de carácter obligatorio para llevar la contabilidad según las exigencias legales de El Salvador.
  
- e) Se recomienda establecer en un punto de acta de junta directiva y/o administrativa, evaluar las condiciones de uso de los activos intangibles al final de cada periodo contable que se informa y aplicar los criterios de valuación de la sección 18: Activos Intangibles distintos de la plusvalía.