

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE CONTADURIA PÚBLICA



**"TRATAMIENTO CONTABLE DE ACTIVOS INTANGIBLES DE ACUERDO CON LA
NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA PEQUEÑAS Y
MEDIANAS ENTIDADES, EN LAS EMPRESAS INDUSTRIALES DEL MUNICIPIO DE
ANTIGUO CUSCATLÁN"**

Trabajo de Investigación Presentado por:

García Pocasangre, Max	GP01008
Ramírez Montoya, Sonia Evelyn	RM01007
Rivera López, Juan Carlos	RL03013

Para Optar al Grado de:

LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA

Mayo 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	:	Master Juan Vicente Alvarado Rodríguez
Coordinador de Seminario	:	Licenciado Roberto Carlos Jovel Jovel
Asesor Especialista	:	Máster Carlos Roberto Gómez Castaneda
Asesor Metodológico	:	Licenciado Abraham de Jesús Ortega Chacón
Jurado Examinador	:	

Mayo de 2011

San Salvador, El Salvador, Centro América.

AGRADECIMIENTOS

A Dios Todopoderoso por la oportunidad
que nos dio de poder concluir nuestra carrera.

A nuestros padres y demás familiares, por su ayuda,
paciencia, comprensión y amor brindado
durante todo este tiempo.

A los maestros, por ser una guía en el desarrollo
De nuestro trabajo y por habernos brindado
sus conocimientos durante toda la
carrera y formarnos como profesionales.

Los Autores

ÍNDICE

Contenido	Pág.
	Nº
Resumen ejecutivo	i
Introducción	ii
Capítulo I – Marco Teórico	
1.1. Antecedentes	1
1.2. Generalidades del tratamiento contable de activos intangibles	2
1.3. Reconocimiento de los activos intangibles	5
1.4. Medición y valuación de intangibles	6
1.5. Medición posterior al reconocimiento - recuperación del importe en libros pérdidas por deterioro del valor	7
1.6. Formas de adquisición de activos intangibles	9
1.6.1. Adquisición como parte de una combinación de negocios	9
1.6.2. Adquisición de un activo intangible de forma separada	9
1.6.3. Adquisición mediante una subvención del gobierno	10
1.6.4. Permutas de activos	11
1.6.5. Otros activos intangibles generados internamente	11
1.7. Amortización a lo largo de la vida útil	12
1.8. Valor residual de un activo intangible	14
1.9. Revisión del periodo y del método de amortización	14
1.10. Retiros y disposiciones de activos intangibles e información a revelar	15
1.11. Otros temas relacionados a los activos intangibles	18
1.12. Empresa industrial	19

Capítulo II – Caso Práctico

Introducción a casos prácticos	22
2.1. Caso 1: Adquisición separada	23
2.1.1. Políticas contables	24
2.1.2. Procedimientos	26
2.1.3. Desarrollo	27
2.1.4. Presentación y revelación en los estados financieros	32
2.1.5. Bases de elaboración y políticas contables	33
2.2. Caso 2: Adquisición separada	37
2.2.1. Políticas contables	38
2.2.2. Procedimientos	39
2.2.3. Desarrollo	39
2.2.4. Presentación y revelación en los estados financieros	43
2.2.5. Bases de elaboración y políticas contables	43
2.3. Caso 3: Adquisición como parte de una combinación de negocios	46
2.3.1. Políticas contables	47
2.3.2. Procedimientos	48
2.3.3. Desarrollo	48
2.3.4. Presentación y revelación en los estados financieros	52
2.3.5. Bases de elaboración y políticas contables	52
2.4. Caso 4: Adquisición por una subvención del gobierno	54
2.4.1. Políticas contables	54
2.4.2. Presentación y revelación en los estados financieros	56
2.5. Caso 5: Permuta de activos intangibles	57
2.5.1. Políticas contables	58
2.5.2. Procedimientos	58

2.5.3.	Desarrollo	59
2.5.4.	Presentación y revelación en los estados financieros	63
2.5.5.	Bases de elaboración y políticas contables	63
2.6.	Caso 6: Otros activos intangibles generados internamente	65
2.6.1.	Políticas contables	66
2.6.2.	Procedimientos	67
2.6.3.	Desarrollo	67
2.6.4.	Presentación y revelación en los estados financieros	69
2.6.5.	Bases de elaboración y políticas contables	70
	Bibliografía	71

Anexos

- Anexo 1: Metodología y diagnóstico de la investigación.
- Anexo 2: Conclusiones y recomendaciones.
- Anexo 3: Tablas anexas a Caso 1 y presentación del saldo del pasivo por impuesto diferido.
- Anexo 4: Tablas de flujos proyectados de los beneficios futuros, para la determinación del valor en uso del software contable del Caso 1.
- Anexo 5: Criterios para la Distribución del costo de una combinación de negocios entre los activos adquiridos y los pasivos y pasivos contingentes asumidos.

RESUMEN EJECUTIVO

El presente trabajo trata sobre cómo se debe dar tratamiento contable a los activos intangibles de acuerdo con la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES), para empresas industriales. La investigación nace debido a que en la actualidad hay poca divulgación sobre cómo dar tratamiento a los activos en cuestión y además no hay una aplicación de información financiera adecuada; el objetivo principal de ésta fue elaborar procedimientos para el tratamiento contable de activos intangibles de acuerdo a la NIIF para PYMES, dirigido a dichas entidades.

La investigación se basó en el tipo de estudio analítico; la unidad de análisis tomadas en cuenta fueron las empresas industriales del municipio de Antigua Cuscatlán; la población consta de 121 empresas industriales ubicadas en dicho sector, obteniendo una muestra de 34.

El tema de los activos intangibles es muy importante y progresa en la medida en que se desarrolla la nueva economía basada en el conocimiento. Se definen los intangibles como los recursos obtenidos por un ente económico que, careciendo de naturaleza material, implican un derecho o privilegio discutible a terceros, distinto de los derivados de los otros activos, de cuyo ejercicio o explotación pueden obtenerse beneficios económicos en varios períodos determinables, tales como patentes, marcas, derechos de autor, crédito mercantil, franquicias, así como aquellos derivados de bienes entregados en fiducia mercantil; éstos se compran o se desarrollan en el curso normal de los negocios con el fin de ser utilizados en la producción o suministro de bienes y servicios.

Las empresas pueden clasificar los recursos que afectan su resultado económico en diferentes categorías como activos físicos, financieros e intangibles, cada uno de éstos contribuye a la obtención de beneficios para la empresa, que se traducen en el crecimiento del patrimonio de la misma; se vuelve indispensable la adecuada administración de los activos intangibles, ya que debe de ser orientada hacia una identificación del valor agregado y aumentar la eficiencia de dichos activos en la generación de valor.

La sección 18 de la NIIF para PYMES "*Activos Intangibles distintos de la Plusvalía*", es la base para analizar el adecuado tratamiento contable que debe darse a los mencionados activos.

INTRODUCCIÓN

Considerando que en El Salvador no se cuenta con suficiente información financiera en base a las normativas internacionales de contabilidad para dar tratamiento contable a los activos intangibles, y debido a la importancia de comprensibilidad referente a su reconocimiento, valuación, medición, presentación y revelación, se hace necesario un documento que permita a las empresas y a los profesionales del ejercicio contable actualizar sus conocimientos para que pueda reconocer de forma fiable este tipo de recursos. Es por ello que esta investigación tiene como finalidad elaborar procedimientos para el tratamiento contable de activos intangibles de acuerdo a la NIIF para PYMES, en vista de que es de beneficio a las empresas y a los profesionales en Contaduría Pública.

Este documento es generado mediante una investigación de campo, en donde fue necesario el uso de instrumentos de recolección de datos para obtener la información de la problemática en estudio, recabada de los profesionales contables encuestados; este trabajo está dividido en dos capítulos.

En el Capítulo I, se abordan los aspectos teóricos relacionados con el tratamiento contable de activos intangibles de acuerdo a la NIIF para PYMES, detallando en forma breve antecedentes históricos vinculados con dicha temática, así como elementos claves de la normativa.

Asimismo en el Capítulo II, se ilustra en forma detallada el tratamiento contable de activos intangibles de acuerdo a la NIIF para PYMES, plasmándola mediante casos prácticos, en base a situaciones ordinarias.

Finalmente, se presenta la fuente bibliográfica en la cual se sustenta la base teórica de este documento, como también un resumen de la metodología utilizada en la investigación, el diagnóstico y las conclusiones de la investigación, que aparecen en la parte final de este documento como anexos.

CAPÍTULO I

Marco teórico sobre el tratamiento contable de activos intangibles de acuerdo con la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades.

1.1. Antecedentes

El Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA) según acuerdo 113/2009 de fecha 7 de octubre de 2009, resolvió que las entidades comprendidas dentro de la definición de pequeñas y medianas entidades que presenta la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES) en El Salvador, deberán presentar sus estados financieros con base a estas normas por el ejercicio que inicia el 1 de enero de 2011. Dicha normativa está compuesta por 35 secciones, en las cuales se aborda de manera simplificada el tratamiento contable de las operaciones económicas que se suscitan en las entidades; el tratamiento contable de los activos intangibles se aborda en la sección 18 "Activos Intangibles distintos de la Plusvalía".

En el desarrollo de la economía que hace énfasis en el conocimiento, se ha destacado la importancia de los activos intangibles como elementos generadores de valor, teniendo en cuenta que usualmente se da mayor importancia a los recursos físicos y monetarios, sin tener presente que la identificación de los activos intangibles es una nueva realidad; la cual le proporciona al ente que los valora mayor eficiencia y verdaderas fuentes de creación de valor.

El tema de los activos intangibles progresa en la medida en que se desarrolla la nueva economía basada en el conocimiento. Las empresas pueden clasificar los recursos que afectan su resultado económico en diferentes categorías como activos físicos, financieros e intangibles, cada uno de éstos contribuye a la obtención de beneficios para la empresa, que se traducen en el crecimiento del patrimonio de la misma; se vuelve indispensable la adecuada administración de los activos intangibles, ya que debe de ser orientada hacia una identificación del valor agregado y aumentar la eficiencia de dichos activos en la generación de valor.

El registro apropiado de los intangibles es un tema relevante para la empresa, ya que no solo se refiere al costo histórico, ni trata de enfocarse en el control del costo del producto o servicio, sino que busca el incremento de su valor y beneficios.

Se definen los intangibles como los recursos obtenidos por un ente económico que, careciendo de naturaleza material, implican un derecho o privilegio discutible a terceros, distinto de los derivados de los otros activos, de cuyo ejercicio o explotación pueden obtenerse beneficios económicos en varios períodos determinables, tales como patentes, marcas, derechos de autor, crédito mercantil, franquicias, así como aquellos derivados de bienes entregados en fiducia mercantil; éstos se compran o se desarrollan en el curso normal de los negocios con el fin de ser utilizados en la producción o suministro de bienes y servicios.

Por regla general, son objeto de amortización gradual durante la vida útil estimada, para reconocer la contribución de los activos intangibles a la generación del ingreso; está se debe determinar tomando el lapso que fuere menor entre el tiempo máximo estimado de su explotación y la duración de su amparo legal o contractual.

En la contabilidad tradicional de El Salvador, solo se miden los activos tangibles, de tal manera que es difícil lograr la valoración plena de los intangibles, razón por la cual no se puede lograr una visión real del potencial de los ingresos para la empresa. La creciente relevancia de los intangibles genera importantes implicaciones en los sistemas de valoración y gestión de las empresas.

1.2. Generalidades del tratamiento contable de activos intangibles

La Sección 18 de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, aborda de manera explícita el tratamiento contable de los activos intangibles, a fin de determinar si un recurso cumple o no con los requisitos que la misma establece para ser reconocido por la entidad como tal. Sin embargo, hace referencia de manera expresa a otras secciones de la misma normativa: Sección 13 *Inventarios*, 23 *Ingresos de actividades ordinarias*, 24 *Subvenciones del Gobierno* y 27 *Deterioro del valor de los activos*; también es importante analizar la finalidad con la que se mantienen los activos intangibles en la empresa, ya que si el propósito es venderlos en el curso ordinario de los negocios, el tratamiento contable a aplicar será diferente al establecido en la sección en estudio.

Esta investigación se ha basado en la Sección 18, la cual se aplicará a la contabilización de todos los activos intangibles, excepto a los de la plusvalía, los cuales son abordados en la Sección 19 *Combinaciones de Negocios y Plusvalía*, y activos intangibles mantenidos para su venta en el curso ordinario de sus actividades, cuyo tratamiento se encuentra en las secciones 13 *Inventarios* y 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias*.

Una característica inherente de los activos intangibles es la identificabilidad, y además implica que sean de carácter no monetario y sin apariencia física. El hecho de que el activo sea identificable significa que¹:

- Tiene la posibilidad de ser separado o dividido de la entidad para ser vendido, transferido, explotado, arrendado o intercambiado, bien individualmente junto con un contrato, un activo o un pasivo relacionado.
- Surge de un contrato o de otros derechos legales, independientemente si éstos son transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.

No están comprendidos dentro de la clasificación de activos intangibles los detallados a continuación:

- Los activos financieros, los derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.

Los activos intangibles a considerar en el desarrollo de esta investigación son los siguientes²:

- **Marcas:** consiste en un *distintivo* que asocia un determinado bien o servicio con el agente económico que lo produce, comercializa o presta. Este puede ser el nombre o razón social de una empresa, palabra, etiqueta o cualquier otra señal que lo identifique. Normalmente las marcas comerciales están registradas, lo que confiere a sus dueños el derecho exclusivo de su uso, constituyéndose en una forma de diferenciación de los productos, lo que en algunos casos puede posibilitar la creación de monopolios. Con el tiempo, las marcas de empresas conocidas y exitosas obtienen un valor económico propio, lo que las hace susceptibles de ser transadas.
-

¹ Párrafo 18.2 de la Sección 18 (Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía) de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES).

² <http://www.scribd.com/doc/31604771/> Diccionario-Contable

- **Contratos de Franquicias:** son un tipo de relación contractual entre dos entidades, el franquiciador y el franquiciado. Mediante dicho contrato el franquiciador cede al franquiciado la licencia de una marca así como los métodos y el saber hacer lo necesario de su negocio a cambio de una cuota periódica. Dentro de los tipos de Franquicias se pueden mencionar: de producción, distribución y servicio.
- **Contratos de Licencias:** se refiere al derecho que adquiere una empresa para explotar un invento, marca o tecnología determinada. La empresa adquiere la licencia a través del pago de un monto a la persona natural o jurídica a cuyo nombre está inscrito el invento, la marca o tecnología.
- **Patentes:** son derechos legales para explotar en forma exclusiva un nuevo invento, tecnología o proceso productivo, que se concede a una persona natural o jurídica por un periodo determinado de tiempo. La patente normalmente queda inscrita en un registro de patentes y su duración comienza en el momento de la inscripción. Las patentes constituyen una protección a quienes realizan nuevos descubrimientos en la medida que les permite gozar de sus beneficios. Ellas pueden afectar la cantidad y dirección de los nuevos inventos.
- **Derechos de Autor o de Propiedad Intelectual:** son el cuerpo de derechos legales que protegen contra la reproducción, la actuación o diseminación de obras creativas por otras personas o entidades sin permiso. El dueño de los derechos de autor tiene la exclusividad para reproducir una obra protegida, para modificarlas ligeramente, venderlas o prestar copias con restricciones de reproducción al público, para la actuación en público con fines de lucro y para exhibir públicamente las que estén protegidas por los derechos de autor.
- **Inventiones de Productos o Procedimientos:** Es la señal que el fabricante pone a los productos de su industria. Ésta incluye el nombre, dibujo, emblema, monograma o estampado que identifica los productos comercializados por un ente.

Las marcas y derechos, anteriormente descritos, se inscriben en un registro legal otorgando al ente el derecho al uso exclusivo durante cierto lapso, generalmente renovable. Si la inscripción es sin límite de tiempo, su vida legal sería indeterminada. También en este caso pueden ser usadas, vendidas o

licenciadas a otro. En El Salvador, el ente encargado de mantener un registro público de las marcas registradas es el Centro Nacional de Registro (CNR). El marco jurídico relativo es la Ley de Marcas y Otros Signos Distintivos, que entró en vigencia el 17 de julio de 2002.

La problemática de los activos intangibles, se establece en la medida que los mismos se configuran por y como recursos privados, sea por la inversión hecha para su desarrollo o adquisición; la detección de los bienes permite a las empresas tomar decisiones que aumenten sus ganancias en función de una mejor manipulación de éstos, sin embargo el reconocimiento del valor económico de los intangibles es diferente al de otros activos; normalmente cuando se quiere vender un activo, se muestra al interesado y a partir de esto, se le atribuye un valor económico, pero cuando éste es un intangible, la situación cambia, el interesado no consigue evaluar cuánto deberá pagar por el mismo, ya que el propietario no puede mostrarlo; de la misma manera bajo una normativa antigua que no trata las valuaciones ni los procedimientos actuales para el reconocimiento de los intangibles, resulta conflictivo determinar el valor de aquellos que habrán de retirarse o reclasificarse en las cifras financieras de la empresa.

La adquisición de los activos intangibles exige inversiones económicas, que representan costos para la empresa. Por tanto, teniendo en cuenta que éstos son recursos y tienen que ver con el concepto de propiedad, adquieren un reconocimiento económico por la empresa en la medida que represente una valoración mayor que sus costos.

Sin embargo la dificultad actual de reconocimiento y medición de los activos intangibles es debido a que se han realizado dentro de actividades caracterizadas por la incertidumbre, así mismo la débil especialización sobre quien elabora el sistema contable para con la revelación y presentación de estos recursos en los estados financieros de la empresa.

1.3. Reconocimiento de los Activos Intangibles

La entidad incorporará en la contabilidad un activo intangible si este cumple con la definición de un activo y que además satisface los siguientes criterios³:

³ Párrafo 18.4 de la Sección 18 (Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía) de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES).

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

Una entidad evaluará la probabilidad de obtener beneficios económicos futuros esperados utilizando hipótesis razonables y fundadas, que representen la mejor estimación de la gerencia de las condiciones económicas que existirán durante la vida útil del activo⁴. Así mismo, utilizará su juicio para evaluar el grado de certidumbre asociado al flujo de beneficios económicos futuros que sea atribuible a la utilización del activo, sobre la base de la evidencia disponible en el momento del reconocimiento inicial, siendo más relevante la evidencia procedente de fuentes externas⁵, las que un mercado de valores desarrollado podría aportar, sin embargo, el mercado salvadoreño de valores aún se encuentra en desarrollo, motivo por el cual la determinación del valor contable de los activos intangibles recae en métodos y estimaciones contables, haciendo más importante el estudio de activos intangibles en base a la sección 18 de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES).

1.4. Medición y Valuación de Intangibles

Las Normas Internacionales de Información Financiera tratan los activos intangibles, los cuales deben ser reconocidos al costo siempre y cuando sea probable que los beneficios económicos atribuidos a él lleguen a la empresa y si el costo del activo es medido fiablemente; los enfoques para medir los activos intangibles dependen del interés particular de la empresa o de la información resultante a comunicar y pueden ser:

- 1) Evidenciar el valor de los activos intangibles en el valor actual de los negocios.
- 2) Soportar el objetivo corporativo de estar aumentando continuamente el valor de los accionistas.
- 3) Administrar los activos intangibles y hacer crecer su valor en el mediano y largo plazo.
- 4) Generar información más útil para los potenciales inversionistas.

⁴ Párrafo 18.5 de la Sección 18 (Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía) de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES).

⁵ Párrafo 18.6 de la Sección 18 (Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía) de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES).

1.5. Medición Posterior al Reconocimiento - Recuperación del Importe en Libros - Pérdidas por Deterioro del Valor

Una entidad medirá los activos intangibles al costo menos la amortización en libros y cualquier pérdida acumulada por deterioro de valor. Para determinar si se ha deteriorado el valor de un activo intangible, una entidad aplicará la Sección 27 *Deterioro del valor de los activos*⁶; en ésta se explica cuándo y cómo ha de proceder una entidad para revisar el importe registrado de sus activos, cómo ha de determinar el valor recuperable de un activo y cuándo ha de reconocer o revertir una pérdida por deterioro en su valor. Dicha sección describe lo siguiente:

Una pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo (para el interés de investigación, la unidad generadora de efectivo es el Activo Intangible), se reconocerá si, y solo si, el valor recuperable de la unidad es inferior al importe en libros de la misma.

La pérdida por deterioro del valor se distribuirá, para reducir el costo histórico registrado de los activos de la unidad, como se detalla a continuación:

- a) se reducirá cualquier plusvalía reconocida, repartida a la unidad generadora de efectivo.
- b) se distribuirá entre los demás activos de la unidad, de forma proporcional, sobre la base del valor inicial de cada uno de éstos.

Sin embargo, una entidad no reducirá el importe en libros de ningún activo de la unidad generadora de efectivo que esté por debajo del mayor de:

- a) su valor razonable menos los costos de venta (si se pudiese determinar).
- b) su valor en uso (si se pudiese determinar).
- c) cero.

Cualquier cantidad en exceso de la pérdida por deterioro del valor que no se pueda distribuir a un activo se distribuirá entre los demás activos de la unidad de forma proporcional sobre la base del valor en libros de esos otros activos.

⁶ Párrafo 18.17 de la Sección 18 (Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía) de la NIIF para PYMES.

Sin embargo, al momento de revertir la pérdida por deterioro del valor original se basará en el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece el activo, aplicando los siguientes requerimientos:

- a) La entidad estimará el monto recuperable de esa unidad generadora de efectivo en la fecha actual sobre la que se informa.
- b) Si el importe recuperable estimado de la unidad generadora de efectivo excede su costo histórico, ese exceso es una reversión de una pérdida por deterioro del valor. La entidad distribuirá el monto de esa reversión a los activos de la unidad, excepto a la plusvalía, de forma proporcional con los costos en libros de esos recursos, sujeto a las limitaciones que se describen en el apartado siguiente. Esos incrementos en el importe en libros se tratarán como reversiones de las pérdidas por deterioro del valor de los activos individuales, y se reconocerán inmediatamente en resultados.
- c) Al distribuir la reversión de una pérdida por deterioro del valor a una unidad generadora de efectivo, la reversión no incrementará el costo reconocido inicialmente, de ningún activo por encima del menor de:
 - i. el monto recuperable.
 - ii. el importe en libros que habría sido determinado (neto de amortización o depreciación) de no haberse reconocido la pérdida por deterioro del valor del activo en periodos anteriores.
- d) Cualquier valor en exceso de la reversión de la pérdida por deterioro que no se pueda distribuir a un activo debido a la restricción del literal anterior, se distribuirá de forma proporcional entre los demás activos de la unidad generadora de efectivo, excepto la plusvalía.

Después de haber reconocido una reversión de la pérdida por deterioro del valor, la entidad ajustará los cargos por amortización de cada activo de la unidad generadora de efectivo para los periodos futuros, para distribuir el importe en libros revisado del activo menos su valor residual (si lo hubiera), sobre una base sistemática a lo largo de su vida útil restante.

1.6. Formas de Adquisición de Activos Intangibles

Los activos intangibles de los que trata la Sección 18 de la NIIF para PYMES, pueden ser adquiridos de cinco maneras, estando siempre sujetos a los criterios de reconocimiento antes mencionados, por lo que su consideración de intangible también dependerá del cumplimiento de dichos criterios; las formas de adquisición son las siguientes:

- Adquisición como parte de una combinación de negocios.
- Adquisición de un activo intangible de forma separada.
- Adquisición mediante una subvención del gobierno.
- Permutas de activos.
- Otros activos intangibles generados internamente.

1.6.1 Adquisición como parte de una combinación de negocios

Cuando un activo intangible sea adquirido en una combinación de negocios y su valor razonable puede medirse con suficiente fiabilidad se reconocerá como activo. No obstante, no se reconocerá cuando surja de derechos legales u otros derechos contractuales y tampoco cuando su valor razonable no pueda ser medido con fiabilidad de acuerdo a que su valor:⁷

- No puede separarse de la plusvalía.
- Si se separa de la plusvalía pero no existe historial o evidencia de movimientos 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.

En tal caso, la entidad aplicará la sección 19 *Combinaciones de Negocios y Plusvalía* para el registro de todos aquellos activos intangibles que por defecto, su valor no pueda ser separado de la plusvalía adquirida o que no exista mercado donde este pueda ser cotizado.

1.6.2 Adquisición de un activo intangible de forma separada

En el caso de los activos intangibles adquiridos de forma independiente, el criterio basado en las tres condiciones citadas inicialmente para el reconocimiento de los activos intangibles será de igual aplicación

⁷ Párrafo 18.8 de la Sección 18 (Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía) de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES).

en este tipo de transacciones y si cumple con dicho criterio también se habrán reconocer como activos intangibles. Una entidad medirá inicialmente un activo intangible al costo; cuando este sea adquirido de forma separada el costo comprenderá⁸:

- a) El precio de adquisición, más todos los aranceles de importación y los impuestos no recuperables, después de deducir los descuentos comerciales y las rebajas.
- b) Cualquier otro costo que este directamente atribuible a la preparación del activo para el destino que ha sido previsto.

Sin embargo, si el activo intangible se adquiere conjuntamente con un activo tangible y éste a su vez puede tener un valor identificable o puede operar sin el activo intangible, habrá de reconocerse separadamente del activo intangible como propiedad, planta y equipo.

1.6.3 Adquisición mediante una subvención del gobierno

Cuando un activo intangible sea adquirido mediante una subvención del gobierno, el costo de este intangible es su valor razonable en la fecha en la que se recibe o es exigible la subvención de acuerdo con la Sección 24 *Subvenciones del Gobierno*, la cual dicta que para el reconocimiento de una subvención se tomará en cuenta:

- 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.

Cabe de mencionar dentro de este apartado, que en El Salvador hay poca o nula actividad de este tipo, debido a que es estado salvadoreño no ha propiciado políticas enfocadas a las subvenciones

⁸ Párrafo 18.10 de la Sección 18 (Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía) de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES).

1.6.4 Permutas de activos

Cuando se ejecuten actos de intercambio de activos como Permutas, en los cuales se dé uno o varios activos a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios, la entidad medirá el costo de este activo intangible por su valor razonable, a menos que⁹:

- a) la transacción de intercambio no tenga carácter comercial.
- b) no puedan medirse con fiabilidad el valor razonable ni del activo recibido ni del activo entregado.

En tales casos, el costo del activo se medirá por el valor en libros del activo entregado.

Lo anterior está estipulado en el Código Civil, en el que se define como permuta lo descrito en el artículo 1598, el cual establece que cuando el precio consiste parte en dinero y parte en otra cosa, se entenderá permuta si la cosa vale más que el dinero; y venta cuando el dinero sea igual o mayor que el valor de la cosa.

Entiéndase por permuta de carácter comercial y no comercial, lo siguiente¹⁰:

Permutas no comerciales: son aquellas que tienen por objeto activos de la misma naturaleza y uso para la empresa. Los flujos de caja originados por el nuevo bien son básicamente iguales que los originados por el antiguo.

Permutas comerciales: son la novedad. Se suponen comerciales cuando cambia significativamente el importe o la estructura de los flujos de caja originados por el nuevo bien, es decir, cambiamos un bien por otro sustancialmente distinto.

1.6.5 Otros activos intangibles generados internamente

Una entidad deberá reconocer el desembolso incurrido internamente en una partida intangible como un gasto, así como los desembolsos para actividades de investigación y desarrollo, cuando incurra en él, a

⁹ Párrafo 18.13 de la Sección 18 (Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía) de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES).

¹⁰ Manual Contabilidad Financiera (II): Concepción Nieto Ojeda

menos que forme parte del costo de otro activo que cumpla los criterios de reconocimiento de las Normas Internacionales de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades¹¹.

De lo anterior se concluye que una entidad reconocerá los desembolsos en las siguientes partidas como un gasto, y no como un activo intangible:

- a) Generación interna de marcas, logotipos, sellos o denominaciones editoriales, listas de clientes u otras partidas que en esencia sean similares.
- b) Actividades de establecimiento (por ejemplo, gastos de establecimiento).
- c) Que incluyen costos de inicio de actividades, tales como costos legales y administrativos incurridos en la creación de una entidad con personalidad jurídica, desembolsos necesarios para abrir una nueva instalación o negocio (es decir costos de preapertura) y desembolsos de lanzamiento de nuevos productos o procesos (es decir costos previos a la operación).
- d) Actividades formativas.
- e) Publicidad y otras actividades promocionales.
- f) Reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de una entidad.
- g) Plusvalía generada internamente.

Los pagos hechos por anticipado podrán reconocerse como activos, cuando el pago por los bienes o servicios se haya realizado con anterioridad a la entrega de los bienes o prestación de los servicios.

Los gastos de periodos anteriores no deben reconocerse como un activo y esto en función de que al momento de adoptar las NIIF para PYMES, dentro del ejercicio de las revisiones y correcciones a las cifras de los estados financieros no se podrán reclasificar o ajustar valores pasados como parte del costo de un activo intangible, puesto que dichos valores ya han sido considerados en los resultados de las empresas, así mismo los desembolsos sobre un activo intangible reconocidos inicialmente como gastos no se reconocerán en una fecha posterior como parte del costo de un activo.

1.7 Amortización a lo largo de la vida útil

Antes de explicar sobre la amortización de los activos intangibles, se presentan a continuación definiciones de los conceptos claves en los que se aclaran terminologías técnicas que tienden a presentar

¹¹ Párrafo 18.14 de la Sección 18 (Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía) de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES).

similitud en sus definiciones, pudiendo disminuir el nivel de percepción de los temas a desarrollar en este documento, los cuales son¹²:

Vida útil: es el tiempo que se espera que un activo esté en uso o el número de producciones u otras unidades similares que la entidad espera obtener con ese activo. Asimismo Vida útil es el periodo de tiempo estimado que se extiende, desde el inicio del plazo del arrendamiento, pero sin estar limitado por éste, a lo largo del cual la entidad espera consumir los beneficios económicos incorporados al activo arrendado.

Vida económica: es aquella duración que desde el punto de vista económico a la empresa le resulta más conveniente, bien sea porque le reporta un valor actualizado neto (valor capital) máximo o un coste anual medio mínimo. Para la determinación de vida o duración óptima de un equipo industrial se han formulado numerosos modelos matemáticos, generalmente de naturaleza estadística o econométrica, que responden a situaciones económicas diversas.

Vida económica puede considerarse como:

- a) El periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable económicamente, por parte de uno o más usuarios.
- b) La cantidad de unidades de producción o similares que se espera obtener del activo por parte de uno o más usuarios.

Amortización: es la distribución sistemática del importe amortizable de un activo intangible durante los años de su vida útil.

Así mismo, dentro de este apartado se pondrá en contraposición el costo del activo intangible con la medición posterior de dicho valor, la cual hará referencia al concepto siguiente:

Valor razonable: es el importe por el que puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.

Si una entidad no es capaz de hacer una estimación fiable de la vida útil de un activo intangible, se supondrá que la vida útil es de diez años.

¹² <http://www.scribd.com/doc/31604771/> Diccionario-Contable

Una entidad distribuirá el importe depreciable de un activo intangible de forma sistemática a lo largo de su vida útil. El cargo por amortización de cada periodo se reconocerá como un gasto, a menos que otra sección de las NIIF para PYMES, requiera que el costo se reconozca como parte del costo de un activo, tal como inventarios o propiedades, planta y equipo. La amortización comenzará cuando el activo 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. La entidad elegirá un método de amortización que refleje el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros derivados del activo. Si la entidad no puede determinar ese patrón de forma fiable, utilizará el método lineal de amortización.

Para este estudio se tendrá por hecho que todos los activos intangibles tienen una vida útil finita. La vida útil de un activo intangible que surja de un derecho contractual o legal de otro tipo no excederá el periodo de esos derechos pero puede ser inferior, dependiendo del periodo a lo largo del cual la entidad espera utilizar el activo. Si el derecho contractual o legal de otro tipo se hubiera fijado por un plazo limitado que puede ser renovado, la vida útil del activo intangible solo incluirá el periodo o periodos de renovación cuando exista evidencia que respalde la renovación por parte de la entidad sin un costo significativo.

1.8 Valor residual de un activo intangible

Una entidad supondrá que el valor residual de un activo intangible es cero a menos que¹³:

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

Entiéndase por mercado activo a una situación constante en la que oferentes y demandantes se interesan por la transferencia o adquisición de un bien tangible o intangible.

1.9 Revisión del periodo y del método de amortización

Factores tales como un cambio en cómo se usa un activo intangible, avances tecnológicos y cambios en los precios de mercado podrían indicar que ha cambiado el valor residual o la vida útil de un activo

¹³ Párrafo 18.23 de la Sección 18 (Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía) de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES).

intangible desde la fecha sobre la que se informa correspondiente al periodo anual más reciente. Si estos indicadores están presentes, una entidad revisará sus estimaciones anteriores y, si las expectativas actuales son diferentes, modificará el valor residual, el método de amortización o la vida útil. La entidad contabilizará el cambio en el valor residual, el método de amortización o la vida útil como un cambio en una estimación contable.

Tanto el periodo de amortización, como el valor residual y la revisión periódica del método de amortización de los activos intangibles pueden producir un cambio en una estimación contable obligando a un ajuste al importe en libros del activo o del pasivo asociado al activo intangible, o al importe del consumo periódico del activo, en función 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.

Los cambios en las estimaciones contables proceden de nueva información o nuevos acontecimientos y, por consiguiente, no son correcciones de errores, por lo que podrán tratarse en la determinación del costo de los activos intangibles, no así aquellos costos y gastos que la sección excluye. Cuando sea difícil distinguir un cambio en una política contable de un cambio en una estimación contable, el cambio se tratará como un cambio en una estimación contable. Dichas estimaciones se reconocerán en base a la Sección 10 *“Políticas Contables, Estimaciones y Errores”* de la NIIF para PYMES, la cual establece que:

La empresa debe reconocer el efecto de un cambio en una estimación contable en ingresos y gastos de forma prospectiva, incluyéndolo en el resultado del periodo del cambio, si éste afecta a un solo periodo, o del periodo del cambio y periodos futuros, si el cambio afecta a todos ellos.

En la medida en que un cambio en una estimación contable dé lugar a cambios en activos y pasivos, o se refiera a una partida de patrimonio, la empresa lo reconocerá ajustando el importe en libros de la correspondiente partida de activo, pasivo o patrimonio, en el periodo en que tiene lugar el cambio.

1.10 Retiros y disposiciones de activos intangibles e información a revelar

Una entidad dará de baja un activo intangible y reconocerá una ganancia o pérdida en el resultado del periodo¹⁴:

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

¹⁴ Párrafo 18.26 de la Sección 18 (Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía) de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES).

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.

Una conciliación entre los importes en libros al principio y al final del periodo sobre el que se informa pero no será necesario presentar esta conciliación para periodos anteriores y en dicha conciliación habrá de mostrarse:

- a) Las adiciones.
- b) Las disposiciones.
- c) Las adquisiciones mediante combinaciones de negocios.
- d) La amortización.
- e) Las pérdidas por deterioro del valor.
- f) Otros cambios.

Asimismo la entidad habrá de revelar¹⁵:

- 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, se revelara:
 - a. El valor razonable por el que se han reconocido inicialmente estos activos; y
 - b. Sus importes en libros.

¹⁵ Párrafo 18.27 de la Sección 18 (Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía) de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES).

- c) 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.
- d) El importe de los compromisos contractuales para la adquisición de activos intangibles.

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 las NIIF para PYMES).

Para el caso en que la sección 18 "*Activos Intangibles distintos de la Plusvalía*", permite el reconocimiento de activos intangibles generados internamente, deberán utilizarse los procedimientos descritos en la Norma Internacional de Contabilidad 38 "*Activos Intangibles*". Dichos procedimientos se presentan a continuación para que también puedan orientar a la decisión de adoptar las Normas completas y no las NIIF para PYMES, siendo a continuación aquellos procedimientos que sustancialmente representan una evidente diferencia en las consideraciones para el reconocimiento del valor razonable de los activos intangibles:

Requiere la capitalización de ciertos desembolsos incurridos en los activos intangibles generados internamente, como lo son los costos de desarrollo que satisfacen los criterios establecidos en dicha Norma.

Los costos por préstamos directamente atribuibles a la producción del activo intangible se tienen que capitalizar como parte de su costo.

Los activos intangibles adquiridos gratis o por consideración nominal por medio de subvención gubernamental inicialmente se pueden reconocer a la cantidad nominal de acuerdo a la Norma Internacional de Contabilidad 20 Contabilidad para las subvenciones gubernamentales y revelación de la asistencia gubernamental.

Selección de política de contabilidad entre modelo del costo y el modelo de revaluación (permitido solo si existe un mercado activo). Los activos intangibles con vida útil indefinida no se amortizan pero se prueban anualmente por deterioro.

Una entidad revelará, para cada activo intangible distinto de la plusvalía, la siguiente información:

- a) El importe de las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en resultados durante el periodo y la partida o partidas del estado del resultado integral (y del estado de resultados, si se presenta) en las que esas pérdidas por deterioro del valor estén incluidas.
- b) El importe de las reversiones de pérdidas por deterioro del valor reconocidas en resultados durante el periodo y la partida o partidas del estado del resultado integral (y del estado de resultados, si se presenta) en que tales pérdidas por deterioro del valor revirtieron.

La revisión del valor residual. La vida útil a los métodos de amortización se debe realizar anualmente.

1.11 Otros aspectos relacionados con activos intangibles

Debido a la incidencia del impacto fiscal sobre las políticas de medición posterior de los activos intangibles a consecuencia de diferencias temporarias obtenidas por la comparación de la base fiscal para el gravamen de impuestos con la base financiera, se debe analizar el comportamiento del impuesto diferido ya que esto afecta significativamente las cifras de los estados financieros y sobre la perspectiva de ingresos financieros e ingresos fiscales, se deberá reconocer dicho impuesto diferido como una cuenta de activo o pasivo, por lo que resulta necesario presentar a continuación, los conceptos siguientes:

Conciliación Contable Fiscal: es una comparación entre los ingresos y gastos contables con los fiscales, con el propósito de establecer diferencias temporarias entre la base contable y fiscal sujeta a impuesto, para determinar pasivos o activos por impuesto diferido.

Pasivos por impuestos diferidos: son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a pagar en periodos futuros, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles.

Activos por impuestos diferidos: son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a recuperar en periodos futuros, relacionadas con:

- (a) las diferencias temporarias deducibles;
- (b) la compensación de pérdidas obtenidas en periodos anteriores, que todavía no hayan sido objeto de deducción fiscal; y
- (c) la compensación de créditos no utilizados procedentes de periodos anteriores.

1.12 Empresa industrial

Una empresa es una organización o institución dedicada a actividades o persecución de fines económicos o comerciales. 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 empresa¹⁶.

Todas las empresas de cualquier tipo que sea, realizan una serie de transacciones u operaciones que requieren registrarse contablemente.

Una transacción contable puede definirse como un acontecimiento comercial que produce efectos financieros sobre los recursos y fuentes de donde proceden esos recursos y que por lo tanto deben registrarse en los libros contables. Ejemplo: Compra de un escritorio, pago de servicios públicos, etc.

Las transacciones u operaciones comerciales, generalmente deben de estar fundamentadas o apoyadas en documentos comerciales. Estos documentos constituyen la fuente de datos para los procesos contables. Pueden ser: Recibos, letras de cambio, pagarés, facturas, notas de crédito, etc.

Existen numerosas diferencias entre unas empresas y otras. Sin embargo, según en qué aspecto nos fijemos, podemos clasificarlas de varias formas. Dichas empresas, además cuentan con funciones, funcionarios y aspectos disímiles, a continuación se presentan los tipos de empresas según la actividad o giro:

- Industriales.
- Comerciales
- Servicios

Empresas Industriales: La actividad primordial de este tipo de empresas es la producción de bienes mediante la transformación de la materia o extracción de materias primas. Las industrias, a su vez, se clasifican en:

- ✓ Extractivas. Cuando se dedican a la explotación de recursos naturales, ya sea renovables o no renovables. Ejemplos de este tipo de empresas son las pesqueras, madereras, mineras, petroleras, etc.

¹⁶ Comisión de la Unión Europea

- ✓ **Manufactureras:** Son empresas que transforman la materia prima en productos terminados, y pueden ser:
 - De consumo final: Producen bienes que satisfacen de manera directa las necesidades del consumidor. Por ejemplo: prendas de vestir, muebles, alimentos, aparatos eléctricos, etc.
 - De producción: Estas satisfacen a las de consumo final. Ejemplo: maquinaria ligera, productos químicos, etc.

Aspectos Legales de las empresas industriales en El Salvador

- **Leyes Mercantiles.**

Las leyes mercantiles determinan en alguna medida la apertura a la economía formal a través de mecanismos legales contenidos en el Código de Comercio, Ley del Registro de Comercio y Ley de La Superintendencia de Obligaciones Mercantiles. Una de las Características que define a la economía informal como tal, es la falta de cumplimiento de las disposiciones mercantiles.

- **Leyes Tributarias.**

Las leyes aplicables que regulan la actividad empresarial, incluyen El Código Tributario la Ley de Impuesto sobre la Renta y Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios. Estas leyes fueron creadas con el objeto de gravar las utilidades percibidas o devengadas, así como también a la transferencia, importación, exportación y al consumo de los bienes muebles corporales y a la prestación de servicio por los sujetos pasivos.

- **Leyes Laborales.**

La legislación laboral tiene como objetivo principal armonizar las relaciones entre patronos y trabajadores, estableciendo sus derechos y obligaciones, fundados en principios que tiendan al mejoramiento de las condiciones de vida de los trabajadores.

- **Ley del Medio Ambiente.**

La presente ley tiene por objeto desarrollar las disposiciones de la Constitución de la Republica, que se refieren a la protección, conservación y recuperación del medio ambiente; el uso sostenible de los recursos naturales que permitan mejorar la calidad de vida de la presentes y futuras generaciones; así como también, normar la gestión ambiental, pública y privada y la protección ambiental como obligación

básica del Estado, los municipios y los habitantes en general; y asegurar la aplicación de los tratados o convenios internacionales celebrados por El Salvador en esta materia.

- **Ley de Marcas y Otros Signos Distintivos.**

Esta ley comprende los actos jurídicos notariales sobre la adquisición, uso, traslado y venta de los activos intangibles denominados Marcas y/o diseños gráficos propios de una entidad.

- **Ley de Propiedad Intelectual.**

En esta ley se regula de manera más específica los activos intangibles resultados de la concepción del pensamiento, ejemplo de ellos están: Patentes, Licencias de uso, Derechos de autor, invenciones de productos o procedimientos, etc.

CAPÍTULO II

CASO PRÁCTICO SOBRE TRATAMIENTO CONTABLE DE ACTIVOS INTANGIBLES DE ACUERDO CON LA NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES.

Introducción a casos prácticos

El presente capítulo ha sido diseñado con atención a la necesidad de comprender el reconocimiento, medición, presentación y revelación de los activos intangibles en base a la Sección 18 "*Activos Intangibles distintos de la Plusvalía*", que la muestra encuestada del universo sujeto de estudio de esta investigación manifestó y en virtud de tal necesidad, se presentan los siguientes casos prácticos que han de servir como herramienta útil y práctica para la comprensión del tratamiento contable de los activos intangibles de acuerdo a la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades. Los activos intangibles a tratar en los casos prácticos de este capítulo son ejemplos específicos de los mencionados en el Marco Teórico de este trabajo de investigación (refiérase a la pág. 2 de este documento en el apartado 1.2 Generalidades). La modalidad de desarrollo para los casos prácticos presentados a continuación será de la siguiente manera:

En primer lugar se aclara que la determinación de la vida útil de los activos intangibles y otros activos sujetos a amortización o depreciación, será responsabilidad de la administración o de la gerencia de las empresas, ya sea por sus políticas administrativas o por ayuda de un experto en la materia, los Contadores deben abstenerse de determinar la vida útil de un activo, si se carece de conocimiento científico o certificado para validar el periodo de vida útil estimado. Las vidas útiles que se presentan en los siguientes casos prácticos, son solo para efectos de comprender la medición posterior al reconocimiento inicial, en ningún momento deben de considerarse estas vidas útiles como estándares de medición o asignación de años de vida útil para los activos aquí referidos.

En todos los casos han sido formuladas políticas contables con referencias a los párrafos de la Sección 18 "*Activos Intangibles distintos de la Plusvalía*", así como a los de la Sección 27 "*Deterioro del valor de los activos*" y procedimientos basados también en la misma lógica contable, siendo estas la base para todos los registros contables mostrados a continuación, por último para cada caso se explica la forma en

que los activos intangibles han de presentarse en los estados financieros, como también las revelaciones que han de mostrarse en Notas Explicativas.

Lo anterior fue descrito con el fin de brindar una introducción breve sobre el desarrollo de los casos prácticos, así como para explicar todo el tratamiento contable descrito en la Sección 18 "Activos distintos de la Plusvalía", de manera tal que este documento cumpla el objetivo de ser una herramienta útil para la comprensión del registro contable de los activos intangibles. A continuación se presentan diferentes casos de adquisición de activos intangibles, así como su debido tratamiento contable en base a lo descrito en la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES).

2.1 Caso 1: Adquisición Separada y Aplicación de la Pérdida por Deterioro.

El día 04 de enero de 2010, se adquiere un Software contable por un valor \$15,000.00 y cuyo proveedor es una empresa diseñadora de sistemas informáticos domiciliada en México, dicha transacción es vía comercio electrónico, además fueron necesarios los servicios de una persona jurídica como intermediario local para la realización de la operación, quien cobró por sus servicios \$500.00 más IVA. Del mismo modo al instalar el aplicativo adquirido, se necesitaron los servicios del proveedor para la instalación del programa y luego una capacitación vía electrónica, dichos servicios fueron cobrados a un valor de \$500.00, después se realizó una prueba piloto para determinar si el programa era capaz de procesar la información de las transacciones económicas de la empresa, imprimiendo reportes y siendo manipulado por los usuarios, dicha prueba costó \$2,563.30. Según análisis de la gerencia este sistema tendrá una vida útil de 10 años y para propósitos fiscales 4 años. La empresa proveedora no acepta las retenciones impositivas por la legislación tributaria local por las que se acuerda absorberlo por la adquirente a cambio de un descuento del 10% en el valor de la compra y de la capacitación. En el segundo año se determinó que el valor de uso era de 13,500.00 y en el tercer año era de \$11,544.12, pero que al cabo del cuarto año este era de \$12,000.00, finalmente en el sexto año se vendió el software por un valor de \$8,500.00 (LA DETERMINACION DEL VALOR EN USO SE MUESTRA EN EL ANEXO 4).

Se requiere:

- Elaborar el registro inicial por la adquisición del software
- Hacer el registro de la amortización financiera, determinar la amortización fiscal para el primer año y considerar el impuesto diferido para dicho año.

- Examinar el valor recuperable para el segundo, tercero y cuarto año y registrar en caso de haber una pérdida por deterioro o una reversión a la pérdida por deterioro, también realizar los ajustes a la amortización según corresponda.
- Contabilice la venta del activo intangible.

Análisis para el desarrollo del ejercicio.

El caso trata de una entidad que adquiere separadamente un software a una entidad extranjera, a la misma vez se presentan las políticas contables y los procedimientos basados en las secciones intrínsecamente relacionadas con el tratamiento contable de los activos intangibles, de las cuales principalmente son la Sección 18 “Activos Intangibles distintos de la Plusvalía” y la Sección 27 “Deterioro del Valor de los Activos” para el registro contable de las operaciones presentadas en el enunciado valorando los costos necesarios para que el activo intangible quede en condiciones de uso, luego se evalúa la amortización en base a las políticas contables adoptadas y la amortización fiscal, con el propósito de reconocer el impuesto diferido resultante, lo anterior resulta necesario pues habrán de presentarse todas las cuentas relacionadas con el activo intangible; después se evaluará en tres periodos posteriores, para poder medir las pérdidas por deterioro del valor del activo, así como la reversión de dichas pérdidas, finalmente el software adquirido será dado de baja mediante la venta a otra empresa.

Para realizar todos los registros anteriormente solicitados, es necesario que existan políticas y procedimientos por escrito que guíen todo el tratamiento contable, un ejemplo de dichas políticas y procedimientos son presentados a continuación.

2.1.1 Políticas Contables

Adquisición.

Al costo del activo intangible se le incluirá además los aranceles de importación y los impuestos no recuperables, después de deducir los descuentos comerciales y las rebajas, así como cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto; cualquier costo atribuible a dicho activo que al momento de su adquisición sea reconocido como gasto, este no podrá reincorporarse al costo en ejercicios posteriores (Párrafo 18.10, lit.: a) y b) y 18.17 de la Sección 18 de la NIIF para PYMES).

Amortización y Vida Útil

El método de amortización de los activos intangibles es el de línea recta, considerando como vida útil aquella que la administración estime conveniente. (Párrafo 18.22, de la Sección 18 de la NIIF para PYMES); para efectos financieros y deducciones fiscales, la vida útil y el porcentaje de amortización sobre el valor del activo para cada situación será:

- Estimación financiera: 10 años con un reconocimiento del 10% sobre el valor del activo en concepto de amortización.
- Disposición Fiscal: 4 años con un reconocimiento del 25% sobre el valor del activo en concepto de amortización.

Deterioro.

Al 31 de diciembre de cada año la empresa evaluará si existe algún indicio de deterioro del valor del activo y reconocerá una pérdida por deterioro, tomando como referencia el importe recuperable (Párrafo 27.21-23, de la Sección 27 de la NIIF para PYMES).

Reversión del deterioro.

Al 31 de diciembre de cada año la empresa evaluará si existe algún indicio de que la pérdida por deterioro del valor del activo intangible reconocida en periodos anteriores ha desaparecido o disminuido y la revertirá reconociéndola inmediatamente en los resultados (Párrafo 27.30, de la Sección 27 de la NIIF para PYMES).

Retiro o venta.

Cuando la entidad venda o retire un activo intangible le dará de baja en todas sus cuentas relacionadas y a la misma vez reconocerá el efecto en resultados (Párrafo 18.26, de la Sección 18 de la NIIF para PYMES).

Revelación.

Se revelará para cada activo intangible la vida útil y las tasas de amortización, asimismo los métodos de amortización y los importes en libros, así como la amortización acumulada al inicio como al final de cada ejercicio.

2.1.2 Procedimientos

Adquisición.

Al costo del activo intangible habrán de restársele todos los descuentos que el proveedor otorgue y deberá sumársele todos los gastos necesarios para dejarlo en las condiciones de funcionamiento normal, se harán las retenciones de ley correspondientes para poder ser deducido fiscalmente y en caso de no permitirse por parte del proveedor dichas retenciones, la empresa estará en la opción de desistir de la compra o de absorber dichos impuestos calculados sobre el valor pactado con el proveedor.

Amortización y Vida Útil

La empresa utilizará el método de línea recta para la determinación de la amortización del activo, dicho método estará basado en la vida útil que la empresa estime conveniente y para efectos de deducciones fiscales utilizará el máximo de reclamación anual, quedando obligada a la preparación de una conciliación fiscal y a la determinación de activos o pasivos por impuesto diferidos.

Deterioro.

Si al 31 de diciembre existe algún indicio de deterioro del valor del activo, la empresa determinará el importe recuperable del activo intangible y si este es menor que el valor en libros habrá de reconocerse la diferencia entre estos valores como una pérdida de valor por deterioro, disminuyendo el valor en libros del activo, dicho valor recuperable se convertirá en aquel que deba estar sujeto a amortización y se presentará una pérdida en resultados.

Revelación.

Se revelará para cada activo intangible la vida útil y las tasas de amortización, asimismo los métodos de amortización y los importes en libros, así como la amortización acumulada al inicio como al final de cada ejercicio.

Reversión del deterioro.

Al 31 de diciembre de cada año la empresa evaluará el importe recuperable del activo intangible y si este es mayor que el valor en libros, revertirá la pérdida por deterioro reconocida en periodos anteriores y la reflejará inmediatamente en resultados, asimismo ajustará el cargo por amortización.

Retiro o venta.

Cuando la entidad venda o retire un activo intangible abonará el costo histórico del activo en la cuenta en la que fue registrado; también se cargará su amortización y su estimación por deterioro y dependiendo de una pérdida o ganancia se reconocerán en resultados otros gastos u otros ingresos.

2.1.3 Desarrollo

Reconocimiento inicial por adquisición de software

Datos:

Valor de Software	\$ 15,000.00	
Comisión por Instalación	<u>\$ 500.00</u>	
Valor aplicable a descuento	\$ 15,500.00	
(-) Descuento 10%	<u>\$ 1,550.00</u>	
Base para las Retenciones fiscales	\$ 13,950.00	
20% Renta	\$ 2,790.00	
		13% IVA \$ 1,813.50
Comisión por intermediación	\$ 500.00	IVA \$ 65.00 No forma parte del costo
Prueba Piloto	<u>\$ 2,563.30</u>	
Costo Total del Activo	<u>\$ 19,803.30</u>	

Debido a que es un impuesto recuperable.

Todas las erogaciones para poseer el activo en condiciones necesarias para su uso, son atribuibles directamente al costo, no así los impuestos que de ley han de ser enterados y pagados al ente encargado de su captación, por lo que en este ejemplo el IVA de las operaciones gravadas con ese impuesto ha de pagarse al FISCO.

REGISTRO INICIAL

<u>Partida. 1(AÑO 2010)</u>	PARCIAL	DEBE	HABER
Activos Intangibles		\$19,803.30	
-Software A	\$19,803.30		
Crédito Fiscal		\$1,878.50	
-IVA Crédito Fiscal	\$1,878.50		
Efectivo y Equivalentes			\$17,078.30
-Bancos	\$17,078.30		
Acreeedores Varios			\$4,603.50
-Ret. ISLR No Domiciliados	\$2,790.00		
-IVA No Domiciliados	\$1,813.50		
VII Adquisición de Programa Informático		\$21,681.80	\$21,681.80

Cálculo de la amortización del activo intangible

Año	Costo Histórico	Amortización	Amortización Acumulada	Valor en Libros
1	\$19,803.30	\$1,980.33	\$1,980.33	\$17,822.97
2		\$1,980.33	\$3,960.66	\$15,842.64
3		\$1,980.33	\$5,940.99	\$13,862.31
4		\$1,980.33	\$7,921.32	\$11,881.98
5		\$1,980.33	\$9,901.65	\$9,901.65
6		\$1,980.33	\$11,881.98	\$7,921.32
7		\$1,980.33	\$13,862.31	\$5,940.99
8		\$1,980.33	\$15,842.64	\$3,960.66
9		\$1,980.33	\$17,822.97	\$1,980.33
10		\$1,980.33	\$19,803.30	\$0.00

Registro contable de la amortización para el primer año

Partida 2(AÑO 2010)	PARCIAL	DEBE	HABER
Gastos de Administración		\$ 1,980.33	
-Amortización	\$ 1,980.33		
Amortización Acumulada			\$ 1,980.33
-Software A	\$ 1,980.33		
V// Gasto por amortización de Software A		\$ 1,980.33	\$ 1,980.33

Amortización financiera y fiscal

Base Financiera

Base Fiscal

\$ 19,803.30

\$ 19,803.30

10 Años

4 Años

Amortización anual: \$ 1,980.33

Amortización anual: \$ 4,950.82

Al final del ejercicio se producirá un Pasivo por Impuesto Diferido, ya que la amortización fiscal será mayor que la amortización financiera y cuyo valor será de: $((\$ 4,950.82 - \$ 1,980.33) * 25\%) = \$ 742.62$, (ver: Anexo 3: tablas anexas a ejercicio nº 1 y presentación del saldo del pasivo por impuesto diferido).

El registro contable es el siguiente:

Partida.3(CIERRE 2010)	PARCIAL	DEBE	HABER
Gasto por Impuesto		\$ 742.62	
Pasivo por impuesto diferido			\$ 742.62
V/Registro de Pasivo por Impto. Diferido		\$ 742.62	\$ 742.62

Medición posterior y reconocimiento.

En el segundo año, el valor en libros del activo es de \$ 15,842.64 y su valor de uso es de \$ 13,500.00 por lo tanto existe una pérdida por deterioro, la cual es por el siguiente valor:

Valor en libros	(-)	Valor Recuperable	(=)	Deterioro de Valor
\$ 15,842.64		\$ 13,500.00		\$ 2,342.64

Por tanto, si el valor de uso es \$ 13,500.00 también habrá de recalcularse la amortización, tomando este valor y la vida útil restante para el cálculo de la nueva amortización; $\$ 13,500.00/8 \text{ años} = \$ 1,687.50$, el registro contable del Deterioro sería de la siguiente manera:

Partida 4(AÑO 2011)	PARCIAL	DEBE	HABER
Otros Gastos			
-Deterioro de valor de activos intangibles		\$ 2,342.64	
Activos Intangibles			\$ 2,342.64
-Deterioro Software "A" (C.R.)	\$ 2,342.64		
V// Por deterioro de valor de Software A		\$ 2,342.64	\$ 2,342.64

El valor en libros para el tercer año será: $\$ 13,500.00 - \$ 1,687.50 = \$ 11,812.50$ y el valor de uso es de \$11,544.12; nuevamente existe una pérdida por deterioro del valor del activo, por tanto, $\$ 11,812.50 - \$ 11,544.12 = \$ 268.38$, su contabilización es la siguiente:

Partida 5(AÑO 2012)	PARCIAL	DEBE	HABER
Otros Gastos		\$ 268.38	
Activos Intangibles			\$ 268.38
-Deterioro Software "A"(C.R.)	\$ 268.38		
V// Por deterioro de valor de Software A		\$ 268.38	\$ 268.38

Nuevamente se procede a calcular la amortización del Activo: $\$ 11,544.12/ 7 \text{ Años} = \$ 1,649.16$. El valor en libros al cabo del cuarto año es de $\$ 11,544.12 - \$ 1,649.16 = \$ 9,894.96$ y su valor de uso es de \$12,000.00, representa una reversión a la pérdida por deterioro, examinando la tabla de amortización original, se determina que el valor en libros para el activo en condiciones normales es de \$ 11,881.98, con lo anterior

se procede a revertir las pérdidas por deterioro y se ajustará el saldo de la amortización acumulada de la siguiente manera:

Saldo acumulado en Amortización al cuarto año \$ 7,297.32 y el saldo acumulado en Deterioro \$2,611.02, por tanto el registro contable sería:

Partida 6(AÑO 2013)	PARCIAL	DEBE	HABER
Activos Intangibles		\$ 2,611.02	
Deterioro Software "A"(C.R.)	\$ 2,611.02		
Amortización Acumulada			\$ 624.00
Otros Ingresos			\$ 1,987.02
V// reversión de la pérdida por deterioro		\$ 2,611.02	\$ 2,611.02

Para el 5º y 6º año no hubo deterioro en el valor del activo, por lo que el valor en libros fue de \$ 7,921.32; es importante mencionar que la Legislación Tributaria obliga al pago del 10% sobre la ganancia de capital obtenida por la venta de activos, siempre y cuando los años de posesión del activo sean menores a 6 años, por lo que para ésta venta resulta ya no aplicable dicho impuesto, sin embargo recuérdese que se generó un pasivo por impuesto diferido el cual al cabo del sexto año este ya se había disminuido en \$990.16, presentando a continuación el registro contable de la venta de éste activo:

Partida 7(AÑO 2015)	PARCIAL	DEBE	HABER
Efectivo y Equivalentes		\$ 8,500.00	
-Banco X	\$ 8,500.00		
Amortización Acumulada		\$ 11,881.98	
-Software A	\$ 11,881.98		
Pasivo por impuesto Diferido		\$ 1,980.32	
Activos Intangibles			\$ 19,803.30
-Software A	\$ 19,803.30		
Ingresos por Impto. Diferido			\$ 2,559.00
V// por venta de Software A		\$ 22,362.30	\$ 22,362.30

2.1.4 Presentación y revelación en los estados financieros

Para la presentación de los activos intangibles en los estados financieros, se requiere la representación fiel de los efectos de las transacciones, otros sucesos y condiciones, de acuerdo con las definiciones y criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos establecidos en la Sección 2 "Conceptos y Principios Generales" de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, por lo que resulta necesario se hayan comprendido todos los enunciados anteriores, ya que tanto las políticas, procedimientos y registros contables han sido desarrollados en función del requerimiento exigido por dicha sección.

En lo que respecta a la presentación de los activos intangibles como parte de los renglones de los estados financieros, en el balance general se presentará en términos netos es decir, su costo histórico menos los saldos acumulados de amortización y de las pérdidas por deterioro, pero cuando sea relevante para comprender la situación financiera de la entidad, ésta presentará en el balance general partidas adicionales, encabezamientos y subtotales.

En los demás estados financieros su presentación no es tan visible directamente, ejemplo de esto sería que en el estado de resultados las operaciones contables por activos intangibles estarían registrados como otros ingresos u otros gastos, en el estado de cambios en el patrimonio no son reflejados, en el flujo de efectivo estarían como aumentos o disminuciones de activos dentro de las actividades de inversión.

Información A Revelar

En seguida se presenta un ejemplo de la información a revelar del enunciado N° 1, sobre las políticas contables aplicadas al activo intangible adquirido y sobre el valor presentado en el balance general, aclarando también que la presentación en este estado financiero será la misma para todos los años, únicamente variará la nota explicativa por la composición de valor del activo intangible por todos los movimientos subsecuentes a lo largo del tiempo en que la empresa posea el activo intangible.

Se aclara también que para todos los demás enunciados de este capítulo la presentación en el balance general será igual que la descrita anteriormente, esto con el fin de mostrar objetivamente la revelación de información adicional que no se presenta en dicho estado financiero, pero que es relevante para la comprensión de este. A continuación un ejemplo de la información a revelar en las notas explicativas, iniciando con las bases de elaboración y políticas contables y luego con el detalle sobre la composición del saldo presentado en el balance general para cada año en el que se afectó el activo intangible.

2.1.5 Bases de elaboración y políticas contables

Activos intangibles

Los activos intangibles son programas informáticos adquiridos que se expresan al costo menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro acumuladas. Se amortizan a lo largo de la vida estimada de diez años empleando el método lineal. Si existe algún indicio de que se ha producido un cambio significativo en la tasa de amortización, vida útil o valor residual de un activo intangible, se revisa la amortización de ese activo de forma prospectiva para reflejar las nuevas expectativas.

Deterioro del valor de los activos

En cada fecha sobre la que se informa, se revisan los activos intangibles para determinar si existen indicios de que esos activos hayan sufrido una pérdida por deterioro de valor. Si existen indicios de un posible deterioro del valor, se estima y compara el importe recuperable con su importe en libros. Si el importe recuperable estimado es inferior, se reduce el importe en libros al importe recuperable estimado y se reconoce una pérdida por deterioro del valor en resultados. Para el primer año de incorporación del activo intangible del enunciado N° 1, la nota explicativa sobre la cifra que se presentaría en el Balance General sería:

14. Activos intangibles

Programas informáticos:

Costo	USDÓLARES
01 enero de 2010	19,803.30
Venta/Bajas	-
31 diciembre de 2010	<u>19,803.30</u>
Amortización acumulada y deterioros de valor acumulados	
01 enero de 2010	-
Amortización anual (incluida en gastos administrativos)	<u>1,980.33</u>
31 diciembre de 2010	<u>1,980.33</u>
Importe en libros	
31 diciembre de 2010	<u>17,822.97</u>

Para el segundo año la nota explicativa sería:

14. Activos intangibles

Programas informáticos:

Costo	USDÓLARES
01 enero de 2011	19,803.30
Adiciones	-
Venta/Bajas	<u>-</u>
31 diciembre de 2011	<u><u>19,803.30</u></u>
Amortización acumulada y deterioros de valor acumulados	
01 enero de 2011	1,980.33
Amortización anual (incluida en gastos administrativos)	1,980.33
Pérdida de valor por deterioro (incluida en otros gastos)	<u>2,342.64</u>
31 diciembre de 2011	<u><u>6,303.30</u></u>
Importe en libros	
31 diciembre de 2011	<u><u>13,500.00</u></u>

Al final del año 2011, la empresa percibió una disminución significativa en el valor de mercado del Software adquirido en el año 2010 y por tanto, llevó a cabo una revisión de su importe recuperable. La revisión condujo al reconocimiento de un deterioro de valor de \$2,342.64.

“En caso de vender el activo (lo que la norma llama disposición), la empresa deberá revelar lo más importante de la transacción, como la fecha y cualquier otra situación para la cual sea necesaria su revelación”

Para el tercer año la nota explicativa sería:

14. Activos intangibles

Programas informáticos:

Costo	USDÓLARES
01 enero de 2012	19,803.30
Adiciones	-
Venta/Bajas	-
31 diciembre de 2012	<u>19,803.30</u>
Amortización acumulada y deterioros de valor acumulados	
01 enero de 2012	3,960.66
Amortización anual (incluida en gastos administrativos)	1,687.50
Pérdida de valor por deterioro 1 enero de 2012	2,342.64
Pérdida de valor por deterioro (incluida en otros gastos)	268.38
31 diciembre de 2012	<u>8,259.18</u>
Importe en libros	
31 diciembre de 2012	<u>11,544.12</u>

Debido a una pérdida del valor del activo por deterioro reconocida en el año 2011, la empresa ajustó para el año 2011 el monto que habría de reconocerse en concepto de amortización, reconociendo para este ejercicio un valor de \$1,687.50.

Así mismo, la empresa percibió nuevamente una disminución significativa en el valor de mercado del Software adquirido en el año 2010 y por tanto, llevó a cabo una revisión de su importe recuperable. La revisión condujo al reconocimiento de un deterioro de valor de \$268.38

Para el cuarto ejercicio la nota explicativa sería:

14. Activos intangibles

Programas informáticos:

Costo	USDÓLARES
01 enero de 2013	19,803.30
Adiciones	-
Venta/Bajas	-
31 diciembre de 2013	<u>19,803.30</u>
Amortización acumulada y deterioros de valor acumulados	
01 enero de 2013	5,648.16
Amortización anual (incluida en gastos administrativos)	2,273.16
Pérdida de valor por deterioro 1 enero de 2013	2,611.02
Reversión de Pérdida de valor por deterioro	<u>- 2,611.02</u>
31 diciembre de 2013	<u>7,921.32</u>
Importe en libros	
31 diciembre de 2013	<u>11,881.98</u>

Para este ejercicio la empresa volvió a evaluar el valor de uso del software al final del año, determinando una recuperación del valor del activo y se elaboraron las reversiones de los registros hechos en función de las pérdidas por deterioro reconocidos en los tres años anteriores y debido a que el valor de uso es mayor al valor en libros del software para este año, se liquidó el saldo acumulado de las pérdidas por deterioro y también se ajustó el valor de la amortización de modo tal que su saldo acumulado sea igual al previsto en la tabla amortización original. Para el quinto año la nota explicativa será parecida a la del primer año y para el sexto año no se hará nota explicativa para el software, pero si se revelará el efecto que el retiro por la venta de tal activo produzca en todas las cuentas relacionadas (Amortización acumulada, pérdida de valor por deterioro, activos o pasivos por impuesto diferido, otros ingresos u otros gastos).

2.2 Caso 2: Adquisición Separada

El día 02 de Enero de 2010, la empresa COMESTIBLES, S.A. de C.V. compra una patente para el proceso productivo de SALSA DE OSTRA Y SALSA TIPO INGLESA, al Ing. Jorge Santos residente en San Salvador por un valor de \$14,457.52, la inscripción de dicha patente en el Centro Nacional de Registros tuvo un costo de \$100.00 más IVA, dichas diligencias fueron realizadas por el despacho jurídico Pocasangre Montoya y Cía., quienes cobraron honorarios por \$500.00 IVA incluido, tal patente posee una vida útil de 4 años; en el tercer año, el Ing. Santos presenta un rediseño sobre la patente por un valor de \$10,000.00 a COMESTIBLES, S.A. DE C.V., asegurando que con el rediseño el proceso productivo se podría seguir realizando por otros tres años más, solicita tal rediseño y la empresa FOODPRO, S.A. DE C.V., afirma que esta patente puede ser rediseñada nuevamente así como su deseo de adquirirla por lo que nos firma un contrato de venta a futuro sobre esta patente por la cantidad de \$4,000.00 al cabo de los tres años. Durante el tiempo que la patente estuvo en poder de COMESTIBLES, S.A. de C.V, no experimento ninguna perdida por deterioro (para este caso, no se hará más valoraciones fiscales, excepto la retención del 10% de Impto. sobre la renta, para el registro inicial, por ser una persona natural la que participa en la operación, si se trataran solo de personas jurídicas domiciliadas en El Salvador, dicha retención no se efectuaría.).

Se requiere:

- Contabilizar la adquisición y cálculo de la amortización.
- Contabilizar el rediseño.
- Elaborar nueva tabla de amortización.
- Contabilizar la venta.

Análisis para el desarrollo del ejercicio.

El presente caso también trata de adquisición separada con la diferencia de que el activo intangible presentado en este caso ha sido adquirido en el país a una persona natural; cabe mencionar dentro de éste apartado que ante la posibilidad de una adquisición local, resulta más conveniente en ejercicios posteriores una mejora a los activos intangibles, ya que el proveedor es local y se espera que a través del tiempo éste mejore sus conocimientos lo cual conllevaría a reinventar o rediseñar sus invenciones; el objetivo en este enunciado es el de tratar contablemente una mejora que aumente la vida útil del activo, así como ejemplificar cuando se determinará un valor residual.

2.2.1 Políticas Contables

Adquisición.

Al costo del activo intangible se le incluirá además, los aranceles de importación y los impuestos no recuperables, después de deducir los descuentos comerciales y las rebajas, así como cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto; cualquier costo atribuible a dicho activo que al momento de su adquisición sea reconocido como gasto, este no podrá reincorporarse al costo en ejercicios posteriores (Párrafo 18.10, lit.: a) y b) y 18.17 de la Sección 18 de la NIIF para PYMES).

Amortización.

El método de amortización de los activos intangibles es el método de línea recta, considerando como vida útil aquella que la administración estime conveniente (Párrafo 18.22, de la Sección 18 de la NIIF para PYMES).

Valor Residual

El valor residual de un activo intangible será del 10 % del costo de adquisición del activo cuando: exista un tercero comprometido a adquirir el activo al vencimiento de su vida útil, o bien, exista un mercado activo para el activo y se pueda determinar el valor residual con referencia a ese mercado o que sea probable que este mercado existirá el final de la vida útil del activo (Párrafo 18.23, de la Sección 18 de la NIIF para PYMES).

Retiro o venta.

Cuando la entidad venda o retire un activo intangible dará de baja en todas sus cuentas relacionadas y a la misma vez reconocerá el efecto en resultados (Párrafo 18.26, de la Sección 18 de la NIIF para PYMES).

Revelación.

Se revelará para cada activo intangible la vida útil y las tasas de amortización, el método de amortización y el importe en libros, así como la amortización acumulada al inicio como al final de cada ejercicio.

2.2.2 Procedimientos

Adquisición.

Al costo del activo intangible habrán de restársele todos los descuentos que el proveedor otorgue y deberá sumársele todos los gastos necesarios para dejarlo en las condiciones de funcionamiento normal, se harán las retenciones de ley correspondientes para poder ser deducido fiscalmente.

Amortización.

La empresa utilizara el método de línea recta para la determinación de la amortización del activo, dicho método estará basado en la vida útil que la empresa estime conveniente.

Valor Residual

El valor residual de un activo intangible será el 10% de su costo histórico siempre y cuando exista un tercero comprometido a adquirir el activo al vencimiento de su vida útil, o bien, exista un mercado activo para el activo y se pueda determinar el valor residual con referencia a ese mercado o que sea probable que este mercado existirá el final de la vida útil del activo.

Retiro o venta.

Cuando la entidad venda o retire un activo intangible abonará el costo histórico del activo en la cuenta en la que fue registrado; también se cargará su amortización y su estimación por deterioro y dependiendo de una pérdida o ganancia se reconocerán en resultados otros gastos u otros ingresos.

2.2.3 Desarrollo

Adquisición:

Valor de la Patente:	\$ 14,457.52	Vida Útil:	4 Años
Derechos de Registro	\$ 100.00	\$13.00 = 13% IVA, no forma parte del costo.	
Honorarios	<u>\$ 442.48</u>	\$57.52 = 13% IVA, no forma parte del costo.	
Valor Total a reconocer:	<u>\$15,000.00</u>		

Registro Contable de la Adquisición:

<u>Partida 1</u>	PARCIAL	DEBE	HABER
IVA Crédito Fiscal		\$70.52	
Activo Intangible		\$15,000.00	
-Patente	\$15,000.00		
Efectivo y Equivalentes			\$13,624.77
-Banco "X"	\$13,624.77		
Acreedores Varios			\$1,445.75
-Retenciones Renta	\$1,445.75		
V// Adquisición de Activo Intangible		\$15,070.52	\$15,070.52

Rediseño:

Cálculo y tabla de Amortización:

$$\frac{\text{Costo Histórico}}{\text{Vida Útil}} = \frac{15,000.00}{4} = \$ 3,750.00$$

Año	Costo Histórico	Amortización	Amortización Acumulada	Valor en Libros
1	\$15,000.00	\$3,750.00	\$3,750.00	\$11,250.00
2		\$3,750.00	\$7,500.00	\$7,500.00
3		\$3,750.00	\$11,250.00	\$3,750.00
4		\$3,750.00	\$15,000.00	\$0.00

Valor en Libros a la fecha del Rediseño: \$ 15,000.00 - 11,250.00 = \$ 3,750.00

Para el tratamiento del Incremento de la Vida Útil del Activo Intangible, debe hacerse considerando los siguientes criterios:

- Se liquida el saldo del activo ya amortizado con la amortización acumulada y el valor restante en libros será adicionado al valor de la reparación o mejora, presentándose tal valor como un activo intangible y a la vida útil restante se le añadirá los años que la reparación aumenten.

- Al valor restante del activo se le sumará el valor de la reparación presentando el valor histórico más el valor de la reparación y ajustando la cuota de amortización en función del nuevo valor del activo y el tiempo de vida restante.

Se utilizará el primer criterio, ya que de esta manera se presentaría un valor más razonable en los estados financieros; la patente antes de su rediseño poseía solamente un año de vida útil, gracias al rediseño adquiere tres años más.

Patente		Amortización Acumulada	
\$ 15,000.00	\$ 11,250.00	\$ 11,250.00	\$ 11,250.00
\$ 3,750.00			

Registro Contable del Rediseño:

<u>Partida 2</u>	PARCIAL	DEBE	HABER
Activo Intangible		\$ 10,000.00	
Patente (Rediseño)	\$ 10,000.00		
Amortización Acumulada		\$ 11,250.00	
Patente (Original)	\$ 11,250.00		
Efectivo y Equivalentes			\$ 10,000.00
Banco "X"	\$ 10,000.00		
Activo Intangible			\$ 11,250.00
Patente (Rediseño)	\$ 11,250.00		
V// Por incremento al valor del activo intangible.		\$ 21,250.00	\$ 21,250.00

Activos Intangibles	
\$ 15,000.00	\$ 11,250.00
\$ 3,750.00	
\$ 10,000.00	
\$ 13,750.00	

Venta:

A continuación se presentan los saldos de las cuentas de Activos Intangibles y la Amortización Acumulada

Valor en Libros Actualizado o ajustado: \$ 13,750.00

Cálculo del Valor Residual: \$ 13,750.00 x 10% = \$1,375.00; Nueva Vida Útil: 4 años

Cálculo de nueva cuota de Amortización: $\frac{\$13,750.00 - \$ 1,375.00}{4} = \$ 3,093.75$

4

Año	Costo Histórico	Valor Residual	Amortización	Amortización Acumulada	Valor en Libros
1	\$13,750.00	\$1,375.00	\$3,093.75	\$3,093.75	\$10,656.25
2			\$3,093.75	\$6,187.50	\$7,562.50
3			\$3,093.75	\$9,281.25	\$4,468.75
4			\$3,093.75	\$12,375.00	\$1,375.00

Registro contable por la venta de la patente:

<u>Partida 3</u>	PARCIAL	DEBE	HABER
Efectivo y Equivalentes		\$ 4,000.00	
-Banco "X"	\$ 4,000.00		
Amortización Acumulada		\$ 12,375.00	
-Patente	\$ 12,375.00		
Activos Intangibles			\$ 13,750.00
-Patentes	\$ 13,750.00		
Otros Ingresos			\$ 2,625.00
V// Por venta de patente.		\$ 16,375.00	\$ 16,375.00

2.2.4 Presentación y revelación en los estados financieros

En el balance general se presentará en términos netos es decir, su costo histórico menos los saldos acumulados de amortización y de las pérdidas por deterioro, pero cuando sea relevante para comprender la situación financiera de la entidad, ésta presentará en el balance general partidas adicionales, encabezamientos y subtotales.

Información A Revelar

Las bases de elaboración y políticas contables y luego con el detalle sobre la composición del saldo presentado en el balance general para cada año en el que se afectó el activo intangible.

2.2.5 Bases de elaboración y políticas contables

Activos intangibles

Los activos intangibles son patentes adquiridas que se expresan al costo menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro acumuladas. Se amortizan a lo largo de la vida estimada de cuatro años empleando el método lineal. Si existe algún indicio de que se ha producido un cambio significativo en la tasa de amortización, vida útil o valor residual de un activo intangible, se revisa la amortización de ese activo de forma prospectiva para reflejar las nuevas expectativas.

Deterioro del valor de los activos

En cada fecha sobre la que se informa, se revisan los activos intangibles para determinar si existen indicios de que hayan sufrido una pérdida por deterioro de valor. Si existen indicios de un posible deterioro del valor, se estima y compara el importe recuperable con su importe en libros. Si el importe recuperable estimado es inferior, se reduce el importe en libros al importe recuperable estimado y se reconoce una pérdida por deterioro del valor en resultados.

Para el primer año de incorporación del activo intangible, la nota explicativa sobre la cifra que se presentaría en el Balance General sería:

14. Activos intangibles

Patente:

Costo	USDÓLARES
02 enero de 2010	15,000.00
Patente	-
Ventas/Bajas	-
31 diciembre de 2010	<u>15,000.00</u>
Amortización acumulada y deterioros de valor acumulados	
1 enero de 2010	-
Amortización anual (incluida en gastos de venta)	<u>3,750.00</u>
31 diciembre de 2010	<u>3,750.00</u>
Importe en libros	
31 diciembre de 2010	<u>11,250.00</u>

Para el segundo año la nota explicativa es similar, con la diferencia de que ya existiría un saldo acumulado en concepto de amortización y que dicho valor sería el que se ha presentado en la nota anterior, pero en la revelación del tercer año, habrá de observarse que los valores acumulados de la amortización se liquidarán contra el costo histórico de la patente, con el objeto de incorporarle al saldo resultante el valor de una mejora que aumenta significativamente la vida útil de dicho intangible, por lo que la nota explicativa para el año 2012 deberá reflejar el ajuste por la mejora del activo de la siguiente manera:

14. Activos intangibles

Patente:

Costo	USDÓLARES
01 enero de 2012	15,000.00
Adiciones al 31 de diciembre de 2012	10,000.00
Ventas/Bajas	<u>11,250.00</u>
31 diciembre de 2012	<u><u>13,750.00</u></u>
Amortización acumulada y deterioros de valor acumulados	
01 enero de 2012	7,500.00
Amortización anual (incluida en gastos de venta)	3,750.00
Ventas/Bajas	<u>11,250.00</u>
31 diciembre de 2012	<u><u>-</u></u>
Importe en libros	
31 diciembre de 2012	<u><u>13,750.00</u></u>

Al cabo del año 2012, COMESTIBLES S.A. de C.V., pagó \$10,000.00, al Ing. Santos por un rediseño a la patente adquirida el 02 de Enero de 2010, con el propósito de incrementar la vida útil de dicha patente, así como los flujos futuros de beneficios económicos que esta provee, acordando liquidar el saldo ya amortizado del activo intangible que era de \$11,250.00, con su amortización respectiva, al cierre del presente ejercicio, por lo que el saldo a reflejar para el año 2012 de la patente es de \$13,750.00, con la diferencia de que tal patente poseerá un valor residual del 10% sobre su costo(\$ 1,375.00), esto debido a que COMESTIBLES, S.A. de C.V. celebró un contrato de venta a futuro con FOODPRO S.A. de C.V. para que al cabo de la vida útil de la patente, esta sea adquirida por dicha empresa, la vida útil es entonces de cuatro años, el saldo de la amortización acumulada para la patente es cero y la nueva cuota a reconocer en concepto de gasto por amortización para los siguientes ejercicios si no hubieren nuevos cambios en las cifras de los activos intangibles, será el resultado de dividir el nuevo valor de la patente menos su valor residual entre el número de años de vida útil: $(\$13,750.00 - \$1,375.00) / 4 = \$ 3,093.75$.

Las notas explicativas para los demás años únicamente variarían en el saldo acumulado de amortización, sin que este se iguale al valor histórico de la patente, ya que esta posee un valor residual que no está sujeto a amortización, para el cuarto año no se hará nota explicativa para la patente, pero si se revelará el efecto que el retiro por la venta de tal activo produzca en todas las cuentas relacionadas (Amortización acumulada, pérdida de valor por deterioro, activos o pasivos por impuesto diferido, otros ingresos u otros gastos).

2.3 Caso 3: Adquisición como parte de una combinación de negocios

El 15 de Octubre de 2010, la empresa EL IMPERIO DE LOS PLÁSTICOS S.A. de C.V. adquiere a la compañía SUPER PLÁSTICOS, S.A. de C.V., por un valor de \$5, 999,999.99, los activos adquiridos se detallan a continuación:

Cuentas por cobrar	\$ 110,000.00
Inventarios	\$ 10, 010,000.00
Propiedad, planta y equipo	\$ 107,000.00
Cuentas por pagar a corto plazo	\$ 15,000.00
Cuentas por pagar a largo plazo	\$ 5, 000,000.00

La empresa adquirida también posee una MARCA que compró hace tres años por un valor de \$50,000.00, para cuatro años y nunca calculó amortización, ni estimó las pérdidas por deterioro y además al momento de comprar la marca incurrió en gastos notariales por \$1,000.00 y los registró como gastos, al momento de la venta de SUPER PLÁSTICOS, S.A. DE C.V., esta explica ese registro erróneo y pide se adicione al valor contable resultante de la marca; por otra parte la empresa adquirente ha recibido tres ofertas por parte de otras empresas sobre la adquisición de tal marca ya que aseguran que existen en el mercado marcas similares las cuales son cotizadas en un promedio de \$13,000.00, en virtud de lo anterior EL IMPERIO DE LOS PLÁSTICOS, S.A. de C.V. explotará la marca durante los próximos 4 años y acuerda mantener las ofertas con las empresas interesadas, como parte de la identificación de un mercado activo.

Se requiere:

- Elaborar la distribución del costo de la combinación de negocios entre los activos adquiridos
- Hacer el registro inicial de la combinación de negocios y registrar el monto de la amortización de la marca adquirida, para el año de la combinación.

Análisis para el desarrollo del ejercicio.

El tercer caso es sobre la adquisición de un activo intangible como parte de una combinación de negocios en el cual se hacen todas las consideraciones necesarias para determinar el valor razonable de los activos adquiridos, considerando además situaciones como la reclasificación posterior de un gasto como un complemento al valor del activo intangible.

2.3.1 Políticas Contables

Adquisición.

En la combinación de negocios la adquirente distribuirá, en la fecha de adquisición, el costo de una combinación de negocios a través del reconocimiento de los activos y pasivos, y una provisión para los pasivos contingentes identificables de la adquirida por sus valores razonables en esa fecha. Cualquier diferencia entre el costo de la combinación de negocios y la participación de la adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y las provisiones para los pasivos contingentes identificables así reconocidos, deberá contabilizarse como plusvalía o bien como la denominada "plusvalía negativa", en el caso de los activos intangibles distintos de la plusvalía, cualquier costo atribuible a dichos activos pero que anteriormente haya sido reconocido como gasto, este no formara parte del costo (Párrafo 18.8 , 18.17 de la Sección 18 y 19.14 de la Sección 19 de la NIIF para PYMES).

Amortización.

El método de amortización de los activos intangibles es el método de línea recta, considerando como vida útil aquella que la administración estime convenientes (Párrafo 18.22, de la Sección 18 de la NIIF para PYMES).

2.3.2 Procedimiento

Adquisición.

Determinar el valor razonable de los activos adquiridos en una combinación de negocios, y para los activos intangibles sin adherir ningún valor que anteriormente haya sido registrado como gastos.

Amortización.

La empresa utilizara el método de línea recta para la determinación de la amortización del activo, dicho método estará basado en la vida útil que la empresa estime conveniente.

2.3.3 Desarrollo

Determinación del valor razonable de los activos adquiridos (Los criterios para la determinación del valor razonable de cada activo y pasivo se encuentran en el apartado de Anexo 5).

- Cuentas por cobrar

El valor razonable de esta cuenta se medirá al importe no descontado del efectivo, teniendo presente que a la fecha de la combinación un deudor de la adquirida falleció y cuyas obligaciones con la empresa adquirida sumaron un valor de \$10,000.00.

- Inventarios

La salida del mercado de SUPER PLASTICOS, S.A. de C.V., provocó una incertidumbre entre sus consumidores lo cual fue aprovechado por sus competidores quienes brindaron un mejor precio de ventas a los consumidores, por lo que su precio de mercado disminuyó en un 0.0999001%.

- Propiedad, planta y equipo

La propiedad, planta y equipo se compone de los valores netos siguientes:

TERRENOS	\$45,000.00
CONSTRUCCIONES	\$55,000.00
VEHICULO	\$10,000.00

Se realizó un estudio topográfico y se determinó que el valor razonable del terreno era \$ 55,000.00, un ingeniero civil de EL IMPERIO DE LOS PLASTICOS, S.A. de C.V., devaluó el edificio en \$ 35,000.00 y el valor razonable de un vehículo de carga según cotizaciones en el mercado es de un valor de \$9,000.00.

- Cuentas por pagar a corto plazo

El valor razonable de esta cuenta se medirá al importe no descontado del efectivo, tomando en cuenta los compromisos a corto plazo son la porción corriente de la Cuentas por pagar a largo plazo y representan las deudas vivas que la sociedad adquirida hereda a EL IMPERIO DE LOS PLASTICOS, S.A. de C.V.

- Cuentas por pagar a largo plazo

El valor razonable de esta cuenta se medirá al valor presente de los pagos futuros descontados a una tasa de interés de mercado para un instrumento de deuda similar.

- Activo Intangible

Su valor razonable resultará luego de hacer las siguientes consideraciones:

Datos:

Valor Histórico: \$ 50,000.00

Vida Útil: 4 años

$$\text{Valor en libros: } \frac{\text{Costo Histórico}}{\text{Vida Útil}} = \frac{\$ 50,000.00}{4} = \$ 12,500.00$$

Amortización Acumulada: \$ 12,500.00 x 3 = \$ 37,500.00

Valor en Libros: \$ 12,500.00

Valor Razonable: \$ 13,000.00

Cuadro resumen de la distribución del costo de la combinación de negocios

CONCEPTO	PRECIO ACORDADO	VALOR DE MERCADO	VALOR ACTUAL	VALOR COMPUTABLE
Cuentas por cobrar	\$ 110,000.00		\$ 100,000.00	\$ 100,000.00
Inventarios	\$ 10,010,000.00	\$ 10,000,000.00		\$ 10,000,000.00
Propiedad, planta y equipo	\$ 107,000.00	\$ 99,000.00		\$ 99,000.00
Marca	\$ 12,500.00	\$ 13,000.00		\$ 13,000.00
Cuentas por pagar a corto plazo	\$ (15,000.00)		\$ (15,000.00)	\$ (15,000.00)
Cuentas por pagar a largo plazo	\$ (5,000,000.00)		\$(5,000,000.00)	\$ (5,000,000.00)
TOTAL				\$ 5,197,000.00
PRECIO GLOBAL	\$ 5,999,999.99			\$ 5,999,999.99
PLUSVALÍA COMPRADA				\$ 802,999.99

Registro Contable:

Partida 1	PARCIAL	DEBE	HABER
Cuentas por Cobrar		\$100,000.00	
Inventarios		\$10,000,000.00	
Propiedad, Planta y Equipo		\$99,000.00	
Activos Intangibles		\$815,999.99	
-Marca	\$13,000.00		
-Crédito Mercantil	\$802,999.99		
Efectivo y Equivalente			\$5,999,999.99
Cuentas por Pagar a Corto Plazo			\$15,000.00
Cuentas por Pagar a Largo Plazo			\$5,000,000.00
VII Adquisición de SUPER PLASTICOS, S.A. DE C.V.		\$ 11,014,999.99	\$11,014,999.99

Registro de la amortización de la Marca adquirida:

El valor razonable es de \$ 13,000.00 y la vida útil del activo es de cuatro años, por lo que a continuación se presenta su respectiva tabla de amortización:

Año	Costo Histórico	Amortización	Amortización Acumulada	Valor en Libros
1	\$ 13,000.00	\$ 677.08	\$ 677.08	\$ 12,322.92
2		\$ 3,250.00	\$ 3,927.08	\$ 9,072.92
3		\$ 3,250.00	\$ 7,177.08	\$ 5,822.92
4		\$ 3,250.00	\$ 10,427.08	\$ 2,572.92
5		\$ 2,572.92	\$ 13,000.00	\$ -

Para el cálculo de la amortización del Software, adquirido mediante la Combinación de Negocios, se utilizó el método de línea recta, ajustando el valor de amortización correspondiente al primer año en proporción al tiempo en que se utilizó el software, ya que la compra no fue realizada al inicio del ejercicio 2010. La amortización del crédito mercantil, será similar a la de cualquier otro activo intangible y se estimara para efectos de este ejercicio, una vida útil de diez años, la tabla de amortización es la siguiente:

Año	Costo Histórico	Amortización	Amortización Acumulada	Valor en Libros
1	\$802,999.99	\$16,729.17	\$16,729.17	\$786,270.82
2		\$80,300.00	\$97,029.17	\$705,970.82
3		\$80,300.00	\$177,329.17	\$625,670.82
4		\$80,300.00	\$257,629.17	\$545,370.82
5		\$80,300.00	\$337,929.17	\$465,070.82
6		\$80,300.00	\$418,229.17	\$384,770.82
7		\$80,300.00	\$498,529.17	\$304,470.82
8		\$80,300.00	\$578,829.17	\$224,170.82
9		\$80,300.00	\$659,129.17	\$143,870.82
10		\$80,300.00	\$739,429.17	\$63,570.82
11		\$63,570.82	\$802,999.99	\$0.00

El registro contable por las amortizaciones sería el siguiente:

<u>Partida X</u>	PARCIAL	DEBE	HABER
Gastos de Administración		\$17,406.25	
-Amortización	\$17,406.25		
Amortización Acumulada			\$17,406.25
-Marca	\$677.08		
-Crédito Mercantil	\$16,729.17		
V// Gasto por amortización S/Software A		\$17,406.25	\$17,406.25

2.3.4 Presentación y revelación en los estados financieros

En el balance general se presentará en términos netos es decir, su valor razonable menos los saldos acumulados de amortización y de las pérdidas por deterioro, pero cuando sea relevante para comprender la situación financiera de la entidad, ésta presentará en el balance general partidas adicionales, encabezamientos y subtotales.

Información A Revelar

Las bases de elaboración y políticas contables y luego con el detalle sobre la composición del saldo presentado en el balance general para cada año en el que se afectó el activo intangible.

2.3.5 Bases de elaboración y políticas contables

Activos intangibles

Los activos intangibles son marcas comerciales adquiridas mediante una combinación de negocios y cuyo valor a presentar en el balance general está dado por el valor razonable menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro acumuladas.

Se amortizan a lo largo de la vida estimada de cuatro años empleando el método lineal. Si existe algún indicio de que se ha producido un cambio significativo en la tasa de amortización, vida útil o valor residual de un activo intangible, se revisa la amortización de ese activo de forma prospectiva para reflejar las nuevas expectativas.

Deterioro del valor de los activos

En cada fecha sobre la que se informa, se revisan los activos intangibles para determinar si existen indicios de que esos activos hayan sufrido una pérdida por deterioro de valor.

Si existen indicios de un posible deterioro del valor, se estima y compara el importe recuperable con su importe en libros. Si el importe recuperable estimado es inferior, se reduce el importe en libros al importe recuperable estimado y se reconoce una pérdida por deterioro del valor en resultados.

Para el primer año de incorporación del activo intangible, la nota explicativa sobre la cifra que se presentaría en el Balance General sería:

14. Activos intangibles

Costo	USDÓLARES
Marcas	
01 enero de 2010	0.00
Adiciones al 31 de diciembre de 2010 (A valor razonable)	13,000.00
Ventas/Bajas	0.00
Crédito mercantil	
01 enero de 2010	0.00
Adiciones al 31 de diciembre de 2010	802,999.99
Ventas/Bajas	0.00
31 diciembre de 2010	<u>815,999.99</u>
Amortización acumulada y deterioros de valor acumulados	
1 enero de 2010	0.00
Amortización anual (incluida en gastos de venta)	17,406.25
Ventas/Bajas	0.00
31 diciembre de 2010	<u>17,406.25</u>
Importe en libros	
31 diciembre de 2010	<u>798,593.74</u>

El saldo de los activos intangibles se compone del valor de una marca adquirida mediante una combinación de negocios y cuyo costo está dado por su valor razonable más el Crédito mercantil resultante de dicha combinación, tales activos fueron adquiridos el 15 de octubre del presente ejercicio, razón por la cual en concepto de gasto por amortización solo se reconoce la porción que corresponde a dos meses y medio.

2.4 Caso 4: Adquisición por una Subvención del Gobierno

Aclaratoria: para este caso se debe comprender que en El Salvador, no se cuenta con este tipo de convenios con el Gobierno, pero un tratamiento para este tipo de adquisiciones será similar a cualquiera de los casos presentados, con la diferencia de que dependiendo del convenio entre el gobierno y las empresas, así se abonará el valor de subvención recibida en el lado del pasivo o del patrimonio. Para una mejor comprensión se cita el siguiente ejemplo:

El gobierno de Taiwán, invitó a la empresa CAMPOS ELECTROMAGNETICOS, S.A. DE C.V., la cual se dedica a la fabricación de gases de uso médico e industrial, a una demostración de avances tecnológicos, para el área de transformación de materias y componentes químicos y la empresa se interesa en un proceso de "aceleración de átomos", que cuyo costo es de \$100,000,000.00, pero solo posee el 35% para la compra y el Gobierno taiwanés en función de dinamizar las negociaciones entre las empresa comercializadora y la salvadoreña, decide otorgar a CAMPOS ELECTROMAGNETICOS, S.A. DE C.V., el restante 65% en subvención y se acuerda una vida útil de diez años para tal activo.

Se requiere:

- El registro contable del reconocimiento inicial y la amortización para el primer año.

Análisis para el desarrollo del ejercicio.

El cuarto caso que es sobre la adquisición de un activo intangible por una Subvención del Gobierno, teniendo en consideración que esto representa una forma de transferencia de recursos a una entidad en contrapartida del cumplimiento, futuro o pasado, de ciertas condiciones relacionadas con sus actividades de operación.

2.4.1 Políticas contable

Adquisición por Subvención del Gobierno

Una subvención que no impone condiciones de rendimiento futuras específicas se reconocerá como ingreso cuando los importes obtenidos por la subvención sean exigibles, de lo contrario, una subvención se reconocerá como ingreso solo cuando se cumplan las condiciones de rendimiento y mientras se satisfagan los criterios de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias se registrarán como pasivo. (Párrafo 24.4 literales: a), b) y c), de la Sección 24, Subvenciones del Gobierno)

Amortización.

El método de amortización de los activos intangibles recibidos en subvención es el método de línea recta, considerando como vida útil aquella que la administración estime conveniente (Párrafo 18.22, de la Sección 18 de la NIIF para PYMES).

SOLUCIÓN:

COSTO DEL PROCESO: \$100,000,000.00

DISPONIBLE: \$ 35,000,000.00

VALOR SUBVENCIÓN: \$ 65,000,000.00

<u>Partida 1</u>	PARCIAL	DEBE	HABER
Activos Intangibles		\$ 100,000,000.00	
-Proceso productivo	\$ 100,000,000.00		
Efectivo y Equivalentes			\$ 35,000,000.00
-Bancos	\$ 35,000,000.00		
Pasivos no corrientes			\$ 65,000,000.00
-Subvenciones TAIWAN	\$ 65,000,000.00		
V// Activo adquirido en subvención		\$ 100,000,000.00	\$ 100,000,000.00

Tabla de Amortización:

Costo Histórico	Cuota a amortizar	Amortización acumulada	Valor en libros
\$100,000,000.00	\$10,000,000.00	\$10,000,000.00	\$90,000,000.00
	\$10,000,000.00	\$20,000,000.00	\$80,000,000.00
	\$10,000,000.00	\$30,000,000.00	\$70,000,000.00
	\$10,000,000.00	\$40,000,000.00	\$60,000,000.00
	\$10,000,000.00	\$50,000,000.00	\$50,000,000.00
	\$10,000,000.00	\$60,000,000.00	\$40,000,000.00
	\$10,000,000.00	\$70,000,000.00	\$30,000,000.00
	\$10,000,000.00	\$80,000,000.00	\$20,000,000.00
	\$10,000,000.00	\$90,000,000.00	\$10,000,000.00
	\$10,000,000.00	\$100,000,000.00	\$0.00

REGISTRO CONTABLE DE LA AMORTIZACIÓN

<u>Partida 2</u>	PARCIAL	DEBE	HABER
Costos Indirectos de Fabricación		\$10,000,000.00	
-Amortización	\$10,000,000.00		
Amortización Acumulada			\$10,000,000.00
-Proceso productivo	\$10,000,000.00		
V// Por amortización de Intangibles		\$10,000,000.00	\$10,000,000.00

Debido a que las condiciones de rendimiento futuras, a las que se refiere la Sección 24, Subvenciones del Gobierno de la NIIF para PYMES, son las disminuciones del valor del activo vía amortización o deterioro, las que producirán un reconocimiento proporcional de la subvención en base a la vida útil agotada en los resultados, considerándose como ingresos. Por lo que a continuación se elabora el registro de la incidencia en los resultados del ejercicio.

- REGISTRO CONTABLE DE LA INCIDENCIA EN LOS RESULTADOS:

<u>Partida 3</u>	PARCIAL	DEBE	HABER
Pasivos no corrientes		\$6,500,000.00	
-Subvenciones TAIWAN	\$6,500,000.00		
OTROS INGRESOS			\$6,500,000.00
-Subvenciones	\$6,500,000.00		
V// Ingresos por subvención		\$6,500,000.00	\$6,500,000.00

2.4.2 Presentación y revelación en los estados financieros

Presentación.

En el balance general se presentará en términos netos es decir, su valor razonable menos los saldos acumulados de amortización y de las pérdidas por deterioro, pero cuando sea relevante para comprender la situación financiera de la entidad, ésta presentará en el balance general partidas adicionales, encabezamientos y subtotales.

Información a Revelar

La empresa revelará la siguiente información sobre las subvenciones del gobierno:

- (a) la naturaleza y los importes de las subvenciones del gobierno reconocidas en los estados financieros;
- (b) las condiciones incumplidas y otras contingencias relacionadas con las subvenciones del gobierno que no se hayan reconocido en resultados; y
- (c) una indicación de otras modalidades de ayudas gubernamentales de las que se haya beneficiado directamente la empresa.

2.5 Caso 5: Permuta de Activos Intangibles

El día 01 de Enero de 2010, Industria Forjas, S.A de C.V., intercambió una patente "A", por una marca "B", con Tecnología Fundición, S.A de C.V., la patente "A" posee un costo histórico de \$ 18,000.00 y cuya amortización ha avanzado en un 50% y no ha podido determinar su valor de mercado. La marca que se recibe posee un valor de mercado equivalente a \$12,000.00. Y su vida útil es para un tiempo estimado de 10 años, el costo histórico de esta marca es de \$20,000.00 y la empresa Tecnología Fundición, S.A de C.V. la posee bajo el método de amortización de unidades producidas, estimando un total de 1,000,000 de unidades, de las cuales al momento de la permuta de la marca, ya se habían producido 750,000 unidades y además Forjas, S.A. de C.V., también intercambia 2 software con un costo histórico de \$1,500.00 c/u y con una amortización acumulada de \$1,000.00, para cada activo por un software único en la región centroamericana y para el cual, el valor razonable no posee ninguna referencia concreta para su estimación, además el valor en libros de dicho software para Tecnología Fundición, S.A de C.V., es cero, ya que su costo histórico y su amortización acumulada son de \$3,000.00, sin embargo FORJAS, S.A. de C.V., estima que la administración puede utilizarlo por 4 años más.

Se requiere:

- Registro contable por el intercambio para las 2 compañías
- Elaborar el cálculo y registro de la amortización de la marca que la empresa FORJAS, S.A. de C.V., está adquiriendo, así como, la del software adquirido.

Análisis para el desarrollo del ejercicio.

El quinto caso trata sobre la permuta de activos, en los cuales se hacen los registros contables tanto de la adquisición de activos por este tipo de transacción como la entrega de estos mismos, así como las estimaciones y el criterio que la Sección 18 "Activos Intangibles distintos de la Plusvalía" exige en el caso en que no se pueda determinar el valor razonable a registrar contablemente en las transacciones de permuta de activos intangibles, presentando una transacción de carácter comercial y otra de carácter no comercial, con el objeto de distinguir cada registro contable.

2.5.1 Políticas contables

Adquisición por Permuta.

El costo del activo intangible adquirido mediante permuta será el valor razonable de tal activo a menos que la transacción no sea de carácter comercial o que tanto el activo recibido como el entregado no se les puedan determinar un valor razonable, en estos casos el valor del activo recibido tendrá el valor en libros del activo entregado (Párrafo 18.13 de la Sección 18 de la NIIF para PYMES).

Amortización.

El método de amortización de los activos intangibles es el método de unidades producidas para la patente y el método de línea recta para los software, considerando como vida útil aquella que refleje el patrón de consumo de los beneficios económicos futuros derivados del activo (Párrafo 18.22, de la Sección 18 de la NIIF para PYMES).

2.5.2 Procedimientos

Adquisición por Permuta.

Se determinará el costo del activo intangible adquirido mediante permuta al valor razonable, si la transacción no es de carácter comercial o si el activo recibido y/o el entregado no se les pueden determinar un valor razonable, el valor del activo recibido tendrá el valor en libros del activo entregado.

Amortización.

La empresa utilizara el método de unidades producidas en los intangibles que sean para la producción y en los demás utilizará el método de línea recta para la determinación de la amortización de los activos, si no se asigna un valor recuperable, el total de la amortización acumulada al final de la vida útil del activo intangible, será su costo registrado inicialmente, si no existieren reparaciones o mejoras que aumenten significativamente su vida útil y si no existieren perdidas de valor del activo por deterioro o si estas pudieran ser revertidas a lo largo de la vida útil del activo en cuestión.

2.5.3 Desarrollo

Registro Inicial

- Permutas de la Marca con la Patente (carácter comercial; ver 1.6.4 Permuta de Activos, pág. 11).

Patente "A", de Industria Forjas, S.A de C.V.

Costo Histórico: \$ 18,000.00, Amortización Acumulada: \$ 9,000.00 y Valor en Libros: \$ 9,000.00

Marca "B", de Tecnología Fundición, S.A de C.V.

Costo Histórico: \$ 20,000.00,

Valor de Mercado: \$ 12,000.00 Método de Amortización: Unidades producidas.

Unidades Estimadas: 1, 000,000

Unidades producidas: 750,000 unidades

$$\frac{\$ 20,000.00 \times 750,000 \text{ unidades}}{1, 000,000 \text{ unidades}} = \$ 15,000.00$$

1, 000,000 unidades

Amortización Acumulada \$ 15,000.00

Valor en Libro del Activo \$ 5,000.00

Registro Contable para Industria Forjas, S.A de C.V., por permuta de Patente por Marca.

Partida 1	PARCIAL	DEBE	HABER
Activos Intangibles		\$ 12,000.00	
-Marca "B"	\$ 12,000.00		
Amortización Acumulada		\$ 9,000.00	
-Patente "A"	\$ 9,000.00		
Activos Intangibles			\$ 18,000.00
-Patente "A"	\$ 18,000.00		
Otros Ingresos			\$ 3,000.00
V// Por permuta de las Marcas		\$ 21,000.00	\$ 21,000.00

Para la marca adquirida por INDUSTRIAS FORJAS, S.A. de C.V., la tabla de amortización es:

Año	Costo Histórico	Amortización	Amortización Acumulada	Valor en Libros
1	\$ 12,000.00	\$ 1,200.00	\$ 1,200.00	\$ 10,800.00
2		\$ 1,200.00	\$ 2,400.00	\$ 9,600.00
3		\$ 1,200.00	\$ 3,600.00	\$ 8,400.00
4		\$ 1,200.00	\$ 4,800.00	\$ 7,200.00
5		\$ 1,200.00	\$ 6,000.00	\$ 6,000.00
6		\$ 1,200.00	\$ 7,200.00	\$ 4,800.00
7		\$ 1,200.00	\$ 8,400.00	\$ 3,600.00
8		\$ 1,200.00	\$ 9,600.00	\$ 2,400.00
9		\$ 1,200.00	\$ 10,800.00	\$ 1,200.00
10		\$ 1,200.00	\$ 12,000.00	\$ -

Permutas de softwares (carácter no comercial; ver 1.6.4 Permuta de Activos, pág. 11).

2 Software de Industria Forjas, S.A. de C.V. (Softwares 1)

Valor en Libros de cada software: \$ 1,500.00=\$ 3,000.00 y Amortización Acumulada: \$ 2,000.00

Software Tecnología Fundación, S.A. de C.V. (Software 2), valor en libros: \$ 3,000.00 y Amortización Acumulada: \$3,000.00

Registro Contable para Industria Forjas, S.A. de C.V., por permuta de los Softwares.

<u>Partida 3</u>	PARCIAL	DEBE	HABER
Activos Intangibles		\$ 1,000.00	
-Software 2	\$ 1,000.00		
Amortización Acumulada		\$ 2,000.00	
- Softwares 1	\$ 2,000.00		
Activos Intangibles			\$ 3,000.00
- Softwares 1	\$ 3,000.00		
V// Por permuta de Programas informáticos		\$ 3,000.00	\$ 3,000.00

Para el software adquirido por INDUSTRIAS FORJAS, S.A. de C.V., la tabla de amortización es:

Año	Costo Histórico	Amortización	Amortización Acumulada	Valor en Libros
1	\$1,000.00	\$250.00	\$250.00	\$750.00
2		\$250.00	\$500.00	\$500.00
3		\$250.00	\$750.00	\$250.00
4		\$250.00	\$1,000.00	\$0.00

Por lo que la partida por gasto de amortización será:

<u>Partida X-1</u>	PARCIAL	DEBE	HABER
Costos Indirectos de Fabricación		\$ 1,200.00	
-Amortización	\$ 1,200.00		
Gastos de Administración		\$ 250.00	
-Amortización	\$ 250.00		
Amortización Acumulada			\$ 1,450.00
-Marca B	\$ 1,200.00		
-Software 2	\$ 250.00		
V// Por amortización de Intangibles		\$ 1,450.00	\$ 1,450.00

TECNOLOGÍA FUNDICION, S.A. de C.V.

Registros Contables para Tecnología Fundición, S.A de C.V., por permuta de la marca por la patente y por permuta de los Softwares.

<u>Partidax-2</u>	PARCIAL	DEBE	HABER
Activos Intangibles		\$ 5,000.00	
-Patente "A"	\$ 5,000.00		
Amortización Acumulada		\$ 15,000.00	
-Marca "B"	\$ 15,000.00		
Activos Intangibles			\$ 20,000.00
-Marca "B"	\$ 20,000.00		
V// Por permuta de las Marcas		\$ 20,000.00	\$ 20,000.00

<u>Partida x-3</u>	PARCIAL	DEBE	HABER
Activos Intangibles		\$ 1,000.00	
-Softwares 1	\$ 1,000.00		
Amortización Acumulada		\$ 3,000.00	
-Software 2	\$ 3,000.00		
Activos Intangibles			\$ 3,000.00
-Software 2	\$ 3,000.00		
Otros Ingresos			\$ 1,000.00
V// Por permuta de los Software		\$ 4,000.00	\$ 4,000.00

La presentación y revelación de información de la empresa FORJAS, S.A. de C.V., es similar en la empresa TECNOLOGIA FUNDICION, S.A. de C.V., ya que se parte de cada una, realizó las mismas transacciones de permuta por sus activos intangibles; al presentar la información a revelar de la Empresa FORJAS, S.A. DE C.V., se apreciará los cambios generados por los registros contables de sus adquisiciones y/o dadas de bajas de los activos con los que a decidido permutar con la empresa INDUSTRIAS FUNDICIÓN, S.A. DE C.V.

2.5.4 Presentación y revelación en los estados financieros

En el balance general se presentará en términos netos es decir, su valor razonable menos los saldos acumulados de amortización y de las pérdidas por deterioro.

Información A Revelar

Las bases de elaboración y políticas contables y luego con el detalle sobre la composición del saldo presentado en el balance general para cada año en el que se afectó el activo intangible.

2.5.5. Bases de elaboración y políticas contables

Activos intangibles

Los activos intangibles son marcas comerciales y software adquiridos mediante permutas y cuyo valor a presentar en el balance general está dado por la suma del valor razonable menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro acumuladas de cada intangible. Se amortizan a lo largo de la vida estimada de diez y cuatro años empleando el método lineal.

Si existe algún indicio de que se ha producido un cambio significativo en la tasa de amortización, vida útil o valor residual de un activo intangible, se revisa la amortización de ese activo de forma prospectiva para reflejar las nuevas expectativas.

Deterioro del valor de los activos

En cada fecha sobre la que se informa, se revisan los activos intangibles para determinar si existen indicios de que esos activos hayan sufrido una pérdida por deterioro de valor. Si existen indicios de un posible deterioro del valor, se estima y compara el importe recuperable con su importe en libros.

Si el importe recuperable estimado es inferior, se reduce el importe en libros al importe recuperable estimado y se reconoce una pérdida por deterioro del valor en resultados. Para el primer año de incorporación del activo intangible, la nota explicativa sobre la cifra que se presentaría en el Balance General sería:

14. Activos intangibles	
Costo	USDÓLARES
Marcas	
01 enero de 2010	18,000.00
Adiciones al 31 de diciembre de 2010 (A valor razonable)	12,000.00
Ventas/Bajas	18,000.00
Software	
01 enero de 2010	3,000.00
Adiciones al 31 de diciembre de 2010 (A valor razonable)	1,000.00
Ventas/Bajas	<u>3,000.00</u>
31 diciembre de 2010	<u><u>13,000.00</u></u>
Amortización acumulada y deterioros de valor acumulados	
1 enero de 2010	11,000.00
Amortización anual (incluida en gastos de venta)	1,750.00
Ventas/Bajas	<u>11,000.00</u>
31 diciembre de 2010	<u><u>1,450.00</u></u>
Importe en libros	
31 diciembre de 2010	<u><u>11,550.00</u></u>

Los activos detallados en esta nota corresponden a los intercambiados con la empresa TECNOLOGÍA FUNDICIÓN, S.A. de C.V. a la que se le entregó una Patente de media vida por la Marca "B", intercambio por el cual se obtiene una ganancia de \$3,000.00 y se le entregan dos software a cambio de un software más eficiente, pero el valor de dicho intangible no puede medirse con fiabilidad por lo que se asigna como costo el valor en libros de los software por los que se intercambié.

2.6 Caso 6: Otros Activos Intangibles generados internamente

Es de mencionar que la Sección 18 Activos Intangibles distintos de la Plusvalía de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades establece que una entidad reconocerá el desembolso incurrido internamente en una partida intangible como un gasto, incluyendo todos los desembolsos para actividades de **Investigación y Desarrollo**, cuando incurra en él, a menos que forme parte del costo de otro activo que cumpla los criterios de reconocimientos de esta NIIF(párrafo 18.14); en el siguiente caso se observa una empresa industrial que en función de que no hay un modelo de reemplazo para su máquina principal de producción decide crear una maquinaria similar para dicho proceso.

El 23 de agosto de 2010, INGENIERÍA INDUSTRIAL, S.A. DE C.V. quienes son transformadores de metales blandos y aleaciones metálicas, poseen una maquina especial para el corte fino de estos productos, la cual ya ha expirado en cuanto a su vida útil y esta averiada por lo que hay que descartarla, sin embargo, el proveedor de dicha maquinaria ya no está en el mercado, por lo que es imposible adquirir otra máquina; el encargado de mantenimiento de maquinarias, asegura que es posible crear una máquina similar, a partir de los repuestos de la anterior, que se encuentran en "Inventarios de repuestos", pero para tal operación, inicialmente se debe investigar sobre un plano de construcción similar al de la maquina anterior, dicha investigación tuvo un costo de \$ 500.00.

También son necesarias actividades dirigidas a obtener nuevos conocimientos sobre el área, la búsqueda, evaluación y selección final de aplicaciones de resultados de la investigación u otro tipo de conocimientos, así como el diseño, evaluación y selección final, de posibles alternativas para los dispositivos o repuestos con los que se cuentan, por lo que INGENIERÍA INDUSTRIAL, S.A. DE C.V., envía a 3 Ingenieros a Estados Unidos, donde recibirán capacitación especial para la creación de los mapas electrónicos, los circuitos, la fuente eléctrica y el tablero de comandos que integran el sistema electrónico de la maquinaria a diseñar, los pasajes de avión, la estancia en el hotel y la capacitación brindada, sumaron un costo fuera de impuestos de \$2,500.00, una vez de regreso, se cotiza en el país y en la región centroamericana el costo de los componentes restantes, dicha investigación tuvo un costo de \$300.00, luego a prueba y error se estableció la cantidad correcta de circuitos a utilizar, tal operación, tuvo un valor en materiales de \$86.00, el costo de elaborar el prototipo fue de \$150.00, las partes de la máquina que hacían falta se adquirieron por un valor de \$700.00 más IVA y los repuestos adquiridos de bodega para la creación de la maquinaria sumaron un costo de \$1,000.00, el diseño y ejecución de un ajuste fue por un valor de

\$500.00, la instalación final es por un costo de \$600.00 y se coloca un acceso metálico a la maquinaria a la base de la maquina anterior para instalar la nueva fue por un valor de \$500.00 (todos los costos por instalación son realizados por los empleados de mantenimiento y demás gastos menores), finalmente la prueba piloto tiene un costo de \$600.00; los costos por desarrollo son activados el 20 de noviembre junto con los demás insumos necesarios para la creación de la máquina, la cual a partir de esa fecha queda funcionando normalmente.

Se requiere:

- Determinar el costo del activo intangible y elaborar todos los asientos de diario correspondientes.
- Hacer el registro del gasto por amortización del activo.

Análisis para el desarrollo del ejercicio.

El sexto caso trata del reconocimiento de activos generados internamente, que aunque inicialmente la Sección 18 "Activos Intangibles distintos de la Plusvalía" prohíbe tal reconocimiento, puede registrarse ya que éste forme parte del costo de otro activo tratado en la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, para lo cual este caso trata del desarrollo de una patente necesaria para elaborar un nuevo producto y en virtud de que el producto solo puede elaborarse a partir de la patente es como ésta, forma parte del costo del otro activo que sería el inventario.

2.6.1 Políticas contables

Reconocimiento Inicial

No se reconocerán activos intangibles surgidos de la fase de investigación en proyectos internos; los desembolsos por la fase de investigación se reconocerán como gastos del período en el que se incurran. El costo a reconocer como activo intangible será la acumulación de los desembolsos realizados en la fase de desarrollo en un proyecto interno si, y sólo si, la entidad puede demostrar técnicamente la posibilidad de completar la producción del activo intangible de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta o que exista la intención de completar el activo intangible para usarlo o venderlo. (Párrafo 18.14 de la Sección 18 de la NIIF para PYMES, con referencia también a los párrafos 38.54-58 de la Norma Internacional de Contabilidad 38 "ACTIVOS INTANGIBLES").

Amortización.

El método de amortización de los activos intangibles es el método de unidades producidas para la patente y el método de línea recta para los software, considerando como vida útil aquella que refleje el patrón de consumo de los beneficios económicos futuros derivados del activo (Párrafo 18.22, de la Sección 18 de la NIIF para PYMES).

2.6.2 Procedimientos

Reconocimiento Inicial

En la fase de investigación de un proyecto interno, una entidad no puede demostrar que existe un activo intangible que pueda generar probables beneficios económicos en el futuro, por tanto no puede reconocer los gastos de esta etapa, pero en la fase de desarrollo de un proyecto interno, la entidad puede identificar un activo intangible y demostrar que el mismo puede generar probables beneficios económicos en el futuro y puede reconocer los desembolsos de esta fase como un activo intangible.

2.6.3 Desarrollo

- Determinar el costo del activo intangible y elaborar todos los asientos de diario correspondientes.

Fase de Investigación.

Estudio de factibilidad económica \$500.00, los pasajes de avión, la estancia en el hotel y la capacitación brindada, sumaron un costo fuera de impuestos de \$2,500.00

Se cotiza en el país y en la región centroamericana el costo de los componentes restantes con un costo de \$300.00

Prueba y error para selección de circuitos \$86.00

Fase de desarrollo.

El costo de elaborar el prototipo fue de \$150.00

El diseño y ejecución de tal ajuste fue por un valor de \$500.00

La instalación final es por un costo de \$600.00

La prueba piloto tiene un costo de \$600.00

Inversión en Activos en construcción

Las partes de la máquina que hacían falta se adquirieron por un valor de \$700.00 más IVA

Los repuestos adquiridos de bodega para la creación de la maquinaria sumaron un costo de \$1,000.00

Registros contables

Fase de Investigación.

<u>Partida 1</u>	PARCIAL	DEBE	HABER
Gastos de Administración		\$ 3,386.00	
-Investigación	\$ 3,386.00		
Efectivo y Equivalentes			\$ 3,386.00
-Banco "X"	\$ 3,386.00		
V// Por gastos de investigación s/patente.		\$ 3,386.00	\$ 3,386.00

Fase de desarrollo.

<u>Partida 2</u>	PARCIAL	DEBE	HABER
Activos en desarrollo		\$ 1,850.00	
-Costos por desarrollo	\$ 1,850.00		
Efectivo y Equivalentes			\$ 1,850.00
-Banco "X"	\$ 1,850.00		
V// Por desarrollo de patente de Maquinaria		\$ 1,850.00	\$ 1,850.00

Inversión en Activos en construcción.

<u>Partida 3</u>	PARCIAL	DEBE	HABER
Crédito Fiscal		\$ 91.00	
-IVA Crédito Fiscal	\$ 91.00		
Activos en construcción		\$ 1,700.00	
-Maquinaria	\$ 1,700.00		
Efectivo y Equivalentes			\$ 791.00
-Banco "X"	\$ 791.00		
Inventarios			\$ 1,000.00
-Material de Mantenimiento.	\$ 1,000.00		
V// Inversión en Eq. y acondicionamiento.		\$ 1,791.00	\$ 1,791.00

Reconocimiento del activo terminado.

Por último se hace el reconocimiento de la Propiedad, planta y equipo

<u>Partida 4</u>	PARCIAL	DEBE	HABER
Propiedad, planta y equipo		\$3,550.00	
-Maquinaria	\$3,550.00		
Activos en desarrollo			\$1,850.00
-Costos por desarrollo	\$1,850.00		
Activos en construcción			\$1,700.00
-Maquinaria	\$1,700.00		
VII Activación de los costos por desarrollo y de los materiales utilizados para la creación de maquinaria industrial		\$3,550.00	\$3,550.00

2.6.4 Presentación y revelación en los estados financieros

En el balance general se presentará en términos netos es decir, su valor razonable menos los saldos acumulados de amortización y de las pérdidas por deterioro, pero cuando sea relevante para comprender la situación financiera de la entidad, ésta presentará en el balance general partidas adicionales, encabezamientos y subtotales.

Información A Revelar

Las bases de elaboración y políticas contables y luego con el detalle sobre la composición del saldo presentado en el balance general, para el caso anterior habrá de presentarse una conciliación que detalle las fases de investigación y desarrollo que se efectuaron para la creación del activo con el propósito de medir fiablemente las partidas reconocidas como gastos y las que junto al valor de los materiales conforman el bien (costos de desarrollo).

2.6.5. Bases de elaboración y políticas contables

Activos intangibles

Los activos intangibles son patentes generadas internamente que son necesarias para la producción de activos realizables y cuyo valor a presentar en el balance general está dado por el total de los costos por desarrollo cuando sean parte de otro activo realizable y su tratamiento será en base a la sección de la NIIF para PYMES, que trate contablemente tal activo producido.

La consolidación que ha de hacerse para mostrar el registro contable sería:

<u>Generación de maquinaria especial para corte</u>	FASES DEL PROCESO		
	INVESTIGACION	DESARROLLO	MATERIALES
Egresos del 23 de agosto al 20 de noviembre de 2010	\$3,386.00		
Egresos del 23 de agosto al 20 de noviembre de 2010		\$1,850.00	
Egresos del 23 de agosto al 20 de noviembre de 2010			\$1,700.00
Revelación en Resultados como "GASTOS"	\$3,386.00		
Componentes del costo de la maquinaria		\$1,850.00	\$1,700.00
Valor a reconocer como Prop., planta y equipo			\$3,550.00

Debido a que la empresa no poseía ningún conocimiento sobre el activo que deseaba elaborar y en virtud de que la adquisición de una maquina similar era imposible, decidió elaborar ella misma la maquinaria por lo que ejecutó las fases de investigación y desarrollo, quedando esta última ligada a la máquina que la empresa desea utilizar de aquí en adelante.

BIBLIOGRAFÍA

Libros

1. **Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB)**. Año 2009, "Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES)". ISBN para publicación completa en tres partes: 978-1-907026-34-8, publicado 2009 por IASCF.
2. **Federación Internacional de Contadores (IFAC)**. Año 2007, "Normas Internacionales de Información Financiera".
3. **Jovel Jovel, Roberto Carlos**. Año 2008. 1ª edición "Guía básica para elaborar trabajos de investigación". Editorial Universitaria, San Salvador, El Salvador.
4. **Mejía, Salvador Iglesias**. Año 2006. 5ª edición. "Guía para la Elaboración de Trabajos de Graduación de Investigación Monográfico o Tesis. Editorial Universitaria, San Salvador, El Salvador.
5. **Raúl Rojas Soriano**. Año 1995. "Guía para realizar investigaciones sociales". Editorial Plaza y Valdés, México.
6. **Romero López, Javier**. Año 2005. 2ª edición. "Contabilidad Intermedia". Editorial McGraw-Hill, México.

Trabajos de Investigación

7. **Chávez Rodríguez, Meralys**. Año 2005. "Lineamientos para la evaluación de las fases de investigación y desarrollo en la creación de activos intangibles, por parte de la industria farmacéutica, como una herramienta para la unidad de auditoría interna." Tesis (Licenciado en Contaduría Pública) Universidad de El Salvador.

8. **Oscar Osmín Herrera, René Francisco Peraza.** Año 2002. "Guía práctica de consulta para el reconocimiento, registro, presentación y revelación de los activos intangibles en los estados financieros con base a la norma internacional de contabilidad no. 38". San Salvador, El Salvador, 2002.

Direcciones electrónicas:

9. <http://www.digestyc.gob.sv/>, Directorio de empresas de la DIGESTIC, DIGESTIC, 2010.
10. <http://www.iasb.org>, (Julio 2010)

ANEXOS

Anexo 1: METODOLOGÍA Y DIAGNÓSTICO DE LA INVESTIGACIÓN”

1. METODOLOGÍA Y DIAGNÓSTICO DE LA INVESTIGACIÓN

1.1 METODOLOGÍA

La metodología utilizada en el trabajo, se detalla a continuación, en donde se observará el tipo de estudio que se realizará, la unidad de análisis, el universo y muestra, los instrumentos y técnicas a utilizar y la forma en que se procesará y se hará el diagnóstico de la información.

1.2 TIPO DE ESTUDIO

La investigación se basó en el tipo de estudio Analítico, ya que la investigación consiste en analizar a profundidad la sección 18 “Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía” para crear herramientas para el reconocimiento, valuación, medición, presentación y revelación de los activos intangibles.

1.3 PROBLEMA OBSERVADO

Se observa que en El Salvador no existen documentos basados en la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES), que aborden el tratamiento contable de los activos intangibles, como una divulgación de información financiera adecuada para el mismo, ni la aplicación de este, constatando que muchas empresas y profesionales contables por lo general se enfrentan a diversos problemas para el reconocimiento, valuación, medición, presentación y revelación de algunos elementos o transacciones que afectan la preparación de estados financieros y la presentación fiable y razonable de las cifras contenidas en los mismos, para la toma de decisiones de los usuarios finales.

1.4 OBJETIVO DE LA INVESTIGACIÓN

Se plantearon los objetivos, general y específicos, los que se detallan a continuación:

1.4.1 OBJETIVO GENERAL

Elaborar procedimientos para el tratamiento contable de activos intangibles de acuerdo a la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, dirigido a empresas industriales del Municipio de Antiguo Cuscatlán.

1.4.2 OBJETIVO ESPECIFICOS

- Proponer a las empresas industriales y a los profesionales, el diseño de políticas contables para el reconocimiento, valuación, medición, presentación y revelación de los activos intangibles de acuerdo a la sección 18 de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades.
- Plantear a las empresas industriales y a los profesionales, el diseño de procesos contables para el reconocimiento, valuación, medición, presentación y revelación de los activos intangibles de acuerdo a la sección 18 de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades.
- Elaborar ejemplos prácticos para el registro contable y deterioro de activos intangibles basados en las Normas Internacionales de Información Financieras para Pequeñas y Medianas Entidades.

1.5 UTILIDAD SOCIAL

Se pretende que el trabajo de investigación sea de utilidad a los profesionales contables y a las empresas para dar tratamiento contable a los activos intangibles distintos de la plusvalía, basado en la sección 18 de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades.

1.6 POBLACIÓN Y MUESTRA

1.6.1 POBLACIÓN

Para esta investigación, la población estuvo formada por las 121 empresas industriales ubicadas en el municipio de Antigua Cuscatlán, departamento de La Libertad, las cuales fueron tomadas del directorio de empresas de la DIGESTYC.

1.6.1 MUESTRA

La muestra de empresas sujetas a estudio, se determinó por medio del método de muestreo Aleatorio Sistemático, el cual se aplicará sobre la población antes mencionada; ya que la población es finita, se utilizará la siguiente fórmula estadística:

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

Datos:

N = 121; Z = 95%; e = 7%; P = 50%; Q = 50%

$$n = \frac{(0.95)^2(0.5)(0.5)(121)}{(0.95)^2(0.5)(0.5)+(121-1)(0.07)^2} ; n = \frac{27.300625}{0.813625} = 33.55 = 34 \text{ EMPRESAS}$$

1.7 INSTRUMENTOS Y TÉCNICAS UTILIZADOS EN LA INVESTIGACIÓN

El instrumento de investigación ha utilizado para recolectar datos, fue el cuestionario que incluyó preguntas semi-abiertas y cerradas

Las técnicas que se utilizaron en la investigación son:

El muestreo estadístico, la encuesta y análisis y síntesis

1.8 PROCESAMIENTO DE LA INFORMACIÓN

La información se procesó de forma mecanizada, a través del paquete utilitario Excel, mediante sus herramientas de tabulación de datos, elaborando gráficos y cruzando las variables que puedan relacionarse en función de un mejor estudio. Las interpretaciones se presentaron de manera porcentual y/o en cifras exactas.

1.8.1 PROCESAMIENTO DE LA INFORMACIÓN

Se determinaron cinco grupos para la comprensión y análisis de los datos recolectados en el instrumento utilizado para tal efecto según consta de la siguiente manera:

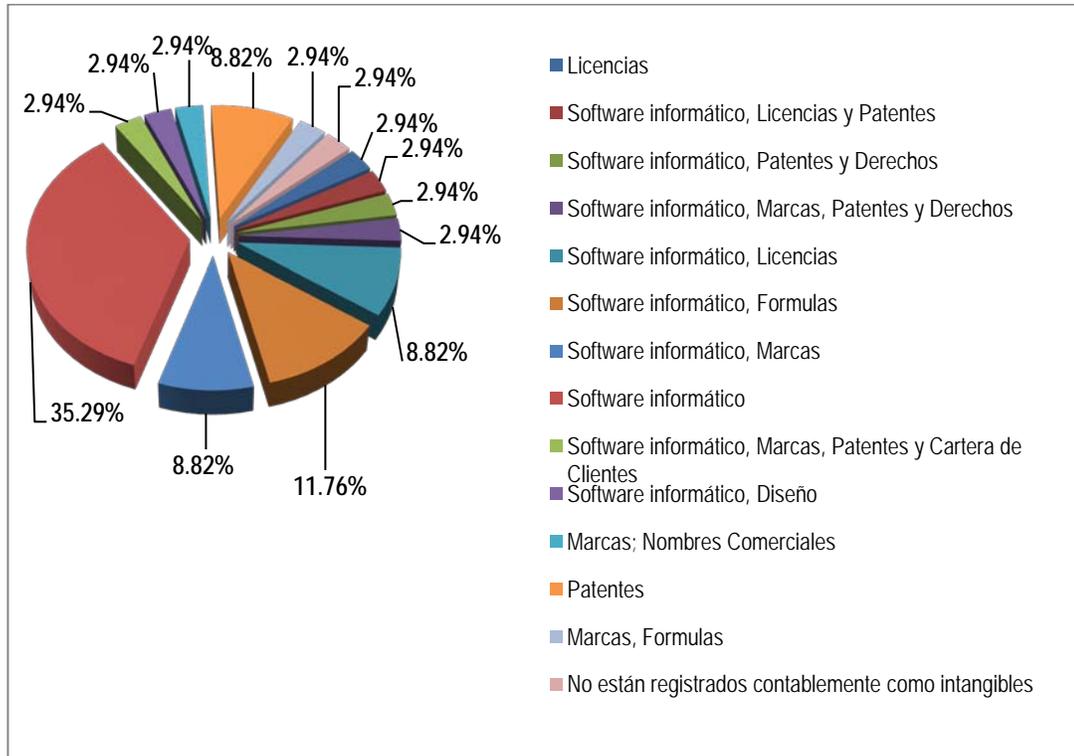
Grupo 1

Objetivo: Conocer los activos intangibles que las empresas reconocen como tales.

1. Considerando la definición anterior, ¿Poseen activos que cumplan con dichas características?

	Fr. Absoluta	Fr. Relativa
Licencias	1	2.94%
Software informático, Licencias y Patentes	1	2.94%
Software informático, Patentes y Derechos	1	2.94%
Software informático, Marcas, Patentes y Derechos	1	2.94%
Software informático, Licencias	3	8.82%
Software informático, Formulas	4	11.76%
Software informático, Marcas	3	8.82%
Software informático	12	35.29%
Software informático, Marcas, Patentes y Cartera de Clientes	1	2.94%
Software informático, Diseño	1	2.94%
Marcas; Nombres Comerciales	1	2.94%
Patentes	3	8.82%
Marcas, Formulas	1	2.94%
No están registrados contablemente como intangibles	1	2.94%
Total	34	100.00%

Representación Gráfica de los resultados obtenidos:



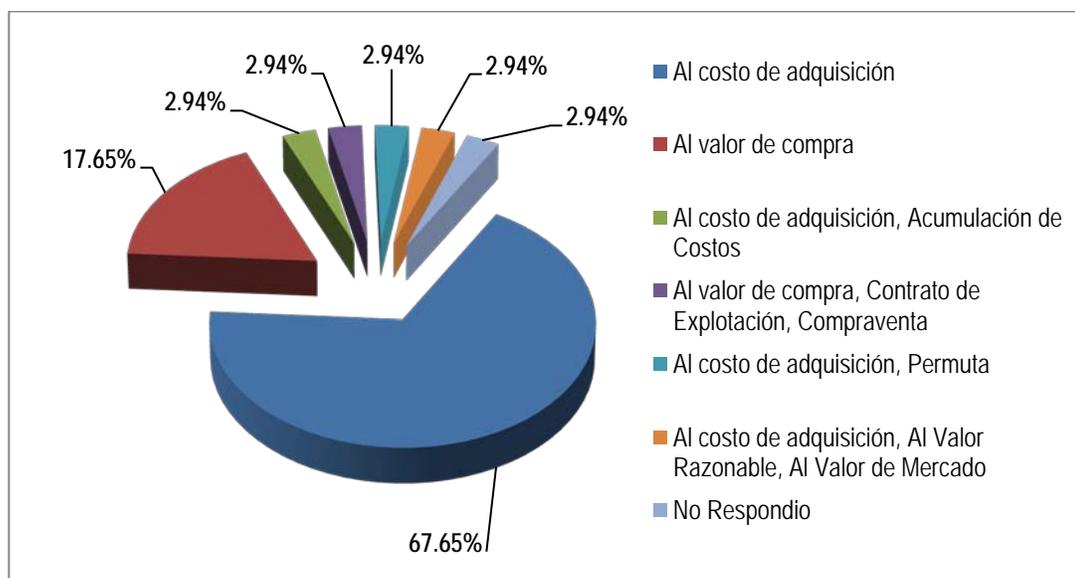
Análisis:

Se observa que del 100% de las empresas encuestadas un 82.36% coinciden en el reconocimiento de Software informático como un activo intangible, luego en función de la finalidad de las empresas encuestadas un 11.76% registran formulas y un 8.82%, las patentes de invención, asimismo solo un escaso 5.88% afirman registrar gastos o atributos de la empresa como intangibles; al manifestar los encuestados lo que consideran como un activo intangible, se denota que existe un conocimiento aceptado sobre la comprensión del concepto brindado por la NIIF para PYMES en cuanto a tales recursos; por otra parte se observa un caso en el que se manifiesta que no se registran los activos intangibles, lo que será necesario cambiar a partir de la adopción de la norma.

Objetivo: Conocer si la manera en que registran los activos intangibles inicialmente es la adecuada.

2. Si la respuesta a la pregunta anterior fue si ¿Cómo registra sus activos intangibles inicialmente?

	Fr. Absoluta	Fr. Relativa
Al costo de adquisición	23	67.65%
Al valor de compra	6	17.65%
Al costo de adquisición, Acumulación de Costos	1	2.94%
Al valor de compra, Contrato de Explotación, Compraventa	1	2.94%
Al costo de adquisición, Permuta	1	2.94%
Al costo de adquisición, Al Valor Razonable, Al Valor de Mercado	1	2.94%
No Respondió	1	2.94%
Totales	34	100.00%



Análisis:

El 67.65% de las empresas industriales sometidas a estudio registran sus activos intangibles inicialmente al costo de adquisición, quedando plasmado que estas son más adquirentes que desarrolladoras o intercambiadoras. Por lo que en un análisis o determinación del valor razonable de un activo intangible se tomará de base su costo histórico. Un 20% al Valor de Compra, obviando los demás erogaciones adheribles al costo, un 12.35% de empresas lo hacen al valor razonable, valor de mercado, acumulación de costos, contrato de explotación y compraventa., esto último pone de manifiesto que existe conocimiento contable sobre la medición posterior de un activo intangible.

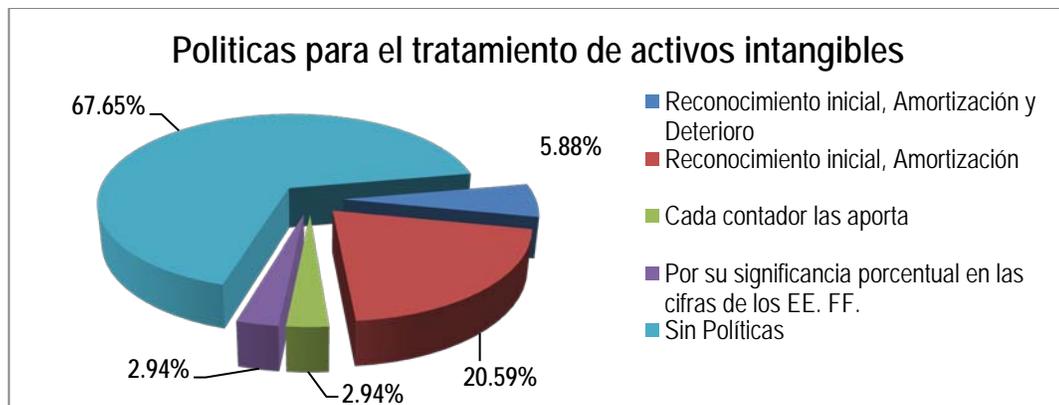
Objetivo: Saber si las empresas poseen políticas escritas para dar tratamiento contable a los activos intangibles y qué políticas posee.

3. ¿Posee actualmente políticas escritas para el tratamiento contable de los activos intangibles en su empresa?

Si 26% No 74%

Indicar:

	Fr. Absoluta	Fr. Relativa
Reconocimiento inicial, Amortización y Deterioro	2	5.88%
Reconocimiento inicial, Amortización	7	20.59%
Cada contador las aporta	1	2.94%
Por su significancia porcentual en las cifras de los EE. FF.	1	2.94%
Sin Políticas	23	67.65%
Totales	34	100.00%



Análisis:

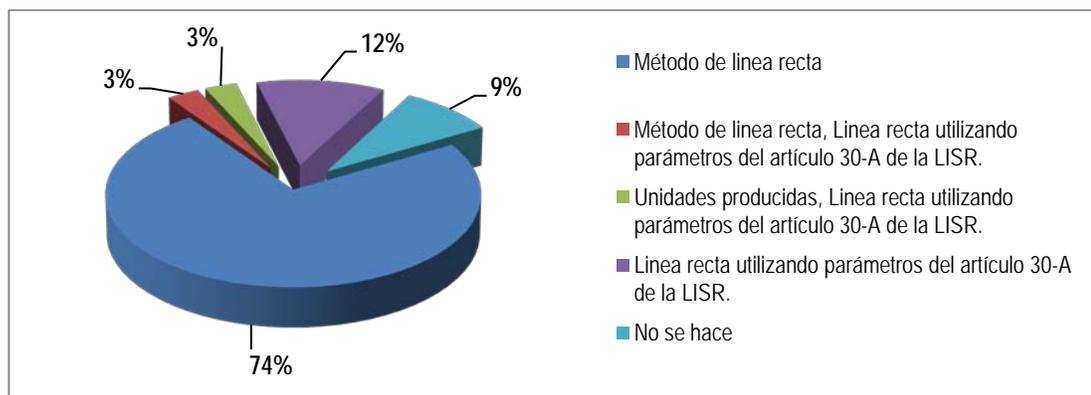
Solamente un 32.35% de las empresas industriales entrevistadas posee políticas contables sobre activos intangibles, de los cuales solamente el 5.88% de estas toman en cuenta la pérdida de valor por deterioro, se observa que existe una idea errónea por parte de las empresas en cuanto a la concepción de que el contador es quien elabora y aprueba las políticas contables o que dependiendo de la importancia relativa que el importe en libros de un activo determina la necesidad o no de políticas para su registro y medición posterior, el demás 67.65% deberá crear las políticas contables para estos activos a partir de la adopción de la NIIF para PYMES.

Grupo 2

Objetivo: Tener conocimiento de los procedimientos y métodos de amortización utilizados por la empresas industriales de Antigua Cuscatlán.

4. ¿Qué procedimientos y métodos utiliza para determinar la amortización de los activos intangibles?

	Fr. Absoluta	Fr. Relativa
Método de línea recta	25	74%
Método de línea recta, L. recta utilizando parámetros del art. 30-A de la LISR.	1	3%
Unidades producidas, L. recta utilizando parámetros del art. 30-A de la LISR.	1	3%
Línea recta utilizando parámetros del artículo 30-A de la LISR.	4	12%
No se hace	3	9%
Totales	34	100%



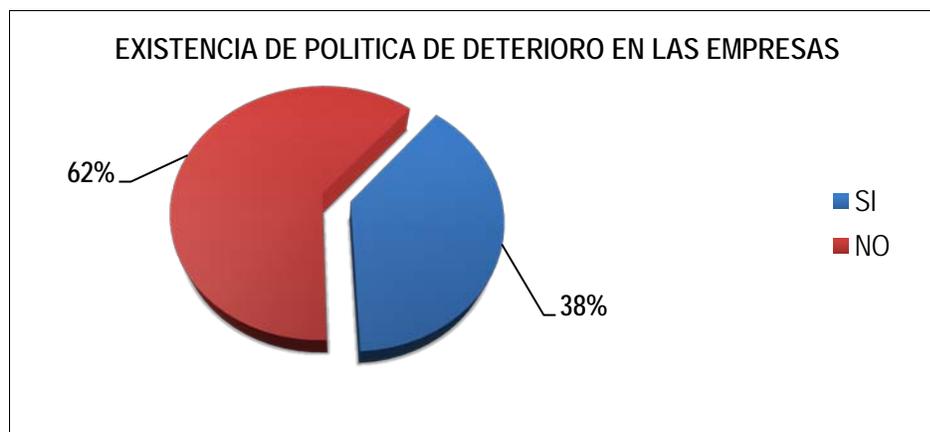
Análisis:

El 74% de las entrevistadas utilizan el Método de Línea Recta, un 6% opta por el método de unidades producidas y línea recta para efectos financieros y la deducción máxima permitida de La Ley del Impuesto sobre la Renta; para beneficio fiscal, un 12% erróneamente adoptan los parámetros tributarios para la determinación de la amortización, afectando significativamente la razonabilidad de las cifras de los estados financieros, presumiéndose un mal rendimiento económico de estos activos en función de los beneficios futuros que estos han de retornar a la empresa, un 9% no reconoce amortización sobre sus activos intangibles lo que afecta significativamente la situación financiera en razón de que los activos reales son inferiores a los expresados en sus estados financieros

Objetivo: Saber si a los intangibles que poseen las empresas industriales entrevistadas, les aplica deterioro.

5. ¿Le aplica el deterioro a los activos intangibles que posee la empresa?

	Fr. Absoluta	Fr. Relativa
SI	13	38%
NO	21	62%
Totales	34	100%



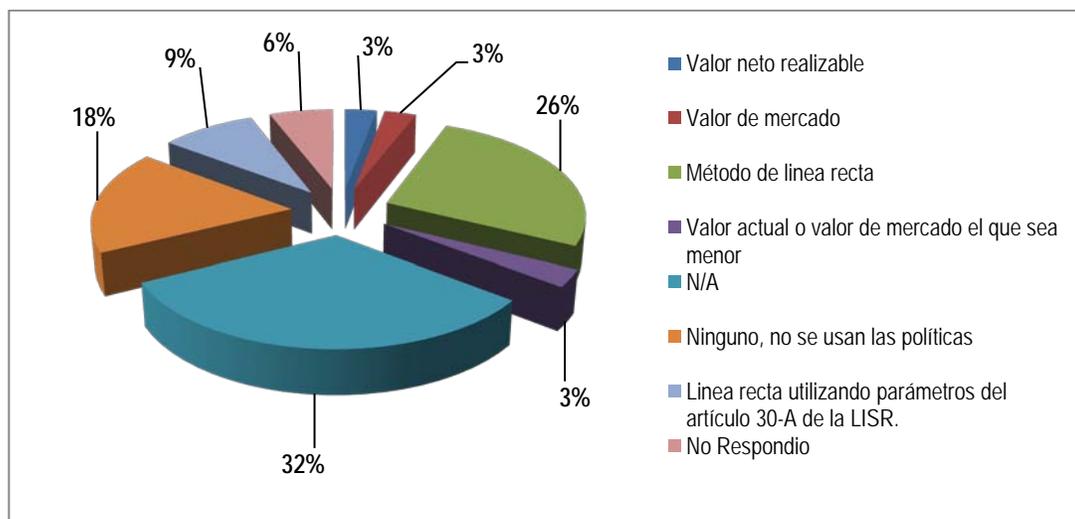
Análisis:

El 38% de las empresas industriales entrevistadas contestó que sí poseen políticas enfocadas al deterioro de valor, pero el 62% no reconocen la pérdida de valor por deterioro sobre los activos intangibles que poseen y al no reconocer deterioro no pueden estudiar el crecimiento o decrecimiento del rendimiento financiero de la empresa, o bien no pueden determinar el valor actual de sus activos intangibles, desconociendo al momento de una operación de venta o descarte el impacto real en resultados que tal operación podría causar.

Objetivo: Conocer los procedimientos y métodos utilizados para determinar el deterioro de los intangibles.

6. ¿Qué procedimientos y métodos utiliza para determinar el deterioro de los activos intangibles?

	Fr. Absoluta	Fr. Relativa
Valor neto realizable	1	3%
Valor de mercado	1	3%
Método de línea recta	9	26%
Valor actual o valor de mercado el que sea menor	1	3%
N/A	11	32%
Ninguno, no se usan las políticas	6	18%
Línea recta utilizando parámetros del artículo 30-A de la LISR.	3	9%
No Respondió	2	6%
Totales	34	100%



Análisis:

Los resultados de esta pregunta dejaron al descubierto que los encuestados tienden a confundir los conceptos de Amortización y Deterioro, ya que en la interrogante anterior el 38% contestó que reconocían la pérdida por deterioro del valor de los intangibles, pero en los resultados de la pregunta 06, el verdadero porcentaje de las empresas que reconocen una adecuada pérdida por deterioro de valor es del 3%, por lo que el 97% restante, al momento de la adopción de la NIIF para PYMES, corregir y asimilar tales conceptos.

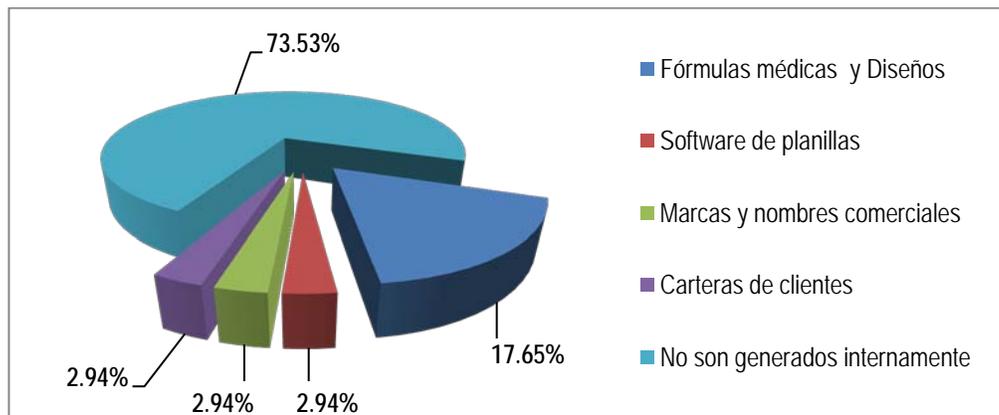
Objetivo: Tener el conocimiento si la empresa es capaz de generar internamente sus activos intangibles.

7. ¿La empresa genera internamente sus activos intangibles?

Si 26% No 74%

	Fr. Absoluta	Fr. Relativa
Fórmulas médicas y Diseños	6	17.65%
Software de planillas	1	2.94%
Marcas y nombres comerciales	1	2.94%
Carteras de clientes	1	2.94%
No son generados internamente	25	73.53%
Totales	34	100%

Indique cuáles:



Análisis:

El 26.47% de la población sujeta a estudio genera internamente sus activos intangibles, de estos solo un 17.65% generan activos que satisfacen el criterio de la normativa a adoptar, un 8.82% aún se encuentran distantes de activar partidas de acumulación de costos como activos intangibles, ya que no satisfacen el criterio de la NIIF para PYMES, para tal reconocimiento y deberán liquidar aquellos importes que tengan identificados como tales si desean hacer correctamente la adopción de la normativa dicha anteriormente.

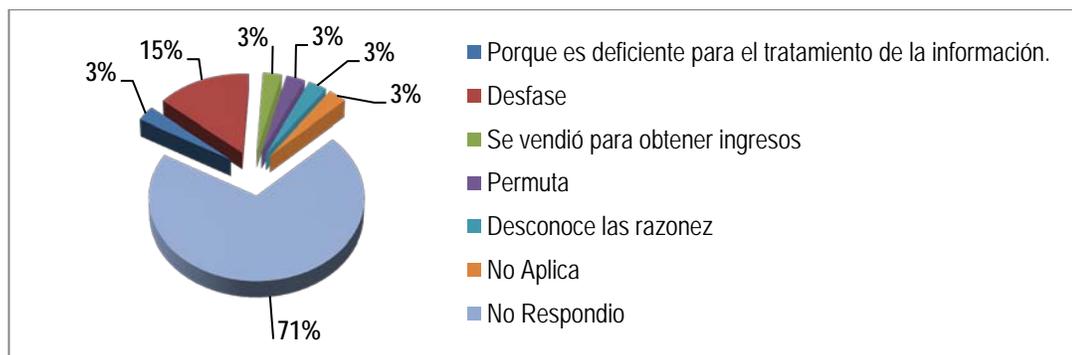
Grupo 3

8. ¿Se han vendido o retirado activos intangibles de la empresa?

Si 24% No 76%

Explique el motivo:

	Fr. Absoluta	Fr. Relativa
Porque es deficiente para el tratamiento de la información.	1	3%
Desfase	5	15%
Se vendió para obtener ingresos	1	3%
Permuta	1	3%
Desconoce las razones	1	3%
No Aplica	1	3%
No Respondió	24	71%
	34	100%



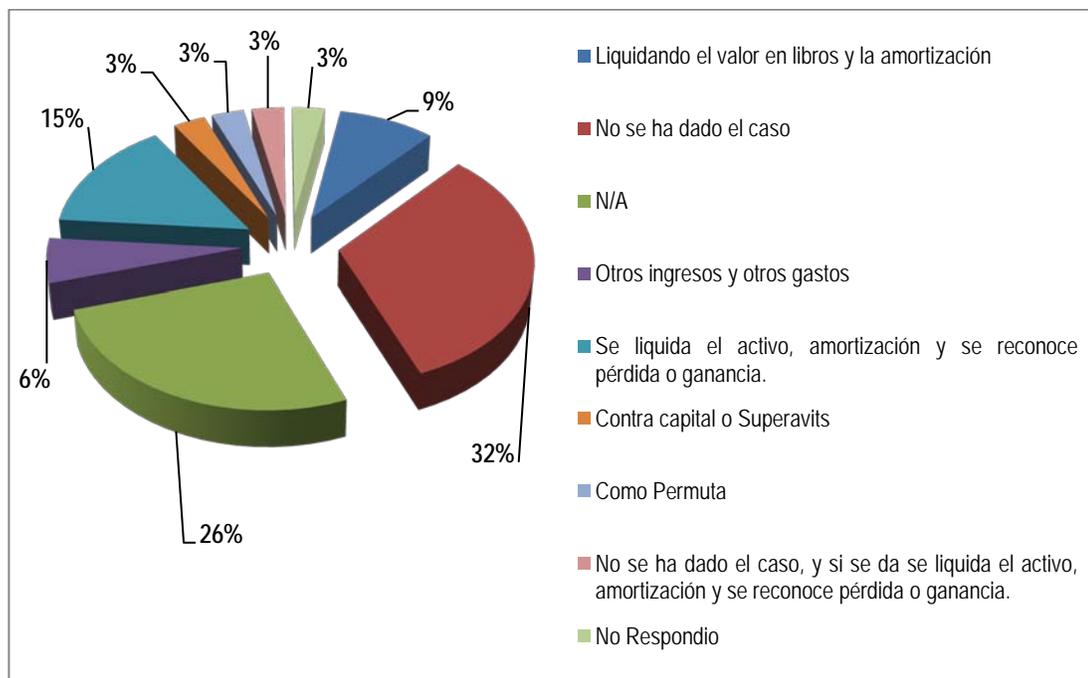
Análisis:

El 71% de la población entrevistada, no está en necesidad de venderlos por lo que es posible que el tipo de activo que poseen sea de tanta utilidad que su valor de mercado sea superior a su valor en libros o por el contrario no existe una referencia para establecer su valor de mercado imposibilitando así su desecho, el demás 29% ha vendido o retirado activos intangibles de su propiedad alguna vez y lo ha hecho debido a que es deficiente, por desfase, para obtener ingresos, por Permutas, esto conlleva a suponer que las empresas pueden realizar distintas operaciones comerciales con sus activos intangibles, operaciones que necesitan su adecuado registro y sobre la base valores cuya medición posterior a su registro inicial sea fiable.

Objetivo: Conocer la manera en que las empresas industriales entrevistadas, contabilizan las ventas de activos intangibles.

9. ¿Cómo contabiliza la venta o retiro de un activo intangible?

	Fr. Absoluta	Fr. Relativa
Liquidando el valor en libros y la amortización	3	9%
No se ha dado el caso	11	32%
N/A	9	26%
Otros ingresos y otros gastos	2	6%
Se liquida el activo, amortización y se reconoce pérdida o ganancia.	5	15%
Contra capital o Superávits	1	3%
Como Permuta	1	3%
No se ha dado el caso, y si se da se liquida el activo, amortización y se reconoce pérdida o ganancia.	1	3%
No Respondió	1	3%
	34	100%



Análisis:

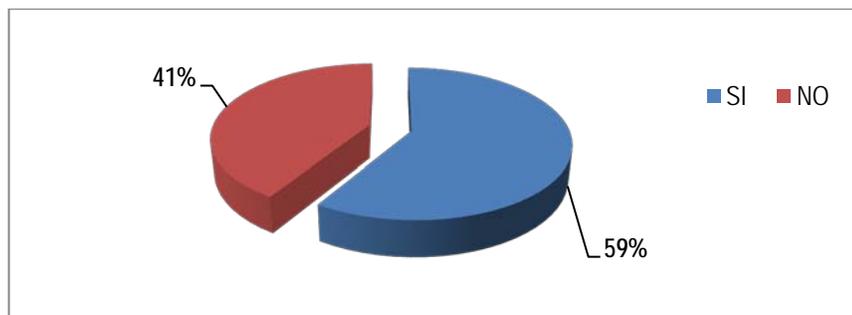
El 32% de la población comentó que no han tenido ese tipo de casos y a diferencia de la pregunta anterior en la que la mayoría no contestó, una buena parte de esta comenta en estos resultados diferentes maneras de registrar la venta o el efecto en resultados o patrimonio, pero divagan en el correcto tratamiento de la venta o el retiro y solo un 27% de los encuestados coinciden en un tratamiento contable sencillo pero que involucra el reconocimiento en resultados y los efectos en las cuentas de activo y de patrimonio, ya que manifiestan liquidar el valor en libros y la amortización y reconociendo ganancia o pérdida según corresponda.

Grupo 4

Objetivo: Saber si las empresas industriales del sector de Antigua Cuscatlán tienen conocimiento sobre la resolución del Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, sobre la presentación de los estados financieros basados en la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF PyMES) por el ejercicio que inicia el 1 de enero de 2011.

10. ¿Sabía usted que el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría, resolvió que las entidades que no cotizan en bolsa, deberán presentar sus estados financieros con base a la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF PyMES) por el ejercicio que inicia el 1 de enero de 2011?

	Fr. Absoluta	Fr. Relativa
SI	20	59%
NO	14	41%
Totales	34	100%



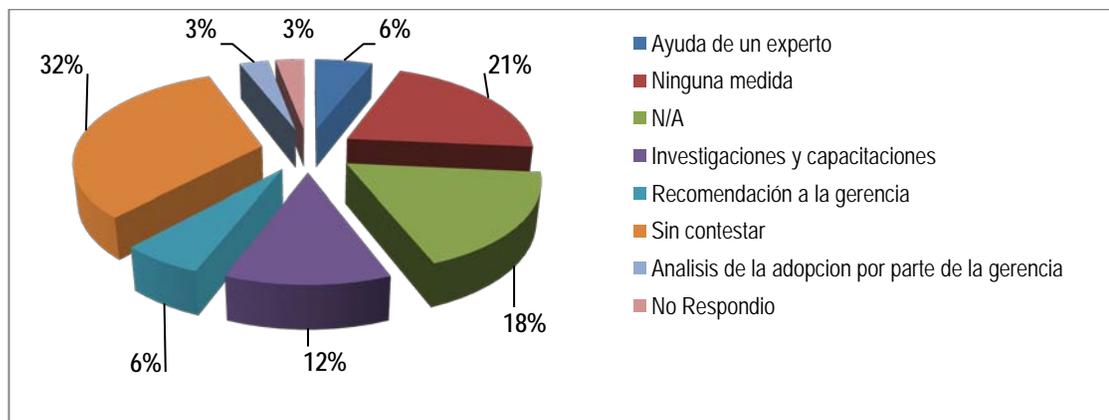
Análisis:

El 59% de los encuestados tienen conocimiento de la entrada en vigencia del uso de NIIF para PYMES, por lo que se asume que habrá una adopción de esta normativa en el sector industrial y que además se denota un interés sobre la reestructuración de los sistemas contables y manuales de políticas contables en función de una mejor presentación de los estados financieros, mientras que el restante 41% no tiene conocimiento y que al final de esta encuesta se espera que este porcentaje disminuya en función de investigación propia por parte de los encuestados.

Objetivo: Conocer las medidas que tomaran las empresas industriales, con la implementación de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades.

11. Si la respuesta a la pregunta anterior fue si, ¿Qué medidas se han tomado respecto a la implementación de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades?

	Fr. Absoluta	Fr. Relativa
Ayuda de un experto	2	6%
Ninguna medida	7	21%
N/A	6	18%
Investigaciones y capacitaciones	4	12%
Recomendación a la gerencia	2	6%
Sin contestar	11	32%
Análisis de la adopción por parte de la gerencia	1	3%
No respondió	1	3%
Totales	34	100%



Análisis:

El 32% de la población no contestó la pregunta, lo cual demuestra que existe un descuido o confianza ante la no aplicación de la norma, así como una falta de conocimiento sobre esta, lo que alarma, es que un acumulado del 40% se muestra inadvertido ante la adopción obligatoria que la norma en el país y solo el 28% de la población ha comenzado a indagar sobre el proceso de adopción de la norma, cabe mencionar que de tal porcentaje un 9% está solicitando ayuda a la gerencia, por lo que será esta quien brinde la última orden ante la aplicación o no de la NIIF para PYMES.

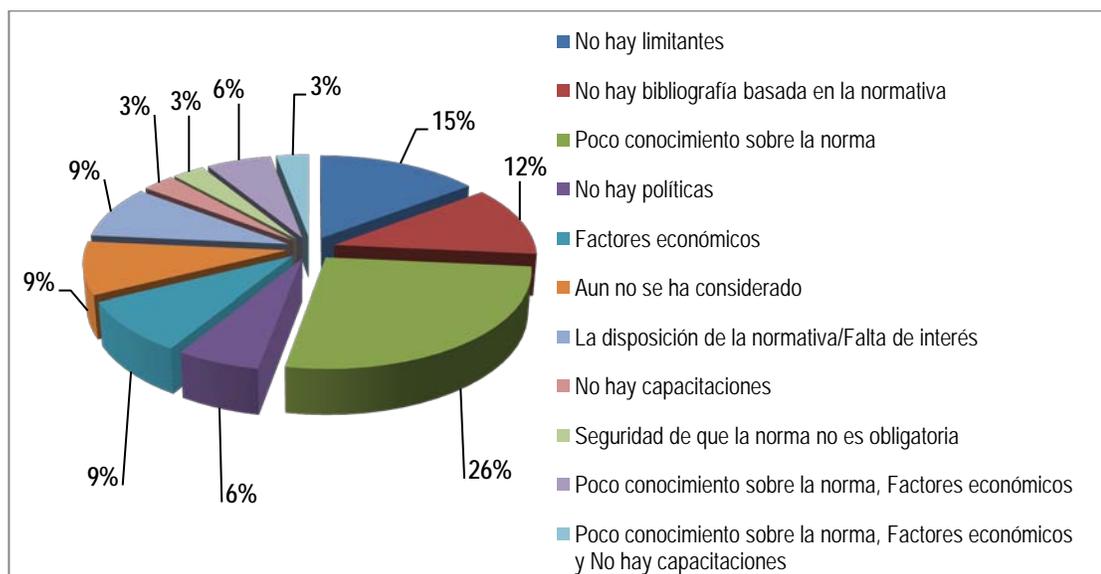
Objetivo: Saber cuáles son las principales limitantes que han encontrado las empresas industriales con la adopción de la nueva norma.

12. En el caso que adopten la nueva normativa, ¿Ha determinado limitantes para la reestructuración de las políticas actuales sobre los activos intangibles?

Si 85% No 15%

Indique cuales:

	Fr. Absoluta	Fr. Relativa
No hay limitantes	5	15%
No hay bibliografía basada en la normativa	4	12%
Poco conocimiento sobre la norma	9	26%
No hay políticas	2	6%
Factores económicos	3	9%
Aun no se ha considerado	3	9%
La disposición de la normativa/Falta de interés	3	9%
No hay capacitaciones	1	3%
Seguridad de que la norma no es obligatoria	1	3%
Poco conocimiento sobre la norma, Factores económicos	2	6%
Poco conocimiento sobre la norma, Factores económicos y No hay capacitaciones	1	3%
	34	100%



Análisis:

Ante la entrada en vigencia de la NIF para PYMES, el total de la población encuestada encuentra deficiencias y limitantes para la reestructuración de políticas, centrando sus inquietudes de la siguiente manera: El 53% de la población encuentra limitantes en cuanto al poco conocimiento que hay sobre la norma, es decir que este porcentaje de sujetos converge en que no hay estudios, guías o trabajos de investigación orientados a este tema; un 9% del total de la población afirma su preocupación en el factor económico, un 21% de los encuestados aún no tiene claro si adoptará la norma de manera voluntaria, lo anterior pone de manifiesto la vulnerabilidad de las políticas contables con las que actualmente rigen el reconocimiento y medición de los activos intangibles.

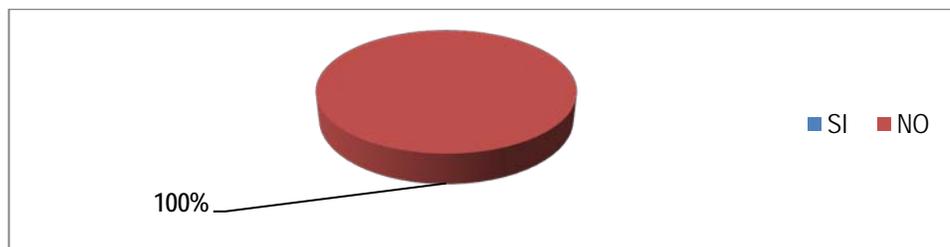
Grupo 5

Objetivo: Saber si en las empresas industriales entrevistadas tienen conocimiento de algún documento que aborde el tema de los activos intangibles basado en la nueva normativa.

13. ¿Tiene el conocimiento de algún documento que aborde el tema referente al tratamiento contable de activos intangibles, basado en la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades?

Si 0% No 100%

	Fr. Absoluta	Fr. Relativa
SI	0	0%
NO	34	100%
Totales	34	100%



Análisis:

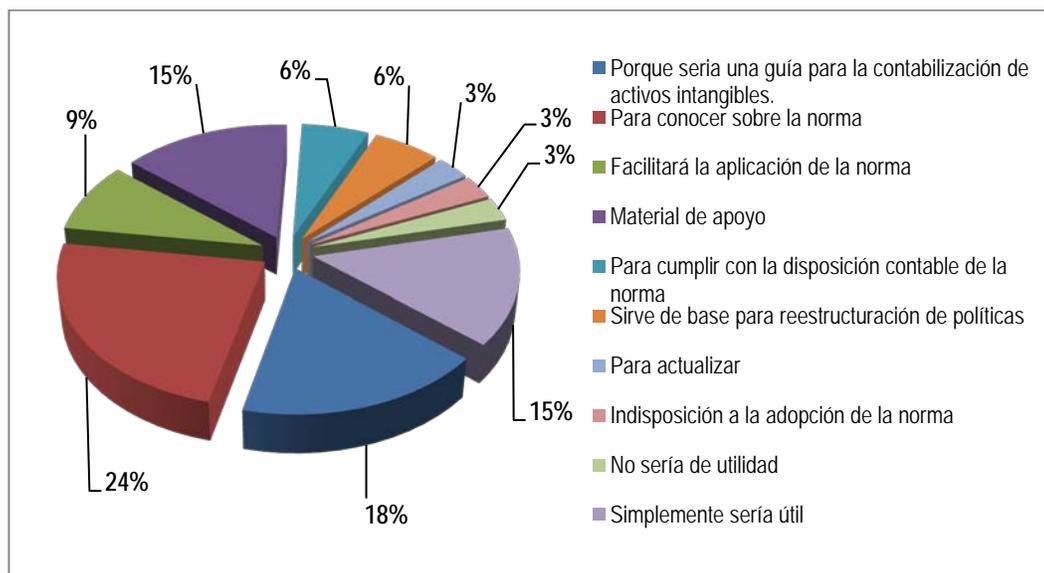
Ninguno tiene conocimiento de algún documento que aborde el tema en estudio, por lo que se está demandando de material didáctico que trate sobre la Sección 18 Activos Intangibles; con esto se le brindará apoyo a las Pequeñas y Medianas Entidades para lograr la adopción de la normativa que entra en vigencia a partir del 01 de enero 2011, para que de esta manera la empresas presenten la debida razonabilidad de las cifras de sus Estados Financieros en cuanto al registro de estos activos, asimismo brindarles lineamientos, para la implementación de políticas contables regidas bajo las mismas normas, a fin de registrar debidamente las operaciones en función de la normativa adoptada.

Objetivo: Conocer si un documento que trate sobre el tratamiento contable de activos intangibles basado en la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades, sería de utilidad a las empresas industriales.

14. ¿Considera que le sería de utilidad un documento sobre tratamiento contable de activos intangibles, basado en la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades?

Si: 97% No: 3%, ¿Por qué?

	Fr. Absoluta	Fr. Relativa
Porque sería una guía para la contabilización de activos intangibles.	6	18%
Para conocer sobre la norma	8	24%
Facilitará la aplicación de la norma	3	9%
Material de apoyo	5	15%
Para cumplir con la disposición contable de la norma	2	6%
Sirve de base para reestructuración de políticas	2	6%
Para actualizar	1	3%
Indisposición a la adopción de la norma	1	3%
No sería de utilidad	1	3%
Simplemente sería útil	5	15%
Totales	34	100%



Análisis:

El 97% de la población total considera que si le sería útil un documento que aborde dicho tema. El 33% piensa que sería una guía para la contabilización de activos intangibles, para conocer sobre la norma, un 9% para facilitar la aplicación de la norma y los demás lo apreciarían como material de apoyo o como un documento que les ayudaría en el cumplimiento de la disposición contable de la norma, un 3% de la población se mantiene escéptico ante la utilidad de este estudio, el cual sin embargo ante su contenido debe eliminar dicha desconfianza y proponer soluciones al problema de reconocimiento contable que poseen las empresas.

1.8.2 DIAGNÓSTICO E INTERPRETACIÓN DE DATOS

En el desarrollo de la investigación efectuada a empresas que pertenecen al rubro Industrial, ubicadas en el Municipio de Antiguo Cuscatlán, del Departamento de La Libertad, se observó que dichas empresas consideran como Activos Intangibles diversos valores entre los cuales existen algunos que son distintos a los que aborda la Sección 18 de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES), debido a que no cumplen con las características necesarias para su reconocimiento de acuerdo al criterio contable que dicha norma establece. Se presenta a continuación un cuadro comparativo donde se ilustran el criterio de la referida norma y las partidas que las empresas actualmente clasifican como activos intangibles, a fin de descartar aquellas consideraciones erróneas y encaminar hacia la reclasificación de dichos activos.

Activos Intangibles que aborda la Sección 18 de la NIIF para PYMES siempre y cuando sean adquiridos de forma externa	Partidas que las Empresas encuestadas reconocen como Activos Intangibles
<ul style="list-style-type: none">• Marcas• Franquicias• Licencias• Patentes• Derechos de Autor o propiedad intelectual• Invenciones de Productos o Procedimientos	<ul style="list-style-type: none">• Software informático• Marcas• Licencias• Patentes• Formulas• Diseños• Derechos• Nombres comerciales• Cartera de clientes

Dichas empresas no poseen políticas escritas para el tratamiento contable de activos intangibles, que estén acompañadas de lineamientos y criterios de aplicación definido. Se observa que en lo referente a los métodos de amortización aplicados a los activos intangibles, varias empresas usan la base fiscal para

dicha estimación lo cual impide una presentación razonable de los activos intangibles en los estados financieros, sin embargo la mayoría utilizan métodos de amortización financieros, pero con la deficiencia de que dichas empresas no poseen políticas escritas vinculadas a dichos métodos.

Una parte considerable de estas empresas genera internamente sus activos intangibles, lo cual la NIIF para PYMES advierte que las empresas deben abstenerse en lo absoluto al reconocimiento de activos intangibles generados internamente a menos que estos complementen o sean parte de un activo realizable; así también es de mencionar que la mayoría de entidades los adquieren. Se constató que la mayoría de empresas no efectúa ventas o retiro de activos intangibles, no obstante al verificar las entidades que si realizan este tipo de operaciones, se observa que la mayoría de estas no tienen claro como contabilizar la venta o el retiro de activos intangibles, que según la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES), se debe liquidar el activo y la amortización, reconociendo la respectiva pérdida y ganancia, es la forma correcta de hacerlo, bajo el entendido de que la entidad no dispone del activo o que este ya no es útil; asimismo deben liquidarse los importes en libro del activo intangible y su respectiva amortización.

El Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, resolvió acerca de las entidades que no cotizan en bolsa, deben presentar sus Estados Financieros con base a la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES), para el ejercicio que inicia del 1º de Enero de 2011, para lo que la mayoría de entidades desconoce dicho acuerdo y la entrada en vigencia del mismo; también la mayor parte de estas no han definido medidas claras para la aplicación de la NIIF para PYMES; es de mencionar que referente a las limitantes para reestructuración de las políticas actuales sobre los activos intangibles, la mayoría consideran que se enfrentarían a limitantes tales como la inexistencia de bibliografía basada en la normativa, poco conocimiento sobre la norma y la escasez de capacitaciones vinculadas a la temática de estudio, así como el factor económico.

Con respecto a un documento que aborde de forma comprensible el Tratamiento Contable de los Activos Intangibles, basado en la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES), la totalidad de los encuestados tienen desconocimiento de algún documento relativo al antes mencionado, lo cual denota la necesidad de elaborar un documento que

aborde dicha temática, observando que la mayoría de las empresas consideran que la elaboración de documento así sería de utilidad, todo esto indica el interés y la necesidad de estas entidades respecto a la temática en estudio.

De las razones por las cuales sería de utilidad un documento se encuentran que, un 33% valoran su utilidad para adquirir nuevos conocimientos, indicando que es para conocer sobre la norma o para actualizar, en tanto que un 64% consideran que dicho documento sería útil para la aplicación de la NIIF para PYMES y por último el restante 3% opinan que el documento no sería de aplicación de la norma. Por tanto ante una forma deficiente sobre el tratamiento de los activos intangibles, se refleja la necesidad de elaborar un documento que sirva de base o soporte bibliográfico para un registro y tratamiento contable en función de la Norma de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades.

Anexo 2: CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

CONCLUSIONES:

- ✓ El total de las empresas encuestadas poseen activos intangibles, mismos que han sido reconocidos en base a distintos criterios, sin embargo según a la clasificación o concepto requiere que la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES), se identificaron que algunos de ellos no cumplen las características necesarias para su reconocimiento y otros manifiestan no se reconocer activos intangibles, determinando de esta manera que hay una resistencia al reconocimiento de estos recursos en los Estados Financieros de algunas empresas.
- ✓ Es de destacar que una considerable proporción de encuestadas poseen políticas para el reconocimiento inicial, amortización y para la determinación del deterioro de activos intangibles, no obstante se observaron que otra considerable parte de las empresas encuestadas tienen carencia de las políticas en alusión. Considerando además que la mayoría de las empresas encuestadas utilizan métodos de amortización razonables para determinar el valor que pierden los activos a través del tiempo o mediante el uso, pero una pequeña porción de las encuestadas basan sus métodos de amortización en las normativas tributarias para efectos de beneficios fiscales, sobreponiendo las normativas fiscales para la presentación de información financiera, pero otra parte del universo encuestado no realizan esta estimación.
- ✓ Otra circunstancia que debe mencionarse es que buena parte de las empresas industriales poseen políticas para el reconocimiento del deterioro, lastimosamente el resto manifestó no poseerlas. Llama la atención en cuanto al criterio para el reconocimiento del deterioro, solamente una minoría de los encuestados utiliza el método correcto para la determinación del deterioro de activos, basando la estimación de deterioro tomando de referencia el valor de mercado o el valor realizable del activo en posesión confrontado con el valor actual del activo intangible, lo cual hace necesario la implementación del método abordado en la NIIF para PYMES para su correcta medición.
- ✓ Se constató que la mayor parte de las encuestadas adquieren sus activos intangibles, mientras que el resto los generan internamente, que consisten en fórmulas médicas y diseños estructurales, y otros relacionados a plusvalías o del estatus que la empresa posea en el mercado, que refleja que muchas

de estas necesitaran conocer el reconocimiento inicial y la medición posterior de los mismos, así como su correcta clasificación y registros.

- ✓ Debe denotarse que las tres cuartas partes de las encuestadas no ha vendido o retirado Activos Intangibles, mientras que el resto afirmó que si, siendo a este último al cual se consultó las razones por las cuales lo había realizado, en donde la mayoría expreso que lo hace por desfase del Activo, entre otras razones, que fueron: obtener ingresos, permutas con otro bien; así mismo una porción de estas explicó como registran dicha situación, la cual es liquidando el mismo y la amortización, reconociendo la respectiva perdida y ganancia, que según la NIIF para PYMES es la forma correcta de hacerlo, mientras que el resto no están acorde a dicha normativa.
- ✓ Merece el tomar en cuenta, que más de la mitad de empresas encuestadas tienen conocimiento acerca de la resolución del Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, sobre la presentación de sus Estados Financieros con base a la NIIF para PYMES, para el ejercicio que inicia del 1º de Enero de 2011, mientras que el resto lo desconoce; es preocupante que pocas empresas tienen medidas enfocadas a la implementación de la NIIF para PYMES, como la ayuda de un experto o la investigación y capacitación. Constatando que la mayoría de encuestadas expreso tener limitantes para reestructuración de las políticas actuales sobre activos intangibles, sin embargo una minoría de las encuestadas manifestó no tenerlas, observando que no hay un esfuerzo visible o palpable sobre la comprensión de la norma, que se justifica en función de que un más de la mitad de los encuestados indicaron limitantes tales como la inexistencia de bibliografía basada en la normativa, poco conocimiento sobre la norma y la escasez de capacitaciones vinculadas a la temática de estudio, o el factor económico, mientras que algunos no han identificado limitantes con respecto a la reestructuración antes mencionada, aludiendo a situaciones tales como la falta de políticas, que aún no se habían considerado, la falta de interés o aun la seguridad de que la norma no es obligatoria.
- ✓ En vista de los elementos de valor antes considerados, y en vista de la necesidad de un documento que aborde el Tratamiento Contable de los Activos Intangibles, basado en la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES), se determinó que la totalidad de los encuestados tienen desconocimiento de algún documento relativo al antes mencionado, lo cual denota la necesidad de elaborar un documento que aborde dicha temática.

- ✓ Con el propósito de conocer la opinión de las empresas encuestadas, referente a la utilidad de un documento que trate sobre el tratamiento contable de los Activos Intangibles basado en NIIF para PYMES, pocos consideran que dicho documento no sería de utilidad, esto debido al poco interés de adoptar la norma; una inmensa mayoría manifestó que si, de lo cual se puede valorar la necesidad de las empresas respecto de la temática en estudio.

RECOMENDACIONES:

- ✓ En base a las clasificaciones en el Marco Teórico del presente trabajo y a la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES), se recomienda a las empresas industriales orientarse en las clasificaciones y definiciones de los Activos Intangibles, para reconocerlos de manera apropiada en su información financiera, dando lugar a reclasificaciones que se tratarían por la implementación de la normativa, en el sentido de reconocer como gasto aquellas partidas que actualmente se encuentran como activos intangibles.
- ✓ Se deberá Clasificar la modalidad de adquisición de los activos intangibles en función de las presentadas en la Normativa contable a adoptar y establecer políticas para el reconocimiento inicial, amortización, deterioro y retiro por ventas o desecho de activos intangibles y dejarlas por escrito acompañadas de lineamientos y criterios de aplicación contable y finalmente comprender la diferencia entre amortización y deterioro, a fin de determinar las razones por las que se debe reconocer cada una de dichas estimaciones.
- ✓ Las empresas deben determinar un método de amortización que refleje el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros derivados del activo intangible, si no se puede determinar dicho patrón habrán de utilizar el método de amortización de línea recta, el cual no debe estar apoyado en una vida útil fiscal, sino en aquella que sea requerida para la normativa técnica.
- ✓ Sobre el cálculo del deterioro, las empresas industriales deben comprender que para presentar cifras razonables en sus estados financieros tienen que reconocer la pérdida de valor a consecuencia de que un activo intangible presente un valor recuperable menor a su importe en libros. Las empresas industriales deben abstenerse en lo absoluto al reconocimiento de activos intangibles generados internamente a menos que estos complementen o sean parte de un activo que cumpla los criterios de reconocimiento de las NIIF para PYMES.

- ✓ Referente a la información a revelar por la venta o retiro de activos intangibles, y con base al Marco Teórico del presente trabajo y a la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES), se recomienda a las empresas industriales para su correcto tratamiento contable, cuando la empresa decida darle de baja al activo debe reconocer su ganancia o pérdida según sea el caso, bajo el entendido de que la entidad no dispone del activo o que o que este ya no es útil; asimismo deben liquidarse los importes en libro del activo intangible y su respectiva amortización y deterioro acumulado.

- ✓ Se recomienda a las empresas industriales a prestar especial atención al marco de referencia respecto de la contabilidad financiera, difundido a través del Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, para acatar medidas claras y oportunas para la adopción e implementación de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades.

- ✓ Se propone el presente trabajo sobre el tratamiento contable de activos intangibles, recomendando a las empresas industriales que utilicen dicho documento; de la mano con la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES).

Anexo 3: TABLAS ANEXAS A EJERCICIO N° 1 Y PRESENTACIÓN DEL SALDO DEL PASIVO POR IMPUESTO DIFERIDO

TABLA BASE PARA CONCILIACION FISCAL POR AMORTIZACION DE SOFTWARE "A"				
CONCEPTO	BASE FINANCIERA 10 AÑOS	BASE FISCAL 4 AÑOS	DIFERENCIA SUJETA A IMPTO DIFERIDO (DSID)	IMPUESTO DIFERIDO (DSID *25%)
COSTO DE ADQUISICION	\$19,803.30	\$19,803.30		
(-)AMORTIZACION AÑO 2010	\$1,980.33	\$4,950.83	-\$2,970.50	-\$742.62
(=)BASE PARA AÑO 2011	\$17,822.97	\$14,852.48		
(-)AMORTIZACION AÑO 2011	\$1,980.33	\$4,950.83	-\$2,970.50	-\$742.62
(=)BASE PARA AÑO 2012	\$15,842.64	\$9,901.65		
(-)AMORTIZACION AÑO 2012	\$1,980.33	\$4,950.83	-\$2,970.50	-\$742.62
(=)BASE PARA AÑO 2013	\$13,862.31	\$4,950.83		
(-)AMORTIZACION AÑO 2013	\$1,980.33	\$4,950.83	-\$2,970.50	-\$742.62
(=)BASE PARA AÑO 2014	\$11,881.98	\$0.00		
(-)AMORTIZACION AÑO 2014	\$1,980.33	\$0.00	\$1,980.33	\$495.09
(=)BASE PARA AÑO 2015	\$9,901.65	\$0.00		
(-)AMORTIZACION AÑO 2015	\$1,980.33	\$0.00	\$1,980.33	\$495.08
(=)BASE PARA AÑO 2016	\$7,921.32	\$0.00		
(-)AMORTIZACION AÑO 2016	\$1,980.33	\$0.00	\$1,980.33	\$495.08
(=)BASE PARA AÑO 2017	\$5,940.99	\$0.00		
(-)AMORTIZACION AÑO 2017	\$1,980.33	\$0.00	\$1,980.33	\$495.08
(=)BASE PARA AÑO 2018	\$3,960.66	\$0.00		
(-)AMORTIZACION AÑO 2018	\$1,980.33	\$0.00	\$1,980.33	\$495.08
(=)BASE PARA AÑO 2019	\$1,980.33	\$0.00		
(-)AMORTIZACION AÑO 2019	\$1,980.33	\$0.00	\$1,980.33	\$495.08
(=)BASE PARA AÑO 2020	\$0.00	\$0.00		

PASIVO POR IMPUESTO DIFERIDO

	\$ 742.62	AÑO 2010
	\$ 742.62	(S)
	\$ 742.62	AÑO 2011
	\$ 1,485.25	(S)
	\$ 742.62	AÑO 2012
	\$ 2,227.87	(S)
	\$ 742.62	AÑO 2013
	\$ 2,970.50	(S)
\$ 495.09		AÑO 2014
	\$ 2,475.41	(S)
\$ 495.08		AÑO 2015
	\$ 1,980.32	(S)

TABLA DE AMORTIZACION DEL SOFTWARE "A" AJUSTADA POR UNA PERDIDA DE VALOR DE \$ 2,362.44, DETERMINADA AL CABO DE L AÑO "2"

Año	Costo Histórico	Amortización	Amortización Acumulada	Valor en Libros
3	\$13,500.00	\$1,687.50	\$1,687.50	\$11,812.50
4		\$1,687.50	\$3,375.00	\$10,125.00
5		\$1,687.50	\$5,062.50	\$8,437.50
6		\$1,687.50	\$6,750.00	\$6,750.00
7		\$1,687.50	\$8,437.50	\$5,062.50
8		\$1,687.50	\$10,125.00	\$3,375.00
9		\$1,687.50	\$11,812.50	\$1,687.50
10		\$1,687.50	\$13,500.00	\$0.00

TABLA DE AMORTIZACION DEL SOFTWARE "A" AJUSTADA POR UNA PERDIDA DE VALOR DE \$ 2,312.50, DETERMINADA AL CABO DE L AÑO "3"

Año	Costo Histórico	Amortización	Amortización Acumulada	Valor en Libros
4	\$9,500.00	\$1,357.14	\$1,357.14	\$8,142.86
5		\$1,357.14	\$2,714.29	\$6,785.71
6		\$1,357.14	\$4,071.43	\$5,428.57
7		\$1,357.14	\$5,428.57	\$4,071.43
8		\$1,357.14	\$6,785.71	\$2,714.29
9		\$1,357.14	\$8,142.86	\$1,357.14
10		\$1,357.14	\$9,500.00	\$0.00

COMPORTAMIENTO DE LAS CUENTAS DE "PERDIDAS POR DETERIORO" Y "AMORTIZACION ACUMULADA".

DETERIORO SOFTWARE "A"(C.R.)	
	\$ - AÑO 2010
	\$ - (S)
	\$2,342.64 AÑO 2011
	\$2,342.64 (S)
	\$268.38 AÑO 2012
	\$2,611.02 (S)
\$2,611.02	\$ - AÑO 2013
	\$0.00 (S)
	AÑO 2014
	(S)
	AÑO 2015
	(S)
	AÑO 2016

AMORTIZACION ACUM.	
	\$1,980.33 AÑO 2010
	\$1,980.33 (S)
	\$1,980.33 AÑO 2011
	\$3,960.66 (S)
	\$1,687.50 AÑO 2012
	\$5,648.16 (S)
	\$1,649.16 AÑO 2013
	\$7,297.32 (S)
\$ -	\$624.00 AJUSTE 2013
	\$7,921.32 (S) AÑO 2013
	\$1,980.33 AÑO 2014
\$ -	\$9,901.65 (S) AÑO 2014
	\$1,980.33 AÑO 2015
	\$11,881.98 (S)

Anexo 4: TABLAS DE FLUJOS PROYECTADOS DE LOS BENEFICIOS FUTUROS, PARA LA DETERMINACIÓN DEL VALOR EN USO DEL SOFTWARE CONTABLE DEL CASO 1.

En las tablas que se presentan a continuación, se hace referencia a la Sección 27 "Deterioro del valor de los activos", específicamente los párrafos 27.15 al 27.20, en donde se definen los componentes de un flujo de efectivos proyectados, que muestre los beneficios futuros que la empresa recibirá por el uso del software, además se presenta una proyección de La tasa de interés nominal o cotizada, libre de riesgo: K_{rf} que es igual a la tasa libre de riesgo más una prima por la inflación esperada: $K_{rf} = k^* + IP$ (en El Salvador no se cuenta con proyecciones constantes de índices inflacionarios, por lo que la aplicación de la fórmula anterior queda a criterio y evaluación de un profesional en Economía).

La tabla 1 es el flujo de beneficios futuros y en la elaboración de este, se consideran como ingresos aquellos montos presupuestados que financian la ejecución de las operaciones contables para cada año y como gastos únicamente, el sueldo del Contador, ya que el Software minimiza los demás gastos a cero.

La tabla 2 es la determinación del valor de uso del activo al cabo del segundo año, en función de los flujos del año 3 al año 10, ajustados por el valor temporal del dinero, representado por la tasa de interés de mercado actual (en el año de revisión del valor en uso) sin riesgo, que para tal año es del 9.44999% y muestra un valor de uso de \$13,500.00.

La tabla 3 es la determinación del valor de uso del activo al cabo del tercer año, en función de los flujos del año 4 al año 10, ajustados por el valor temporal del dinero, representado por la tasa de interés de mercado actual (en el año de revisión del valor en uso) sin riesgo, que para tal año es del 12.70%, esto a causa de un desinterés en programas de esta índole y muestra un valor de uso de \$11,544.12.

La tabla 4 es la determinación del valor de uso del activo al cabo del cuarto año, en función de los flujos futuros ajustados por el valor temporal del dinero, representado por la tasa de interés de mercado actual (en el año de revisión del valor en uso) sin riesgo, que para tal año es del 9.945%, por apreciaciones cualitativas los programas pueden ganar interés, si versiones similares y más avanzadas son más onerosas o no superan las cualidades de versiones anteriores, lo cual incide en el valor de uso del software aumentando el valor de uso a \$12,000.00.

TABLA NÚMERO 1

RESUMEN PROYECTADO DE LOS BENEFICIOS DEL USO DEL SOFTWARE CONTABLE										
AÑO	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
GASTO PRESUPUESTADO POR PROCESAMIENTO CONTABLE SIN EL SOFTWARE	\$ 4,000.00	\$ 4,150.00	\$ 4,315.00	\$ 4,496.50	\$ 4,696.15	\$ 4,915.77	\$ 5,157.34	\$ 5,423.08	\$ 5,715.38	\$ 6,036.92
SUELDOS	\$ 2,500.00	\$ 2,500.00	\$ 2,500.00	\$ 2,500.00	\$ 2,500.00	\$ 2,500.00	\$ 2,500.00	\$ 2,500.00	\$ 2,500.00	\$ 2,500.00
BENEFICIOS FUTUROS ESPERADOS	\$ 1,500.00	\$ 1,650.00	\$ 1,815.00	\$ 1,996.50	\$ 2,196.15	\$ 2,415.77	\$ 2,657.34	\$ 2,923.08	\$ 3,215.38	\$ 3,536.92

TABLA NÚMERO 2

CALCULO DEL VALOR DE USO AL CABO DEL SEGUNDO AÑO										
AÑO		1	2	3	4	5	6	7	8	VALOR DE USO
BENEFICIOS FUTUROS ESPERADOS		\$ 1,815.00	\$ 1,996.50	\$ 2,196.15	\$ 2,415.77	\$ 2,657.34	\$ 2,923.08	\$ 3,215.38	\$ 3,536.92	
TASA DE INTERES DE MERCADO ACTUAL SIN RIESGO	9.45%									
VALOR PRESENTE DE CADA FLUJO FUTURO = $(F1/(1+i)^1) + (F2/(1+i)^2) + \dots + (FN/(1+i)^N)$		\$ 1,657.57	\$ 1,665.70	\$ 1,674.62	\$ 1,683.42	\$ 1,691.88	\$ 1,700.38	\$ 1,708.92	\$ 1,717.51	
SUMA DE LOS VALORES PRESENTES										\$ 13,500.00

TABLA NÚMERO 3

CALCULO DEL VALOR DE USO AL CABO DEL TERCER AÑO									
AÑO		1	2	3	4	5	6	7	VALOR DE USO
BENEFICIOS FUTUROS ESPERADOS		\$1,996.50	\$2,196.15	\$2,415.77	\$2,657.34	\$2,923.08	\$3,215.38	\$3,536.92	
TASA DE INTERES DE MERCADO ACTUAL SIN RIESGO	12.70%								
VALOR PRESENTE DE CADA FLUJO FUTURO = $(F1/(1+i)^1) + (F2/(1+i)^2) + \dots + (FN/(1+i)^N)$		\$1,771.52	\$1,729.08	\$1,687.66	\$1,647.22	\$1,607.76	\$1,569.24	\$1,531.64	
SUMA DE LOS VALORES PRESENTES									\$11,544.12

TABLA NÚMERO 4

CALCULO DEL VALOR DE USO AL CABO DEL TERCER AÑO									
AÑO		1	2	3	4	5	6	VALOR DE USO	
BENEFICIOS FUTUROS ESPERADOS		\$ 2,196.15	\$ 2,415.77	\$ 2,657.34	\$ 2,923.08	\$ 3,215.38	\$ 3,536.92		
TASA DE INTERES DE MERCADO ACTUAL SIN RIESGO	9.95%								
VALOR PRESENTE DE CADA FLUJO FUTURO = $(F1/(1+i)^1) + (F2/(1+i)^2) + \dots + (FN/(1+i)^N)$		\$ 1,997.51	\$ 1,998.50	\$ 1,999.50	\$ 2,000.50	\$ 2,001.50	\$ 2,002.50		
SUMA DE LOS VALORES PRESENTES									\$ 12,000.00

Anexo 5: Criterios para la Distribución del costo de una combinación de negocios entre los activos adquiridos y los pasivos y pasivos contingentes asumidos.

Distribución del costo de una combinación de negocios entre los activos adquiridos y los pasivos y pasivos contingentes asumidos.

La adquirente distribuirá, en la fecha de adquisición, el costo de una combinación de negocios a través del reconocimiento de los activos y pasivos, y una provisión para los pasivos contingentes identificables de la adquirida que satisfagan los criterios de reconocimiento del párrafo 19.20 por sus valores razonables en esa fecha. Cualquier diferencia entre el costo de la combinación de negocios y la participación de la adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y las provisiones para los pasivos contingentes identificables así reconocidos, deberá contabilizarse de acuerdo con lo establecido en los párrafos 19.22 a 19.24 (como plusvalía o bien como la denominada "plusvalía negativa").

La adquirente deberá reconocer por separado los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la adquirida, en la fecha de la adquisición, solo si satisfacen los siguientes criterios en esa fecha:

- (a) En el caso de un activo distinto de un activo intangible, que sea probable que cualquier beneficio económico futuro asociado fluya a la adquirente, y que su valor razonable puede medirse con fiabilidad.
- (b) En el caso de un pasivo distinto de un pasivo contingente, que sea probable que se requiera la salida de recursos para liquidar la obligación y que su valor razonable se pueda medir de forma fiable.
- (c) En el caso de un activo intangible o de un pasivo contingente, que su valor razonable pueda medirse de forma fiable.

El estado del resultado integral de la adquirente incorporará los resultados de la adquirida después de la fecha de adquisición, mediante la inclusión de los ingresos y gastos de la adquirida, basados en el costo de la combinación de negocios para la adquirente. Por ejemplo, el gasto por depreciación incluido después de la fecha de adquisición en el estado del resultado integral de la adquirente que esté

relacionado con los activos depreciables de la adquirida deberá basarse en los valores razonables de esos activos depreciables en la fecha de adquisición, es decir, su costo para la adquirente.

La aplicación del método de la adquisición comenzará a partir de la fecha de adquisición, que es la fecha en que la adquirente obtiene el control sobre la adquirida. Puesto que el control es el poder para dirigir las políticas financieras y de operación de una entidad o negocio para obtener beneficios de sus actividades, no es necesario que la transacción quede cerrada o finalizada NIIF PARA LAS PYMES – JULIO 2009 legalmente para que la entidad adquirente obtenga el control. Para determinar el momento en que la adquirente ha obtenido el control, deberán considerarse todos los hechos y circunstancias pertinentes que rodeen la combinación de negocios.

La adquirente solo reconocerá por separado los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la adquirida que existieran en la fecha de adquisición y que satisfagan los criterios de reconocimiento del párrafo 19.15 de la Sección 19 *“Combinación de negocios y plusvalía”*. Por lo tanto:

(a) como parte de la distribución del costo de la combinación, la adquirente solo deberá reconocer los pasivos para terminar o reducir las actividades de la adquirida cuando ésta tenga, en la fecha de la adquisición, un pasivo ya existente por la reestructuración, reconocido de acuerdo con la Sección 21 Provisiones y Contingencias; y

(b) la adquirente, al distribuir el costo de la combinación, no reconocerá pasivos por pérdidas futuras ni por otros costos en los que espere incurrir como consecuencia de la combinación de negocios.

Si la contabilización inicial de una combinación de negocios está incompleta al final del periodo sobre el que se informa en el que la combinación ocurre, la adquirente reconocerá en sus estados financieros los importes provisionales de las partidas cuya contabilización está incompleta. En el plazo de doce meses a partir de la fecha de adquisición, la adquirente ajustará retroactivamente los importes provisionales reconocidos como activos y pasivos en la fecha de adquisición para reflejar la nueva información obtenida (es decir, los contabilizará como si se hubiesen producido en la fecha de adquisición). Con posterioridad a los doce meses a partir de la fecha de adquisición, se reconocerán ajustes a la contabilización inicial de una combinación de negocios únicamente para corregir un error de acuerdo con la Sección 10 Políticas Contables, Estimaciones y Errores.

Plusvalía

La adquirente, en la fecha de adquisición:

Reconocerá como un activo la plusvalía adquirida en una combinación de negocios, y medirá inicialmente esa plusvalía a su costo, siendo éste el exceso del costo de la combinación de negocios sobre la participación de la adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables.

Criterios para los activos adquiridos en el Caso 3.

Cuentas por cobrar.

Los instrumentos de deuda que se clasifican como activos corrientes o pasivos corrientes se medirán al importe no descontado del efectivo u otra contraprestación que se espera pagar o recibir (Párrafo 11.14 de la Sección 14 "*Instrumentos financieros*" de la NIIF para PYMES).

Inventarios

Una entidad medirá los inventarios al importe menor entre el costo y el precio de venta estimado menos los costos de terminación y venta (Párrafo 13.4 de la Sección 13 "*Inventarios*" de la NIIF para PYMES).

Propiedad, planta y equipo

Valor razonable menos costos de venta

27.14 El valor razonable menos los costos de venta es el importe que se puede obtener por la venta de un activo, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas, menos los costos de disposición. La mejor evidencia del valor razonable del activo menos los costos de venta es la existencia de un precio, dentro de un acuerdo vinculante de venta, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua o al precio de mercado en un mercado activo. Si no existiese ni un acuerdo vinculante de venta ni un mercado activo, el valor razonable

menos los costos de venta se calculará a partir de la mejor información disponible para reflejar el importe que una entidad podría obtener, en la fecha sobre la que se informa, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas, una vez deducidos los costos de disposición. Para determinar este importe, una entidad considerará el resultado de transacciones recientes con activos similares en el mismo sector industrial (Párrafo 27.14 de la Sección 27 "*Deterioro del valor de los activos*" de la NIIF para PYMES).

Activos Intangibles

Un activo intangible adquirido en una combinación de negocios se reconocerá normalmente como activo, porque su valor razonable puede medirse con suficiente fiabilidad. 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. (Párrafo 18.8 de la Sección 18 "*Activos intangibles distintos de la Plusvalía*" de la NIIF para PYMES).

Cuentas por pagar a corto plazo

Los instrumentos de deuda que se clasifican como activos corrientes o pasivos corrientes se medirán al importe no descontado del efectivo u otra contraprestación que se espera pagar o recibir (Párrafo 11.14 de la Sección 14 "*Instrumentos financieros*" de la NIIF para PYMES).

Cuentas por pagar a largo plazo

La entidad medirá el activo financiero o pasivo financiero al valor presente de los pagos futuros descontados a una tasa de interés de mercado para un instrumento de deuda similar. (Párrafo 11.14 de la Sección 14 "*Instrumentos financieros*" de la NIIF para PYMES).