

UNIVERSIDAD DE VALPARAISO
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y ADMINISTRATIVAS
ESCUELA DE AUDITORIA



**“RECONOCIMIENTO, MEDICION Y EXPOSICION DE LOS
ACTIVOS INTANGIBLES GENERADOS INTERNAMENTE,
ESTUDIO DE LA APLICACION DE LAS NORMAS
INTERNACIONALES DE INFORMACION FINANCIERA EN
CHILE”**

**TESIS PARA OPTAR AL TITULO DE CONTADOR PÚBLICO AUDITOR Y AL
GRADO DE LICENCIADO EN SISTEMAS DE INFORMACION FINANCIERA Y
CONTROL DE GESTION**

ALUMNOS:

**EUGENIO DARIO DELGADO VARAS
DANIELA ANDREA FUENTES PINTO**

Profesor Guía: KAREM BAHAMONDES ROBLES

VALPARAISO, JUNIO DEL 2007

Índice

	Páginas
I RESUMEN	1
II MARCO TEÓRICO	2
Marco Conceptual	7
III PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	11
IV OBJETIVOS	13
Objetivo General	13
Objetivos Específicos	13
V METODOLOGÍA	14
VI ANALISIS Y DISCUSION	16
Globalización de la Economía Mundial	16
Normas Nacionales e Internacionales	20
Activo	25
Reconocimiento, Medición y Exposición de los Elementos de los Estados Financieros	26
Clasificación de los Activos	30
Activos Intangibles	32
Normativa Profesional Aplicable a los Activos Intangibles	36
Normativa Profesional Aplicable a los Activos Intangibles Generados Internamente	49
Análisis Comparativo entre Cuerpos Normativos Aplicados a los Activos Intangibles	57
Análisis Comparativo entre Cuerpos Normativos Aplicados a los Activos Intangibles Generados Internamente	61
Simulación Cuantitativa de los Activos Intangibles Generados Internamente	64
Discusión	69
VII CONCLUSIONES	73
VIII BIBLIOGRAFÍA	77
IX ANEXOS	81
Anexo N° 1 “Comparación de Normas Contables Asociadas al Activo Intangible”	82

Anexo N° 2 “Comparación de Normas Contables Asociadas al Activo Intangible Generado Internamente”	86
Anexo N° 3 “Presentación en el Balance Clasificado de la Partida Activos Intangibles Generados Internamente”	88
Anexo N° 4 “Esquema Evolutivo de la creación de la NIC N° 38”	90
Anexo N° 5 “Cuadro Explicativo del Reconocimiento de un Activo Intangible según la NIC N° 38”	91
Anexo N° 6 “Cuadro Esquemático de la Normativa Profesional Aplicable para el rubro de los Activos Intangibles Generados Internamente”	92
Anexo N° 7 “Cuadro Explicativo del Reconocimiento de un Activo Intangible Desarrollado Internamente”	93
Anexo N° 8 “Cuadro Comparativo respecto a la Presentación en el Balance Clasificado de la Partida Activos Intangibles Generados Internamente”	94

Resumen

La incorporación de Chile en los mercados internacionales ha tenido una fuerte influencia en la futura adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera en nuestro país, lo que podría producir diversos efectos en los estados financieros, debido a que la normativa local posee ciertas diferencias con la normativa internacional.

Para todo ente de negocio es importante saber cuáles son los recursos que posee, tanto aquellos que tienen existencia física como aquellos que son intangibles, a raíz de esta situación el presente estudio se basa en los activos intangibles generados internamente.

El presente proyecto de tesis se plantea como objetivo principal efectuar un análisis de las normativas aplicables a los activos intangibles generados internamente en los criterios de reconocimiento, medición y exposición con el propósito de alcanzar el objetivo planteado, deberá realizarse en primera instancia el desarrollo del marco general en el cual se encuentra inserto el tema en estudio, para luego continuar con la recopilación de la información necesaria para efectuar el estudio, revisión de la información obtenida, efectuar el estudio del tema tratado a través de los criterios de reconocimiento, medición y exposición, explicar los aspectos relevantes que se puedan identificar al cumplir las etapas previas, comparar ambas normas, entre otros aspectos.

Cumplido el proceso de análisis se procederá a efectuar una simulación cuantitativa de la aplicación de la norma internacional en estudio. Una vez finalizado el proceso de análisis se ejecutará un proceso de discusión del tema para finalizar con las conclusiones que se desprendan de todo el proceso descrito anteriormente.

Marco Teórico

En la actualidad las comunicaciones son cada vez más instantáneas, por lo que la información debe ser acorde a estos tiempos, para que esto se cumpla el mensaje que se entrega debe ser claro, pero además de ello se requiere que los usuarios interpreten adecuadamente dicha información.

Los profesionales de la auditoria no están ajenos a la interacción de las comunicaciones, y al ser los encargados de procesar la información financiera que utilizan usuarios internos y externos para la toma de sus decisiones, dicha información debe ser clara, oportuna y preparada con el propósito de satisfacer las necesidades de los usuarios que requieran informarse.

Con el proceso de globalización de las economías, se ha hecho necesario mejorar y uniformar los estados financieros en todo el mundo, a través de la formulación y publicación de normas de contabilidad.

La uniformidad en la presentación de la información en los estados financieros comienza en Estados Unidos, cuando nace el Accounting Principles Board ⁽¹⁾ en el año 1959, este consejo emitió los primeros enunciados. Pero fue desplazado porque estaba conformado por profesionales que buscaban beneficiar las entidades donde laboraban.

Luego surgió el Financial Accounting Standard Board ⁽²⁾, este comité emitió un sin número de normas que transformaron la forma de ver y presentar la información financiera, conjuntamente con los cambios que introdujo el FASB, se crearon varios organismos entre los que se pueden mencionar: American Accounting Association ⁽³⁾, Accounting Research Bulletin ⁽⁴⁾, Auditing Standard Board ⁽⁵⁾, American Institute of Certified Public Accountant ⁽⁶⁾, entre otros.

(1) APB – Consejo de Principios de Contabilidad.

(2) FASB – Consejo de Normas de Contabilidad Financiera.

(3) AAA – Asociación Americana de Contabilidad.

(4) ARB – Boletín de Estudio Contable.

(5) ASB – Consejo de Normas de Auditoría.

(6) AICPA – Instituto Americano de Contadores Públicos.

En 1973 nace el International Accounting Standard Comité ⁽⁷⁾, por el acuerdo establecido entre institutos profesionales de: Alemania, Australia, Canadá, Estados Unidos, Francia, Holanda, Irlanda, Japón, México y Reino Unido. Por diversos acuerdos pasaron a incluirse como miembros del IASC todos los institutos profesionales que fueron miembros de la Federación Internacional de Contadores ⁽⁸⁾. Los objetivos del Comité de Normas Internacionales son:

- Desarrollar, para el interés público, un conjunto de normas generales de contabilidad de elevada calidad, comprensibles y aplicables.
- Promover el uso y aplicación rigurosa de dicha normas.
- Conseguir la convergencia entre las normas contables de ámbito nacional y las normas internacionales de contabilidad en soluciones de elevada calidad técnica.

El comité de normas internacionales hasta la fecha a emitido 41 normas, de las cuales 34 se encuentran en vigencia. Además se han realizado 31 interpretaciones de dichas normas.

Las interpretaciones tratan de materias razonablemente amplias, tales como: materias en las que existen prácticas insatisfactorias dentro del ámbito de la Norma Internacional de Contabilidad existente, o bien de nuevos aspectos asociados a una Norma Internacional de Contabilidad existente, que no fueron contemplados en el momento de desarrollar la norma.

Uno de los fundamentos teóricos de la investigación se encuentra en la NIC N° 38 “Activos Inmateriales”, la cual fue aprobada por el consejo del IASC en Julio de 1998, entrando en vigencia el 1° de Julio de 1999. La presente norma viene a derogar la NIC N° 4 “Contabilización de la depreciación, con respecto a la amortización de los activos inmateriales” y la NIC N° 9 “Coste de la investigación y desarrollo”.

(7) IASC – Comité de Normas Internacionales.

(8) IFAC - Federación Internacional de Contadores

Cabe señalar que se han realizado a la fecha dos interpretaciones a la NIC N° 38, las cuales son: SIC – 6 “Coste de modificación de los programas informáticos existentes” y la SIC – 32 “Activos inmateriales – costes de sitios web”.

En el transcurso del año 2001 se publican los nombres de los integrantes del comité y se anuncia el nuevo nombre del IASC, el cual pasa a denominarse IASB ⁽⁹⁾. Con fecha 1 de abril del 2001, el nuevo IASB asume las principales responsabilidades del IASC en relación con la emisión de las normas internacionales de contabilidad, teniendo como objetivos desarrollar y conducir las actividades establecidas por el IASC; instaurar normas contables o estándares; publicar una norma, proyecto o una interpretación.

En el año 2002 el SIC cambia su nombre por el de Comité de Interpretaciones de Información Financiera ⁽¹⁰⁾ con una obligación no sólo de interpretar las NIC y NIIF existentes, sino también de proporcionar una guía de asuntos no tratados en las NIC.

El IASB al ser un continuador de la labor comenzada por el IASC, inicia una revisión del fundamento teórico de la totalidad de normas contables internacionales existentes a la fecha, con lo cual la NIC N° 38 que entro en vigencia en el año 1999, se sometió a revisión en el año 2004, con lo cual se adhirieron nuevos fundamentos que se expresaron en una nueva NIC N° 38 “Activos Intangibles”, sustituyendo a la del año 1998 y entrando a regir a partir del 31 de Marzo del 2004.

En conjunto con la revisión expresada anteriormente se efectuó una nueva interpretación a la norma la cual esta contenida en el IFRIC N°1 “Emission Rights”, dicha interpretación señala la capitalización de las licencias de emisión de contaminantes, al existir un mercado activo para las mismas.

La NIC N° 38, regula el tratamiento contable de los activos intangibles, encontrándose en ella muchos rubros, entre los que podemos señalar: los activos intangibles generados internamente.

(9) IASB – Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

(10) IFRIC - Comité de Interpretaciones de Información Financiera.

En la NIC N° 38, la cual se refiere al tratamiento contable de los activos intangibles generados internamente, establece que se deben distinguir dos fases en la generación del posible activo: fase de investigación y fase de desarrollo, las cuales serán abordadas posteriormente en el desarrollo de la presente investigación.

En Chile los principios y normas contables son elaboradas por una Comisión encargada del tema, esta fue creada en Noviembre de 1971 por el Consejo Nacional del Colegio de Contadores de Chile.

El Colegio de Contadores tiene su origen en el Registro Nacional de Contadores, que agrupa la profesión desde 1932 por medio de la Ley N° 5.102. Posteriormente, en 1958 se creó por Ley N° 13.011, el Colegio de Contadores de Chile, para transformarse por imperio del D.L. N° 2.757 de 1979 en el actual Colegio de Contadores de Chile A.G. Los miembros de la Orden están sujetos además de las disposiciones legales mencionadas al cumplimiento de los Estatutos y Reglamentos que los organismos del Colegio aprueben.

Cabe resaltar que el Consejo Nacional aprueba los Boletines Técnicos de conformidad con las atribuciones contenidas en la letra h del artículo 13 de los Estatutos del Colegio de Contadores de Chile (artículo 13 letra g, de la ley N° 13.011), la cual faculta a dicho organismo a dictar normas relativas al ejercicio profesional.

La Comisión tiene una agenda de trabajo al estilo de IASB o IFAC, considerando dos áreas: temas a normar y temas de estudio. A la fecha, esta Comisión ha emitido los boletines técnicos N° 1 al N° 76.

El fundamento teórico de la investigación se encuentra: en la Norma Nacional en el Boletín Técnico N° 55 “Contabilización de Activos Intangibles”, este boletín fue aprobado por el Honorable Consejo Nacional del Colegio de Contadores de Chile A.G., en su sesión ordinaria del 24 de Junio de 1997, acordándose además hacer obligatoria la aplicación de las normas contenidas en este boletín para los estados financieros iniciados a partir del 1° de Enero de 1998.

Sin embargo, se considerará además para la investigación el Boletín Técnico N° 28 “Gastos de Investigación y Desarrollo”, aprobado por el Honorable Consejo Nacional del

Colegio de Contadores de Chile A.G., en su sesión ordinaria del 9 de Octubre de 1984, entrando en vigencia a contar del 1º de Enero de 1985.

En virtud de lo expuesto anteriormente y dado que Chile adoptará estas normas contables, se considera de gran importancia realizar un estudio del reconocimiento, medición y exposición de los activos intangibles generados internamente.

MARCO CONCEPTUAL

Para llevar a cabo la investigación, se requiere tener presente ciertas acepciones, las cuales se presentan a continuación:

Activo: recurso que posee la empresa, del que se espera obtener en el futuro beneficios económicos. ⁽¹⁾

Activo Intangible: activo, sin existencia material, que se posee para ser utilizado en la producción o suministro de bienes y servicios. ⁽¹⁾

Activo Intangible generado Internamente: activo inmaterial, el cual se produce al interior de la empresa distinguiéndose dos fases: fase de investigación y fase de desarrollo. ⁽¹⁾

Alcance: llegar hasta cierto punto o término. ⁽²⁾

Amortización: distribución del valor depreciable de un activo entre los años de su vida útil estimada. ⁽¹⁾

Correlación Ingreso – gasto: grado de asociación existente entre dos variables en este caso ingreso y gasto. ⁽³⁾

Costo: medición monetaria del total de recursos o insumos que se necesita para producir un bien o servicio y ponerlo en manos de los clientes o consumidores finales. ⁽⁴⁾

Costo Histórico: valor de la adquisición. ⁽¹⁾

⁽¹⁾ Comprender las Normas Internacionales de Contabilidad; O. Amat, J. Perramon, S. Aguila, F. Alemany, J. Carrenys, E. Monfort, S. Moya, T. Montlav, E. Reguant y P. Soldevila; 2ª Edición; Ediciones Gestión 2000 S.A. Barcelona 2004

⁽²⁾ Diccionario Sopena La Fuentes; Editorial Ramón Sopena S.A; 1995

⁽³⁾ Diccionario de Conceptos Económicos y Financieros; F. Martino; Primera Edición; Editorial Andrés Bello; 2001

⁽⁴⁾ Diccionario de Términos Contables, Financieros y Económicos de uso común; V. Salort; Ediciones Tributarias y Laborales Aplicadas S.A; 2006

Deterioro de valor: es la cantidad en que excede el importe en libros de un activo a su importe recuperable. ⁽⁵⁾

Estado Financiero: representación de la posición financiera de una empresa a una fecha determinada. ⁽⁴⁾

Exposición o Revelación: se refiere a la obligación de dar a conocer toda la información relevante, a través de notas complementarias a la información entregada en los estados financieros. ⁽⁶⁾

Fase de Investigación: aquellos desembolsos o gastos que se efectúan durante el estudio original y planificado, con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos. ⁽⁵⁾

Fase de Desarrollo: aquella puesta a punto de la investigación u otro tipo de conocimiento científico en un plan o diseño para la producción, antes del comienzo de su explotación comercial. ⁽⁵⁾

Fondo de Comercio: exceso de precio de adquisición sobre el valor de participación del comprador en el valor razonable de los activos y pasivos identificables adquiridos. ⁽¹⁾

Gasto: cualquier valor que se devenga y que no constituye una inversión. ⁽³⁾

Importe Amortizable: es el costo de un activo o la cantidad que lo sustituya, una vez deducido su valor residual. ⁽⁵⁾

⁽¹⁾ Comprender las Normas Internacionales de Contabilidad; O. Amat, J. Perramon, S. Aguila, F. Alemany, J. Carrenys, E. Monfort, S. Moya, T. Montlav, E. Reguant y P. Soldevila; 2ª Edición; Ediciones Gestión 2000 S.A. Barcelona 2004

⁽³⁾ Diccionario de Conceptos Económicos y Financieros; F. Martino; Primera Edición; Editorial Andrés Bello; 2001

⁽⁴⁾ Diccionario de Términos Contables, Financieros y Económicos de uso común; V. Salort; Ediciones Tributarias y Laborales Aplicadas S.A.; 2006

⁽⁵⁾ Norma Internacional de Contabilidad N°38

⁽⁶⁾ La Contabilidad Base de las Decisiones Administrativas; Maria Teresa García Castañeda; Edición 2003; Editorial Lexis Nexis; Capitulo VII; Pág. 103, 109

Medición: asignación de valores numéricos a objetos, valores o acontecimientos relacionados con la empresa. ⁽⁶⁾

Mercado Activo: es un mercado en el que se dan todas las siguientes condiciones:

- a) Los bienes o servicios intercambiados en el mercado son homogéneos;
- b) Se pueden encontrar en todo momento compradores o vendedores para un determinado bien o servicio;
- c) Los precios están disponibles para el público. ⁽⁵⁾

Reconocimiento: elemento de los estados financieros en el cual se debe reconocer un determinado hecho o transacción económica. ⁽⁶⁾

Revalorización: variación registrada en el precio de mercado de un activo. ⁽⁴⁾

Valor Razonable o Justo: cantidad por la cual puede ser intercambiado un activo, o liquidado un pasivo, entre dos partes debidamente informadas, que realizan una transacción libre. ⁽¹⁾

Valor Residual: es el importe estimado que la entidad podría obtener actualmente por la enajenación o disposición por otra vía del activo, después de deducir los costes estimados por tal enajenación o disposición, si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil. ⁽⁵⁾

(1) Comprender las Normas Internacionales de Contabilidad; O. Amat, J. Perramon, S. Aguila, F. Alemany, J. Carrenys, E. Monfort, S. Moya, T. Montlav, E. Reguant y P. Soldevila; 2ª Edición; Ediciones Gestión 2000 S.A. Barcelona 2004

(2) Diccionario Sopena La Fuentes; Editorial Ramón Sopena S.A; 1995

(3) Diccionario de Conceptos Económicos y Financieros; F. Martino; Primera Edición; Editorial Andrés Bello; 2001

(4) Diccionario de Términos Contables, Financieros y Económicos de uso común; V. Salort; Ediciones Tributarias y Laborales Aplicadas S.A; 2006

(5) Norma Internacional de Contabilidad N°38

(6) La Contabilidad Base de las Decisiones Administrativas; María Teresa García Castañeda; Edición 2003; Editorial Lexis Nexis; Capítulo VII; Pág. 103, 109

Vida útil: es

- (a) el período durante el cual se espera utilizar el activo amortizable por parte de la entidad; o bien
- (b) el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad. ⁽⁵⁾

⁽⁵⁾ Norma Internacional de Contabilidad N°38

Planteamiento del Problema

Considerando que el país es partícipe de un mundo globalizado, en que la información financiera está al alcance de todos los usuarios, Chile no podía quedar al margen de este desarrollo, por lo que en un futuro muy próximo nuestro país se verá en la necesidad de adoptar las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS), como una forma de uniformar la información contable entregada a los usuarios.

Por ello es indispensable analizar desde ya la aplicación de estas normas, debido al desconocimiento actual del efecto que tendrán en nuestros estados financieros la aplicación de las IFRS (International Financial Reporting Standards).

Dada la relevancia que tienen para cualquier entidad sus recursos, y ante la evolución de los negocios y las características actuales del mercado, los denominados “activos intangibles” contemplan una serie de inversiones y han adquirido mayor notoriedad en el escenario financiero actual.

Sin embargo, el rubro intangibles es extenso en sus características conceptuales, debido a que se define como intangible: “a un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física” (Fuente: NIC N° 38).

Uno de los elementos que subdividen a este tipo de inversiones, considera la existencia de activos intangibles desarrollados internamente por la empresa. Este tipo de activos presenta dificultad para ser designados como tales, dado que es complejo determinar su creación e identificar el momento en que estos reportarán beneficios futuros, entre otros aspectos.

Al efectuar una reflexión comparativa, entre la actual norma que rige en nuestro país con la norma internacional, surge la interrogante respecto del tratamiento contable vigente de los activos intangibles.

Los activos intangibles desarrollados internamente consideran dos fases para su reconocimiento: fase de investigación y fase de desarrollo.

Al efectuar la fase de investigación, el gasto en que se incurra, se considerará gasto del período. Esto es debido a que en la fase de investigación del proyecto, la empresa no puede demostrar la existencia de ningún activo de carácter intangible. A su vez la fase de desarrollo para ser reconocido un activo intangible como tal, la norma internacional señala una serie de requisitos que debe cumplir esta fase.

De este modo surgen una serie de interrogantes, debido que al efectuar un análisis comparativo entre la norma nacional e internacional se observan semejanzas y diferencias entre ambos cuerpos normativos, siendo estas últimas las que podrán provocar divergencias en el reconocimiento, la medición y exposición de los activos intangibles generados internamente. Lo anterior lleva a plantearse que efecto financiero producirá la aplicación de las normas internacionales en los activos intangibles generados internamente y su presentación en los estados financieros en Chile.

El presente proyecto de tesis pretende analizar el efecto financiero generado por la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera en Chile para los activos intangibles generados internamente, a través de un análisis comparativo entre la normativa internacional y nacional basándose en los criterios de reconocimiento, medición y exposición a Noviembre del 2006.

Objetivos

Generales:

Analizar los aspectos de reconocimiento, medición y exposición contenidos en la norma internacional para los activos intangibles generados internamente y el efecto generado en los estados financieros en Chile derivado de su aplicación.

Específicos:

1. Identificar la normativa chilena relacionada al Activo Intangible y describir el tratamiento contable asociado a los aspectos de reconocimiento, medición y exposición.
2. Identificar la normativa internacional relacionada al Activo Intangible y describir el tratamiento contable asociado a los aspectos de reconocimiento, medición y exposición.
3. Preparar un análisis comparativo entre las normas nacionales e internacionales referidas a los Activos Intangibles, distinguiendo similitudes y discrepancias entre ambos cuerpos normativos.
4. Determinar el efecto financiero de la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera, referidas a los activos intangibles generados internamente, en los estados financieros nacionales.

Metodología

- Identificar la normativa chilena relacionada al Activo Intangible y describir el tratamiento contable asociado a los aspectos de reconocimiento, medición y exposición.
 1. Recopilación de los antecedentes que traten la normativa nacional, asociada a los activos intangibles.
 2. Revisión de la normativa nacional, que desarrolle el tema de los activos intangibles.
 3. Estudio a través de los criterios de reconocimiento, medición y exposición.
 4. Explicación de los aspectos relevantes del tratamiento contable, para los activos intangibles según la normativa nacional.

- Identificar la normativa internacional relacionada al Activo Intangible y describir el tratamiento contable asociado a los aspectos de reconocimiento, medición y exposición.
 1. Recopilación de los antecedentes que traten la normativa internacional, asociada a los activos intangibles.
 2. Revisión de la normativa internacional, que desarrolle el tema de los activos intangibles.
 3. Estudio a través de los criterios de reconocimiento, medición y exposición.
 4. Explicación de los aspectos relevantes del tratamiento contable, para los activos intangibles según la normativa internacional.

- Preparar un análisis comparativo entre las normas nacionales e internacionales referidas a los Activos Intangibles, distinguiendo similitudes y discrepancias entre ambos cuerpos normativos.
 1. Elaboración de un cuadro comparativo con la información obtenida en los objetivos anteriores.
 2. Estudio del contenido que entregue el cuadro comparativo.
 3. Confrontación de la información obtenida a través del cuadro comparativo.
 4. Descripción de las similitudes y discrepancias que se encuentren al confrontar la información obtenida a través del cuadro comparativo.

- Determinar el efecto financiero de la aplicación de las Normas Internacionales de Información Financiera referidas a los activos intangibles generados internamente en los estados financieros nacionales.
- 1. Presentación de una simulación cuantitativa, basada en un balance general, de la aplicación de la Norma Internacional de Información Financiera estudiada.

Análisis y Discusión

Globalización de la Economía Mundial

Qué es la Globalización y Aspectos Generales

En estos tiempos en que los mercados se encuentran en una creciente apertura, la interacción de las economías ha aumentado crecientemente, disminuyendo las barreras arancelarias impuestas por algunos países al realizar sus transacciones con el fin de darle un mayor impulso a la economía mundial.

El concepto de globalización no posee una definición exclusiva debido que al ser utilizado en diversos contextos, sus acepciones cambian dependiendo del escenario en que se presente. Por lo que podríamos relacionar el término globalización, a un carácter financiero el cual se refiere a los avances tecnológicos y la apertura de los mercados de capitales, o bien a las transacciones de bienes y servicios que se realizan a nivel mundial.

Al buscar una definición que englobe ambos conceptos encontramos una contenida en el Diccionario de la Lengua Española el cual define el término globalización como: “tendencia de los mercados y de las empresas a extenderse, alcanzando una dimensión mundial que sobrepasa las fronteras nacionales”.

El proceso de globalización se ha desarrollado principalmente en los últimos 30 años, siendo sus principales factores los siguientes: la reducción de barreras arancelarias, los avances en la estabilización y en la política de apertura, desregularización e innovaciones tecnológicas y por último la liberación de los flujos de capitales.

Para que las empresas y mercados rompan de cierta forma las fronteras existentes estableciendo relaciones comerciales, no es suficiente con eliminar barreras económicas o físicas, sino que además es necesario utilizar un lenguaje y una moneda universal en el mundo de los negocios, lo cual ya es una realidad en estos tiempos, sin embargo se encuentra pendiente la misión de uniformar la información financiera empleada por los

partícipes de las negociaciones comerciales, que se realicen con el propósito de lograr la apertura de los mercados.

Participación de Chile en la Economía Mundial

Chile ha participado en el proceso de globalización a partir de los años 70 con lo cual a partir de esta fecha ha introducido diversas reformas con el propósito de apoyar este proceso. Algunas de estas reformas consideran avances notables en estabilidad financiera, integración de la economía al resto del mundo y por último políticas pro-competencia.

En los años 90 la economía de nuestro país creció notablemente en comparación al resto del mundo, este crecimiento ha permitido en los últimos 16 años avanzar en diversas materias tales como: tecnología, comercio, entre otras.

Esto ha facilitado la participación de Chile en economías más desarrolladas, permitiendo un mayor y mejor trato en relaciones regionales y bilaterales, beneficiando a exportadores e importadores en términos de seguridad legal y económica.

Al ser Chile integrante de un mundo globalizado, este se ha visto en la necesidad de buscar apoyo y complementarse con otros países con el propósito de no quedar fuera de este proceso, a través de diversos acuerdos y tratados internacionales de libre comercio entre los que se encuentran: Acuerdos de Alcance Parcial y Acuerdos de complementación económica con Bolivia, Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela, estando en vigencia los Tratados de Libre Comercio (TLC), con Canadá, México, Centroamérica, Unión Europea, Estados Unidos, China, entre otros.

Además Chile participa activamente en MERCOSUR, APEC, ALCA y otros foros multilaterales.

Debido a que el país es un participante activo de la economía mundial y cada vez ha tomado mayor relevancia en cuanto a su participación en decisiones trascendentales que afectan la economía local y mundial, es necesario que Chile tenga que adoptar Normas

Internacionales de Contabilidad las cuales permitan uniformar la información financiera entregada a los usuarios internos o externos según amerite el hecho económico que se desee informar.

Fundamentos de Chile para la Adopción de las NIC

Chile al suscribir diversos tratados internacionales ha ampliado sus redes para efectuar intercambios comerciales, por lo que en un comienzo nuestro país se planteó las alternativas de adoptar o adaptar las normas internacionales de contabilidad, con el propósito de homogenizar la información financiera entregada a sus usuarios.

Para lograr entender la diferencia entre los términos de adoptar y adaptar es necesario explicar el significado para cada término. De acuerdo al diccionario de la Lengua Española, adoptar es “tomar resoluciones o acuerdos con previo examen o deliberación”, entendiéndose por adaptar “acomodar, ajustar algo a otra cosa”.

El Colegio de Contadores de Chile ante la interrogante que se planteó con respecto, si el país adoptará o adaptará la Normativa Internacional señaló: “La posibilidad de adaptar debería quedar limitada a eventuales normas de transición, que permitan absorber los impactos del cambio”. De acuerdo a lo anterior se puede concluir que Chile adoptara las Normas Internacionales de Contabilidad.

En la actualidad se posee una normativa contable local, diseñada con el fin de informar exclusivamente a los usuarios chilenos, a partir de lo anterior se desprende que al existir una creciente inversión extranjera en nuestro país las empresas multinacionales al presentar sus estados financieros estos no son comprendidos a cabalidad en sus países de origen, lo que cada vez es mas recurrente debido a la participación que experimenta Chile actualmente en la economía mundial.

Nuestro país quizás no sentía la necesidad de converger hacia una norma contable uniforme, en la medida que existiesen dos normativas contables, la estadounidense y la europea. Sin embargo, en nuestro país con fecha 23 de Septiembre de 1997 ya se había planteado la interrogante de converger hacia una normativa internacional, lo cual se

plasma en la aprobación del Boletín Técnico N° 56 “Principios y Normas de Contabilidad”, el que viene a expresar que en ausencia de alguna norma contable local que establezca el tratamiento de cierta materia, se deberá recurrir en primera instancia al tratamiento contable expresado por las Normas Internacionales de Contabilidad, en segundo lugar se examinarán los pronunciamientos de organismos extranjeros compuestos por contadores expertos que deliberan sobre asuntos de contabilidad y por último se observarán las prácticas o pronunciamientos bastante reconocidos como generalmente aceptados, por representar la práctica sobresaliente, dentro de una industria particular, o la aplicación inteligente en materia de conocimiento a circunstancias específicas de pronunciamientos que son generalmente aceptados.

Debido a los diversos acuerdos y tratados comerciales entre los continentes europeo, asiático y americano, ha conllevado a que en un futuro próximo, específicamente en el año 2009, existirá una normativa contable internacional la cual tratará de uniformar la información financiera, además de proporcionar un criterio único para la elaboración y preparación de los estados financieros, siendo los partícipes de los acuerdos internacionales los principales beneficiados.

Para que Chile logre homogenizar la información financiera es necesario entre algunas medidas, modificar aquellas normas actualmente existentes, es decir los boletines técnicos que fueron emitidos en una base distinta a la normativa internacional, actualizar las normas ya emitidas en base a normativa internacional, normar materias que no están tratadas localmente y por último mantener procesos de actualización permanente para seguir vigentes en la cambiante realidad internacional.

Con el propósito de que nuestro país logre alcanzar las medidas antes señaladas, el Colegio de Contadores de Chile ha dispuesto un plan de convergencia, el cual trata de efectuar un cambio paulatino de normativas con el fin de estudiar, capacitar y difundir la nueva normativa a adoptar.

Normas Nacionales e Internacionales

Encargados de Elaborar las Normas

La normativa contable se puede definir como una proposición amplia que se adopta con el propósito de servir como regla de conducta o práctica en asuntos contables.

Mencionada normativa se basa en principios y normas contables, las cuales son elaboradas por profesionales agrupados en organismos, tanto nacionales como internacionales.

Los organismos encargados de la elaboración de la normativa contable son diversos entre los que destacan, profesionales del área colegiados y asociaciones gremiales.

El objetivo principal de estas organizaciones es elaborar una normativa contable que sirva de base para la confección de los estados financieros.

Normativa Internacional

La globalización de los mercados ha promovido de cierta forma un marco contable mundialmente aceptado, con el propósito de lograr uniformidad en la información financiera proporcionada por los estados financieros de interés público.

Con el propósito de descubrir quienes son los encargados de elaborar la normativa internacional debemos remontarnos a los primeros pronunciamientos de carácter internacional referentes a la normativa contable.

En el año 1973 se emite en Estados Unidos, el primer Financial Accounting Standard Board (FASB), base de los USGAAP, este comité ha tenido gran incidencia en la profesión contable ya que se han emitido varios números de normas que transformaron la forma de ver y presentar la información contable aplicable obligatoriamente a las compañías que presentan sus estados financieros a las bolsas y organismos reguladores americanos.

En el mismo año, en Londres se realiza un acuerdo con el propósito de crear el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC), teniendo por representantes a los organismos profesionales de contabilidad de Australia, Canadá, Francia, Alemania, Japón, México, Países Bajos, Reino Unido / Irlanda, y Estados Unidos.

Entre los objetivos del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad se encuentran: el desarrollo para el interés público de un conjunto de normas generales de contabilidad de elevada calidad, comprensibles y aplicables; promover el uso y aplicación rigurosa de dichas normas; conseguir la convergencia entre las normas contables de ámbito nacional y las normas internacionales de contabilidad en soluciones de elevada calidad técnica.

Por diversos acuerdos pasaron a incluirse como miembros del IASC todos los institutos profesionales que fueron miembros del Consejo de la Federación Internacional de Contadores.

En el año 1994 se establece un Consejo Consultivo del IASC con responsabilidades de supervisión y financiación.

Se constituye en 1997 el Comité de Interpretaciones Permanente (SIC), formado por 12 miembros con derecho a voto. Su misión es crear interpretaciones de las NIC para que el IASC las apruebe definitivamente. Además se crea un grupo de trabajo estratégico con el objetivo de elaborar recomendaciones que permitan mejorar la estructura y el funcionamiento futuro del IASC.

En el año 1999 el Consejo del IASC aprueba unánimemente su reestructuración en un consejo de 14 miembros, 12 a tiempo completo, bajo un consejo de administradores independiente.

En el año 2000 se constituye un Comité de Designaciones puntuales con la finalidad de designar a los administradores que supervisarán la nueva estructura del IASC. El comité de designaciones nombra a los primeros administradores.

Durante el mismo año se designa a Sir David Tweedie (presidente del Consejo de Normas de Contabilidad de Reino Unido), como el primer Presidente del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad reestructurado.

En el transcurso del año 2001 se publican los nombres de los integrantes y se anuncia el nuevo nombre del IASC, el cual pasa a denominarse IASB. Con fecha 1 de abril del 2001, el nuevo IASB asume las principales responsabilidades del IASC en relación con la emisión de las normas internacionales de contabilidad, teniendo como objetivos desarrollar y conducir las actividades establecidas por el IASC; instaurar normas contables o estándares; publicar una norma, proyecto o una interpretación.

El IASB mantiene reuniones con los presidentes de los ocho organismos encargados de la emisión de normas contables con los que mantiene una vinculación formal, con objeto de comenzar a coordinar agendas y establecer objetivos para la convergencia de las normas.

En el año 2002 el SIC cambia su nombre por el de Comité de Interpretaciones de Información Financiera (IFRIC) con una obligación no sólo de interpretar las NIC y NIIF existentes, sino también de proporcionar una guía de asuntos no tratados en las NIC o NIIF. Entre los objetivos que tiene el IFRIC se encuentra el estudio de las interpretaciones a situaciones contables que conlleva a prácticas insatisfactorias, estudio de interpretaciones a situaciones emergentes las cuales no han sido cubiertas en el momento en que se desarrolla.

El IASB y el FASB firman un acuerdo conjunto sobre convergencia. Lo que da como resultado que en el año 2003 se produzca la publicación de la primera norma definitiva NIIF 1 y el primer borrador de interpretación del IFRIC, dando origen a una serie de publicaciones de carácter internacional.

Normativa Nacional

En Chile la organización que más se ha encargado del estudio, difusión y aplicación de la normativa contable, en especial de los principios de contabilidad generalmente aceptados, es el Colegio de Contadores de Chile A.G, que cumple la misión de dictar normas relativas al ejercicio profesional.

Sin embargo existen ciertas entidades reguladoras chilenas que también poseen la facultad de emitir normas de contabilidad, como es el caso de la Superintendencia de Valores y Seguros (SVS), acordándose con esta última entidad que las normas básicas deben ser formuladas por el Colegio de Contadores, facilitando de esta forma que la SVS pueda concentrarse en su principal rol, de regulador del mercado. Por su parte la Superintendencia de Valores y Seguros puede generar normas de tipo prescriptivo y normas aplicables a industrias específicas.

Cabe señalar la existencia de otra entidad reguladora en Chile como es el caso del Servicio de Impuestos Internos (S.I.I.), este se define como el organismo encargado de la fiscalización y recaudación de impuestos, tanto de las empresas como personas jurídicas y de todo individuo como persona natural. Sin embargo como su tarea esta orientada a suministrar normativa con fines tributarios, no será considerado debido a que en este estudio se efectuará el análisis de la normativa desde el punto de vista financiero – contable.

Colegio de Contadores de Chile

El Colegio de Contadores de Chile, tiene su origen en el Registro Nacional de Contadores, que agrupó la profesión en 1932 por medio de la Ley Nº 5.102. Posteriormente en 1958 se creó por la Ley Nº 13.011 el "Colegio de Contadores de Chile", para transformarse por imperio del D.L. Nº 2.757 de 1979 en el actual Colegio de Contadores de Chile A.G.

El Colegio es la única entidad de derecho privado que tiene la facultad de emitir normas que son de aplicación general en el país para el ejercicio de la profesión contable.

Los integrantes del colegio, además de las disposiciones legales mencionadas a las que se encuentran regulados, deben acogerse al cumplimiento de los estatutos y reglamentos que apruebe el propio colegio.

La estructura del Colegio de Contadores se encuentra dada por un Directorio que posee el nombre de Consejo Nacional y por Consejos Regionales establecidos en cada una de las regiones del país, pudiendo establecerse, además, Consejos Regionales, provinciales y comités locales, en Provincias o Comunas donde las necesidades, tanto geográficas como numéricas lo aconsejen.

En la práctica el rol normativo se comenzó a ejercer efectivamente en Enero de 1973, mediante la aprobación del Boletín Técnico N° 1: "Teoría Básica de la Contabilidad".

En cuanto a las relaciones que mantiene actualmente el Colegio de Contadores puede señalarse que mencionada entidad es miembro activo de la Federación de Colegios Profesionales Universitarios de Chile. Además mantiene un estrecho contacto con: Ministerios y Servicios Públicos, Dirección Nacional del SII, Contraloría General de la República, Superintendencias, Congreso Nacional, Organizaciones Gremiales y Empresariales.

Cabe señalar que dicha entidad es miembro activo de organismos internacionales como por ejemplo: International Federation of Accountants (IFAC), Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC), Jornadas de Ciencias Económicas del Cono Sur, Grupo Integración Mercosur de Contadores, Economistas y Administradores (GIMCEA) y American Free Trade Agreement Committee on Financial Reporting matters (AFTA Group).

El Colegio de Contadores al ver la necesidad que tiene Chile de uniformar la información financiera ha asumido un compromiso con los reguladores y principales agentes económicos del país con el propósito de desarrollar un proyecto que tiene por objeto adoptar las normas internacionales de contabilidad (IFRS – NIIF), con meta en el año 2009.

Activo

Con el objeto de describir el contexto en que se encuentran los activos intangibles desarrollados internamente, es necesario comprender el marco contable en el cual se encuentran insertos. Por lo cual se comenzará el estudio de lo más general hasta llegar al tema específico a desarrollar.

Concepto contable de Activo

De acuerdo a una definición entregada por la docente María Teresa García señala como activo: “un recurso controlado por la empresa como resultado de eventos pasados, y cuyos beneficios económicos futuros se espera que fluyan a la empresa”.

Otra definición de activo, encontrada en el diccionario de conceptos económicos, define a un activo como: “todo bien o elemento tangible o intangible susceptible de valorización sobre los cuales la empresa tenga derecho de propiedad”.

En estas definiciones se pueden identificar diversos elementos que deben concurrir para clasificar a un activo como tal.

Al analizar las definiciones señaladas se pueden desprender diversas características que deben encadenarse para lograr que una partida sea clasificada como activo, en consecuencia este rubro debe comprender bienes, recursos o derechos sobre terceros que sean de propiedad de la empresa o que esta controle, estos al ser utilizados en la gestión empresarial deben poseer la capacidad de generar beneficios futuros.

Cabe señalar que existen activos que pueden ser clasificados como tangibles o intangibles. Entendiéndose por tangibles los que tienen existencia material e intangible aquellos bienes inmateriales o incorpóreos sobre los cuales la empresa tiene derechos de propiedad.

Reconocimiento, Medición y Exposición de los Elementos de los Estados Financieros

Para la comprensión de los elementos de los estados financieros se trabajará con las definiciones proporcionadas por la docente María Teresa García.

Reconocimiento

El primer elemento a estudiar será el reconocimiento, entendiéndose por este “el proceso de registro formal de un ítem y su eventual información como uno de los elementos que forman los estados financieros. Este proceso se aplica en el procesamiento de los datos que se van a transformar en información y determinar cuándo y cómo registrar o reconocer un hecho económico o una transacción”.

Además para que se lleve a cabo el reconocimiento de una partida esta debe cumplir con cuatro requisitos: debe cumplir con las características de un elemento específico de los estados financieros; debe ser medible objetivamente en términos monetarios, de forma confiable; debe ser relevante, es decir tener valor informativo; su valor informativo debe ser verdadero, confiable y neutral.

Sin embargo los requisitos antes señalados son de carácter general, debiendo examinarse los requisitos especiales existentes para cada partida de los estados financieros.

Reconocimiento de los Activos

Cuando nos referimos al reconocimiento de los activos debemos unir los requisitos señalados de carácter general con la definición indicada anteriormente para los activos.

La principal característica que lleva a una empresa a tener activos se asocia directamente al beneficio económico futuro que estos generen, ya que si no es posible que se obtenga el beneficio antes señalado no se estará en presencia de un activo sino de un gasto.

Se debe tener presente la correlación que existe entre el reconocimiento de un activo con otro tipo de reconocimiento, con el propósito de preservar la dualidad económica, por ejemplo cuando se efectúa una compra al contado, se produce un aumento y una disminución de un activo.

Medición

Se entiende por medición, “la asignación de valores numéricos a objetos, valores o acontecimientos relacionados con la empresa. Dichos valores numéricos contablemente se refieren a unidades monetarias”.

La medición complementa al proceso de reconocimiento, ya que esta trata de cuantificar el sacrificio económico que debió efectuarse con el propósito de adquirir el bien.

Para efectuar el proceso de medición se deben considerar diversos métodos que se han desarrollado con este fin. Entre los que se encuentran:

Costo histórico: de acuerdo a lo que señala el Boletín Técnico N° 1 del Colegio de Contadores de Chile A.G se desprende lo siguiente: “el registro de las operaciones se basa en costo histórico (producción, adquisición o canje), salvo que para concordar con otros principios se justifique la aplicación de un criterio diferente”.

De lo anterior se desprende que el método de costo histórico trata de valorizar los bienes adquiridos al precio que fue pagado o adeudado al momento de su adquisición.

Costo de Reposición: tal método consiste en valorizar los bienes al valor del momento, es decir, al precio de mercado que cuesta reponer dichos bienes.

Valor de Realización: consiste en valorizar los bienes al valor que la empresa podría obtener si los vendiera en el mercado.

Valor presente o valor actual: se trata del valor presente de los futuros flujos de caja, descontados a una tasa de interés.

Valor económico o valor justo: consiste en el valor acordado entre un comprador y un vendedor, entendidos en el tema, en la transacción de un bien.

De los métodos de medición expuestos anteriormente, se puede señalar que el más utilizado es el Costo histórico, sin embargo con el pasar del tiempo se han aplicado otros métodos.

Medición de los Activos

Para referirnos a la medición de los activos no es necesario que cumplan ciertos requisitos especiales para efectuar el proceso de medición, ya que lo que se trata es determinar el costo del bien o servicio adquirido.

La diferencia de la medición entre un gasto y un activo radica en que este último permanecerá en la empresa hasta su posterior venta o utilización.

Para realizar el proceso de medición de un activo generalmente se utiliza el método del costo histórico debido a que es considerado el más confiable y verificable, ya que cuenta con documentación de respaldo.

Cabe señalar que al estar en presencia de mercados inflacionarios, el valor de los bienes queda valorizado a un valor muy inferior al real, lo que distorsiona las cifras en los estados financieros, para evitar de cierta forma este efecto se recurre a los ajustes por corrección monetaria.

En la actualidad existen diversos estudios que tratan de explicar, reconocer y valorar los activos intangibles en las organizaciones, entre los que se encuentran: Modelo Navigator de Skandia, Modelo Intelectual Assets Monitor, Balanced Business Scorecard, Modelo Intelect, Capital Intelectual, Modelo Andersen, Modelo de Gestión del Conocimiento de KPMG Consulting, entre otros.

Todos los modelos señalados anteriormente, fueron desarrollados entre los años 1996 y 1999, por lo que pueden existir más modelos sobre la temática planteada. Además en estos se distingue claramente la presencia de tres elementos esenciales: Capital Humano, Capital Estructural y Capital Relacional.

Exposición o Revelación

Se entiende por exposición, el proceso que se realiza con el fin complementar la información cuantitativa expresada en los estados financieros, a través de notas explicativas.

Las notas explicativas sirven para explicar operaciones que por su naturaleza o características no son dadas a conocer o bien no se comprenden en los estados financieros.

Este elemento en los estados financieros es de suma importancia debido a que cumple con la obligación de dar a conocer toda la información relevante expresada en los estados financieros.

Revelación de los Activos

La exposición para las partidas que integran los rubros de activo no difiere con el criterio general mencionado anteriormente, debido a que se debe informar a través de notas explicativas toda la información que permita interpretar la situación financiera de estos.

Clasificación de los Activos

La clasificación que se realiza en los estados financieros, específicamente cuando nos referimos al balance, para el rubro de los activos, consiste en distinguir los recursos del corto plazo de los de largo plazo y luego ordenarlos de acuerdo al grado de liquidez que estos presenten.

Según la clasificación que proporciona el profesor Gabriel Torres Salazar en su libro “Contabilidad, Información y Control en las Empresas”, ordena a los activos en activos circulantes y activos fijos. En los activos circulantes se comprenden todos aquellos fondos disponibles que tienen las características de venderse, cobrarse o consumirse dentro del plazo de un año, a contar de la fecha del balance. En cuanto a los activos fijos comprenden todos aquellos recursos que puedan venderse o consumirse en un plazo superior a un año.

Por otra parte la Superintendencia de Valores y Seguros en su circular 1.501 proporciona una clasificación muy similar a la anterior, debido a que la circular incorpora a la clasificación señalada por Torres Salazar, un nuevo ordenamiento, separando los activos que se presentan en el balance en: activo circulante, activo fijo y otros activos.

La circular define cada uno de estos conceptos de la siguiente forma:

Activo Circulante: incluye aquellos activos o recursos de la empresa que serán realizados, o consumidos dentro del plazo de un año a contar de la fecha de los estados financieros.

Activo Fijo: como componentes del activo fijo se deberá clasificar todos los bienes que han sido adquiridos para usarlos en la explotación social y sin el propósito de venderlos.

Otros Activos: aquellos activos de la empresa no clasificados como activos circulantes y como activo fijo, corresponderá incluirse en este rubro, que estará compuesto por aquellos activos y recursos de la empresa que no serán realizados, vendidos o consumidos dentro del plazo de un año a contar de la fecha de los estados financieros.

Dentro de estos ordenamientos es posible apreciar un sin número de partidas que lo componen, las cuales dependerán de sus características propias en que orden se considerarán para la presentación del balance.

Cabe destacar que para el presente estudio, se centrará la atención en los activos intangibles, los cuales se encuentran en el balance según la circular 1.501 de la Superintendencia de Valores y Seguros en “Otros Activos”.

Activos Intangibles

En los estados financieros se pueden reconocer activos que no poseen existencia corpórea o física, siendo recursos sobre los cuales la empresa tiene derechos y se espera que estos sean capaces de generar beneficios futuros que fluyan hacia esta, los cuales se denominan activos intangibles.

De acuerdo a la definición entregada por el profesor Oscar Bernal se entiende por activo intangible aquellos que comúnmente son llamados nominales y que deben corresponder a inversiones efectivas, o sea que la empresa halla pagado un valor por ellos; al respecto se hace notar que no es un principio de contabilidad generalmente aceptado, simplemente, asignarle un valor estimado a un activo nominal, ya que en este caso no hay una inversión efectiva, simplemente es una elucubración imponiendo un valor teórico o supuesto, aunque existen fundados antecedentes que demuestren que se trata de algo valioso.

Al remitirnos a la normativa contable nacional encontramos otra definición para activo intangible la cual señala, “corresponde a aquellos activos que, sin tener existencia física o corpórea, han implicado un costo de adquisición para la empresa y son aprovechables en el negocio”.

Por su parte la normativa internacional define activo intangible como “activo identificable, de carácter no monetario sin apariencia física, que se tiene para ser utilizado en la producción o suministro de bienes y servicios, para ser arrendado a terceros o para funciones relacionadas con la administración de la entidad”.

Como se desprende de las definiciones antes dadas, se asocia directamente la acepción de activo con la de intangible, siendo el nombre proporcionado a la partida el más adecuado para su identificación, debido a que no dificulta el entendimiento del contenido representado por los activos intangibles, dentro de este rubro encontramos por ejemplo: derechos de propiedad, como patentes, derechos de llave, gastos de organización y de instalación de la compañía, tecnología propia, calidad de los ejecutivos y del personal, entre otros.

Características de los Activos Intangibles:

Los activos intangibles poseen características que al identificarlas colaboran con el reconocimiento de estos.

Entre las características mas destacables se encuentran:

- Deben representar derechos o privilegios que se adquieren con la intención de generar ingresos y beneficios en el futuro; de lo contrario, se consideran gastos o pérdidas del ejercicio.
- Los beneficios futuros esperados de los activos intangibles, deben poseer la certeza de generar beneficios para la empresa, ya sea incrementando los ingresos o reduciendo los costos.
- Este tipo de activo no tiene naturaleza física, son incorpóreos, lo que no impide que puedan tener un valor muy alto para la empresa.
- Deben tener una participación en la actividad empresarial, ya sea la actividad principal, accesorio o complementaria a la principal.
- No es fácil determinar la vida útil o el período de generación de ingresos, debido a que son múltiples los factores que pueden afectar el beneficio futuro esperado por la empresa.

Clasificación de los Activos Intangibles:

Existen diversos criterios para clasificar los activos intangibles, en el presente trabajo de investigación la clasificación se realizará según el origen o la forma como estos activos se incorporan a la empresa, además de la proporcionada por la normativa contable nacional.

De acuerdo al origen o la forma de los activos intangibles y según la docente M. Teresa García, este tipo de activos se clasifica en:

- Bienes adquiridos o de inversión: son aquellos que la empresa adquirió a un tercero, ya sea a través de una inversión efectuada en forma individual, o bien que se trate de una inversión en que el intangible forma parte de un todo.
- Bienes autogenerados o de estimación: corresponden a la estimación que la empresa hace de un valor equivalente al prestigio, clientela, fama, etc., del bien producido o del negocio. En este caso no se trata de la compra de un bien, sino de la estimación del valor del intangible que la empresa desarrollo o autogeneró a través de su propio esfuerzo.

Según la normativa contable nacional los activos intangibles pueden clasificarse en:

- Activos Identificables: son aquellos que se pueden identificar separadamente del resto de los activos.
- Activos no Identificables: corresponde a aquellos que no pueden separarse de la empresa y existen mientras la empresa exista.

Reconocimiento, Medición y Revelación de los Activos Intangibles:

Basándose en la clasificación utilizada para los activos intangibles y en los aspectos generales utilizados para el reconocimiento, la medición y revelación como elementos de los estados financieros, se procederá al estudio de dichos elementos para los activos intangibles.

Para efectuar el reconocimiento y la medición de los activos intangibles cabe tener presente: la clasificación de estos, adquiridos o autogenerados, al ser activos deben generar beneficios futuros y además deben ser medibles objetivamente en términos monetarios lo que repercutirá principalmente al momento de su reconocimiento y su medición.

Cabe señalar que lo se desprende de la normativa nacional para el caso de los activos intangibles autogenerados, debido a que estos carecen de un valor de adquisición y no pueden ser medidos confiablemente ya que se basa en una estimación para determinar el valor de estos, no puede realizarse su reconocimiento como activo. Además la normativa local establece que su existencia y valorización estimada solo se puede revelar en una nota explicativa en los estados financieros.

Por su parte los activos adquiridos no presentan el cuestionamiento de los autogenerados ya que estos poseen un valor asignado, sin embargo cabe tener presente que este valor sea confiable y además debe tenerse certeza que el activo generará beneficios futuros que fluyan hacia la empresa, para que puedan ser reconocidos y medidos en el activo.

Cabe señalar la importancia que tiene la revelación en notas explicativas para los activos intangibles autogenerados, debido que al no poseer existencia física y un valor de adquisición asociado a su generación no puede efectuarse el reconocimiento y medición para este tipo de activo, por lo tanto si no fuera a través de la información obtenida en las notas explicativas, los usuarios de los estados financieros no tendrían conocimiento de la existencia de este tipo de activo.

Entre la información que se puede obtener a través de notas explicativas se puede señalar que en ellas se exponen los criterios utilizados para valorizar y amortizar los activos intangibles, los tipos de intangibles y el cargo por amortización del período o cualquier otro antecedente que sea relevante.

Normativa Profesional Aplicable a los Activos Intangibles

Normativa Nacional

Para el desarrollo del presente trabajo de investigación se abarcara en este punto la normativa contable nacional, referida a los Activos Intangibles específicamente al Boletín Técnico N° 55.

Con fecha 24 de Junio de 1997 fue aprobado el Boletín Técnico N° 55 “Contabilización de Activos Intangibles”, el cual fue preparado por la Comisión de Principios y Normas de Contabilidad del Colegio de Contadores de Chile A.G., entrando a ser obligatorio a partir del 1° de Enero de 1998.

Este boletín fue desarrollado con el propósito de proporcionar pautas relacionadas a como efectuar la contabilización de los activos intangibles, para lo cual señala ciertos requisitos y criterios a utilizar en el proceso de valorización tanto inicial como en el transcurso de la vida útil de dicho activo.

El Boletín Técnico N° 55, establece los principios de contabilidad que se deben aplicar a los activos intangibles, definiendo a estos como “aquellos activos que, sin tener existencia física o corpórea, han implicado un costo de adquisición para la empresa y son aprovechables en el negocio”. Además dicho cuerpo normativo divide estos activos en dos grupos: identificables y no identificables.

El reconocimiento que establece el boletín técnico tratado, para reconocer un intangible como activo se desprende lo siguiente: el valor de un activo intangible equivale a su costo de adquisición, incluyendo todos los costos y gastos asociados directamente con la adquisición del intangible. La capitalización de los activos intangibles debe hacerse solo cuando hayan sido comprados o adquiridos de otra forma. El requisito que debe cumplir el activo intangible para ser reconocido como activo y no como gasto, es que exista una razonable certeza que será capaz de generar beneficios futuros para la empresa; ya sea incrementando los ingresos o reduciendo los costos en un monto suficiente que permita ser absorbido a través de su amortización. Los gastos de mantener activos intangibles deben registrarse como gasto del período en que se incurre. Los costos por renovación de

un intangible deberán activarse, si se espera que generen beneficios futuros a la empresa. En ningún caso se podrán activar los costos y gastos incurridos en el desarrollo interno de activos intangibles ni estimaciones de su valor económico.

Cabe señalar que los activos intangibles adquiridos en años anteriores que no fueron reconocidos en su momento no deben ser activados.

Luego de tener el activo intangible a su valor inicial debe mantenerse a su costo histórico corregido o actualizado. Cuando se determine que el intangible ha perdido significativamente su valor, su importe no amortizado deberá cargarse a resultados del período en que eso ocurra. Si la vida útil del activo disminuye, su valor no amortizado deberá amortizarse durante el nuevo período de vida útil restante.

Los activos intangibles deben ser amortizados linealmente, reconociéndolos como un gasto durante el plazo que se espera generen beneficios, es decir, su vida útil. Este plazo puede encontrarse en el contrato suscrito, en caso contrario se puede estimar hasta 20 años. En cualquier caso el plazo no puede exceder a 40 años, aun cuando el plazo del contrato exceda dicho período.

Cabe destacar que los activos intangibles se ven afectados por efecto de la corrección monetaria, la cual se encuentra establecida en el Boletín Técnico N° 13, para efectuar el ajuste por concepto de corrección monetaria se debe considerar el valor neto de los activos, o sea, deduciendo la amortización acumulada del valor de estos. Sin embargo hay que señalar que sólo se corregirán aquellos activos intangibles que representen desembolsos efectivos.

Debido a que este tipo de activo posee ciertas características que los hacen susceptibles a perder su valor, al dejar de tener la capacidad para aportar beneficios a las operaciones futuras, es necesario que periódicamente estén sujetos a evaluación. Cuando se determine significativamente que su valor se ha perdido, su importe no amortizado deberá cargarse a los resultados del período en que eso ocurra.

En cuanto a la exposición que debe realizarse para los activos intangibles, es necesario que en las notas explicativas a los estados financieros se expongan los criterios de

contabilidad utilizados para valorizar y amortizar los activos intangibles, los tipos de intangibles y el cargo por amortización del período, o cualquier otro antecedente que sea relevante en estas circunstancias.

Normativa Internacional

Al existir la problemática de las diferencias contables entre países, produce incredulidad en los usuarios de los estados financieros, ya que las normas contables cambian en función del país en que se trate. Esto explica que una misma transacción pueda tener un impacto diferente en las cuentas de los estados financieros.

Es por esto que el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) en función de cumplir su objetivo, el cual es proporcionar información contable que pueda ser comparable a nivel internacional, ha emitido las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) con el fin de alcanzar dicho propósito.

El IASB comienza en el año 1989 a elaborar un proyecto sobre la normativa internacional aplicable a los activos intangibles, entre los años 1991 y 1993 se llevo a cabo el desarrollo de dicho proyecto, dando prioridad en el mismo a la comparación de la información en los estados contables sobre activos intangibles. Como resultado de este proyecto se revisaron la NIC N° 9, "Gastos de Investigación y Desarrollo", y la NIC N° 22 "Combinación de Negocios".

En Enero 1994, dicho organismo edito una guía de principios de aplicación a los activos intangibles, principios previos a la creación de una normativa internacional sobre intangibles. En Junio de 1995, el IASB expuso el borrador E50, activos intangibles. Algunas de las propuestas de este borrador eran muy controvertidas por lo que en Agosto de 1997 se procedió a publicar un borrador revisado E60, activos intangibles, conjuntamente con el borrador E61 que revisaba y corregía algunos elementos de la NIC N° 22 "Combinación de Negocios".

El contenido de los borradores E60 y E61 fue refundido en la publicación de NIC N° 38 "Activos Intangibles". Dicha norma internacional fue aprobada por el Consejo del IASB en Julio de 1998, entrando a regir los estados financieros a partir del 1 de Julio de 1999.

La presente NIC vino a derogar la NIC N° 4 “Contabilización de la depreciación, con respecto a la amortización de los activos inmateriales” y la NIC N° 9 “Costos de Investigación y Desarrollo”; debido a la derogación que se efectuó de ambas NIC, la NIC N° 38 incluye en su aspecto regulatorio el tratamiento contable que se debe dar a las materias que estas NIC normaban.

El IASC cambia de nombre en el año 2001 pasando a denominarse IASB, el cual es un continuador de la labor comenzada por el IASC. Por su parte el IASB inicia una revisión del fundamento teórico de la normativa internacional contable ya existente, con lo cual la NIC N° 38 que entro en vigencia en el año 1999, se sometió a revisión en el año 2004, con lo cual se adhirieron nuevos fundamentos que se expresaron en una nueva NIC N° 38 “Activos Intangibles”, sustituyendo a la del año 1998 y entrando a regir a partir del 31 de Marzo del 2004.

La normativa internacional tratada en este punto cuenta con interpretaciones que ha emitido el Comité de Interpretaciones Permanente (SIC), referente a temas de interés de esta norma como lo son: SIC N° 6 “Costos de modificación de los programas informáticos existentes” y SIC N° 32 “Activos Inmateriales Costos de Sitios Web”.

Cabe señalar que al iniciarse el proceso de revisión de la normativa internacional en el año 2004, se efectuó una nueva interpretación a la norma revisada la cual esta contenida en el IFRIC N°1 “Emission Rights”, dicha interpretación señala la capitalización de las licencias de emisión de contaminantes, al existir un mercado activo para las mismas.

La NIC N° 38 se planteo como objetivo prescribir el tratamiento contable de los activos intangibles que no estén contemplados específicamente en otra norma internacional de contabilidad. Esta norma exige que las empresas procedan a reconocer un activo intangible si, y solo si, se cumplen ciertos requisitos, junto con ello establece además como determinar el importe en libros de los activos intangibles exigiendo que se revelen ciertas informaciones complementarias en las notas explicativas de los estados financieros.

Con el propósito de estudiar la NIC N° 38, se realizará un análisis de los elementos más importantes que trata dicha normativa, por lo que a continuación se verán aspectos tales como la definición de activo intangible, requisitos para la activación de gastos, contabilización de activos intangibles y ajustes relacionados, entre otros.

La definición proporcionada por la normativa internacional para los activos intangibles es la siguiente, “activo identificable, de carácter no monetario sin apariencia física”.

En cuanto al alcance de la normativa internacional esta abarca la regulación de la contabilización e información financiera necesaria para los activos intangibles. No siendo aplicable en los casos de activos intangibles regulados en otras normas, activos financieros (NIC N° 39), desembolsos relacionados con el desarrollo y extracción de minerales, petróleo, gas natural y otros recursos no renovables similares y por último el reconocimiento y valoración de activos para la exploración y evaluación (NIIF N° 6). Cabe señalar que ante la existencia de otra norma que se ocupe de la contabilización de una clase específica de activo intangible, primará la aplicación de esta última.

En los casos de arrendamiento financiero, entendiéndose por tal un tipo de arrendamiento en que se transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo, se aplicará la NIC N° 38. Algunos casos de este tipo de arrendamiento son: derechos de concesiones o licencias, para productos tales como películas, grabaciones de video, etc.

Cabe tener presente que ciertos activos intangibles forman parte de activos tangibles, cuando esto ocurre se debe distinguir cual de los dos tiene mayor importancia, debido a que el tratamiento contable que se adoptará será de aquel activo que posea mayor relevancia.

Para distinguir un activo intangible se debe recurrir a la definición proporcionada para este tipo de activo, con el propósito de identificar las características que este debe reunir para proceder a su reconocimiento, podemos señalar las siguientes: identificabilidad, control sobre el recurso en cuestión y existencia de beneficios económicos futuros.

Cuando se refiere al criterio de identificabilidad este se cumplirá cuando el activo intangible:

- a) Es separable, es decir, es susceptible de ser separado de la entidad y vendido, cedido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con el contrato, activo o pasivo con los que guarde relación; o
- b) Surge de derechos contractuales o de otros derechos legales, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos u obligaciones.

En relación al control se puede señalar que una entidad controlará un determinado activo siempre que tenga la capacidad de obtener los beneficios económicos futuros que procedan de los recursos que subyacen en el mismo, y además pueda restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios. La capacidad que posee la entidad para controlar los beneficios económicos futuros esta respaldada en derechos de tipo legal que son exigible ante los tribunales, en ausencia de tales derechos legales será más difícil probar la existencia de control.

En cuanto a los beneficios económicos futuros procedentes de un activo intangible se encuentran los ingresos ordinarios procedentes de la venta de productos o servicios, los ahorros de costos y otros rendimientos diferentes que se deriven del uso del activo por parte de la entidad.

Al no cumplirse con la definición de activo intangible y con ello las características de este tipo de activo, los importes derivados de su adquisición o de su generación interna serán reconocidos como un gasto en el ejercicio respectivo. Algunos ejemplos de lo anteriormente señalado son los gastos por concepto de: capacitación, publicidad, derechos de llaves, marcas de fábrica, listas de clientes, entre otros.

En relación al reconocimiento inicial de un activo intangible este se efectuará siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos: que coincida con la definición de activo intangible, es decir, sea identificable y controlado por la empresa; el costo del activo pueda ser valorado en forma fiable, este requisito se aplica tanto si un activo intangible fue adquirido externamente o generado internamente, debiendo en este último caso incluir

los criterios adicionales para su reconocimiento y por último se debe esperar que origine, en el futuro, beneficios económicos para la empresa.

Los gastos realizados en la adquisición de un activo intangible deberán reconocerse en una cuenta de resultado en el período en que se incurren a menos que formen parte del costo del activo intangible el cual se pueda activar y que la partida en cuestión haya sido adquirida en una combinación de negocio tratada como una adquisición, y no pueda ser considerada como activo intangible. Cabe señalar que cuando un desembolso sea reconocido como gasto del período en que se incurrió, no podrá ser reconocido posteriormente como costo de un activo intangible.

Cuando se efectúen desembolsos posteriores a la adquisición, estos costos en raras ocasiones podrán ser añadidos al costo de adquisición, debido a que la mayoría de estos desembolsos no pueden distinguirse de los desembolsos para desarrollar el negocio considerado en su conjunto, por lo tanto serán reconocidos como gasto del período.

Al abordar la aplicación de los criterios de reconocimiento y medición de los activos intangibles, se pueden agrupar de acuerdo a ello en: aquellos que se adquieren independientemente; aquellos que se adquieren como parte de una combinación de negocios; activos adquiridos mediante una subvención oficial; permutas de activos; fondo de comercio generado internamente y por último activos intangibles generados internamente.

El reconocimiento asociado a los activos intangibles adquiridos independientemente siempre se asociará al beneficio económico futuro el cual fluirá a la entidad, por lo tanto al determinar el costo por el cual este activo será reconocido, mencionado costo comprenderá: el precio de adquisición, incluido los aranceles de importación y los impuestos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir los descuentos comerciales y las rebajas; y cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto. El reconocimiento de los costos en el importe en libros de un activo intangible finalizará cuando el activo se encuentre en el lugar y condiciones necesarias para operar en la forma prevista por la entidad.

En caso que los activos sean adquiridos como parte de una combinación de negocios su reconocimiento se efectuará por el costo del activo, el que será el valor razonable a la fecha de adquisición, siempre que el valor razonable del activo en cuestión pueda ser valorado de forma fiable.

Cuando se efectúen adquisiciones de activos intangibles mediante una subvención oficial, la entidad puede elegir reconocer, en el momento inicial, tanto el activo intangible como la subvención, por sus valores razonables. Si la entidad no escogiese dicho tratamiento reconocerá el activo inicialmente por su valor simbólico de acuerdo a lo expresado por la NIC N°20 "Contabilización de las subvenciones oficiales e información a revelar sobre ayudas publicas", más cualquier eventual desembolso que sea directamente atribuible a las operaciones de preparación del activo para el uso al que va destinado.

Las adquisiciones de activos intangibles que se realicen a través de permutas de activos se aplicarán las normas contempladas en la NIC N° 38 aquellas permutas de un activo no monetario por otro, pero también es aplicable a todas las permutas de activos intangibles que puedan haber sido adquiridos a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios. El costo de dicho intangible se medirá por su valor razonable a menos que: la transacción de intercambio no tenga carácter comercial, o no pueda medirse con fiabilidad el valor razonable del activo recibido ni el del activo entregado. En caso que el activo no pueda ser medido a su valor razonable, su costo se valorará por el importe en libros del activo entregado.

En caso que se generará un fondo de comercio por parte de la entidad, no procederá su reconocimiento como activo.

Cabe señalar la existencia de los activos intangibles generados internamente, debido a que esto es parte fundamental del estudio, se analiza en forma separada.

En relación a la medición inicial de un activo intangible esta debe realizarse por su costo.

En el caso que la medición se efectuó con posterioridad al reconocimiento inicial, la entidad podrá elegir como política contable entre dos modelos: Modelo de Costo y Modelo de Revalorización.

Modelo de Costo: los elementos del activo intangible deben ser contabilizados por su costo menos la amortización acumulada y el importe acumulado de las pérdidas de valor (NIC N° 36).

Con el propósito de determinar si ha sufrido deterioro el activo intangible, la empresa aplicara la NIC N° 36 la que explica el deterioro del valor de los activos, señalando que existe deterioro cuando el valor contable es superior al valor recuperable de los activos. Además se señala que el reconocimiento que se halla efectuado por este concepto puede reversarse en el instante en que no exista o haya disminuido la pérdida por deterioro, momento en el cual se debe proceder a estimar el importe recuperable del activo.

Modelo de Revalorización: un activo intangible reconocido con posterioridad al reconocimiento inicial, será contabilizado por su valor revalorizado, que es su valor razonable, en el momento de la revalorización, menos la amortización acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor que haya sufrido. Para fijar el importe de las revalorizaciones, el valor razonable se determinará por referencia a un mercado activo. Las revalorizaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros del activo, en la fecha del balance, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable.

Al efectuar la revalorización del activo intangible, todos los demás activos de su misma clase deben ser revalorizados simultáneamente, con el fin de evitar una revalorización selectiva de los activos.

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

En caso que se incremente el importe en libros de un activo intangible como consecuencia de una revalorización, dicho aumento se llevará directamente a una cuenta de reservas de revalorización, dentro del patrimonio neto. No obstante, el incremento se

reconocerá en el resultado del ejercicio en la medida en que se suponga una reversión de una disminución por devaluación del mismo activo, la cual fue reconocida previamente en resultado.

Si se reduce el importe en libros de un activo intangible como consecuencia de una revalorización, dicha disminución se reconocerá en el resultado del ejercicio. No obstante la disminución será cargada directamente al patrimonio neto contra cualquier reserva de revalorización reconocida previamente en relación con el mismo activo, en la medida que tal disminución no exceda del saldo de la citada cuenta de reservas de revalorización.

En cuanto a las reservas de revalorización acumuladas que formen parte del patrimonio neto, estas pueden ser transferidas directamente a la cuenta de reservas por ganancias acumuladas cuando se consideren realizadas. El importe total de las reservas por revalorización puede realizarse cuando se produzca la enajenación o disposición por otra vía del activo.

El cuerpo normativo en estudio considera la determinación de un valor residual y una vida útil para los activos intangibles, la cual podrá ser valorada por la entidad.

El valor residual asociado a los activos intangibles es nulo a menos que:

- a) Exista un compromiso, por parte de un tercero, para comprar el activo al final de su vida útil; o
- b) Que exista un mercado activo para el activo intangible, y además:
 - Pueda determinarse el valor residual con referencia a este mercado; y
 - Sea probable que ese mercado subsista al final de la vida útil del mismo.

Cuando exista valor residual el cálculo que se realizará por concepto de amortización será el que se determine luego de deducir dicho valor.

En cuanto a la vida útil, existen dos clasificaciones para ésta: vida útil finita o vida útil indefinida.

Si el activo intangible posee una vida útil finita, la entidad evaluará la duración o el número de unidades productivas u otras similares que constituyan su vida útil. A su vez se

considerará que el activo intangible posee una vida útil indefinida cuando sobre la base de un análisis de todos los factores relevantes, no exista límite previsible al período a lo largo del cual se espera que el activo genere entradas de flujos netos de efectivo para la entidad.

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

En relación a lo señalado para el activo intangible con vida útil finita se puede expresar que a medida que se amortiza el activo el importe calculado por este concepto se ira reduciendo el valor en libros del mismo de forma que refleje este consumo. La amortización se reconocerá con independencia de que haya habido un aumento, por ejemplo, en el valor razonable del activo.

La cuota de amortización calculada debe ser cargada como gasto del período, a menos que otra permita, o bien exija, que tal importe se incluya en el valor en libros de otro activo, por ejemplo, la amortización de los activos intangibles utilizados en el proceso de producción.

Cabe señalar que existen diversos métodos de amortización con el propósito de distribuir el importe amortizable de un activo, de forma sistemática, a lo largo de su vida útil. Entre los que encontramos el método lineal, el de porcentaje constante sobre importe en libros o el de las unidades producidas. El método a utilizar se seleccionará a partir del patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros y se aplicará en forma uniforme en cada ejercicio. Además se debe mencionar que el método de amortización y la vida útil asignada al activo deben revisarse como mínimo al final de cada período contable.

La amortización de un activo intangible con una vida útil finita no cesará cuando el activo intangible esté sin utilizar, a menos que se encuentre amortizado por completo o haya sido clasificado como mantenido para la venta.

Cuando se revaloriza un activo intangible, la amortización acumulada hasta el momento de la revalorización se puede tratar de dos maneras: reexpresada proporcionalmente al cambio en el importe en libros bruto del activo, de manera que el valor en libros final para el activo intangible, tras la revalorización, sea igual al importe revalorizado que se quiere conseguir; o bien, eliminándola por compensación con el valor contable bruto del activo, de forma que sea el saldo neto resultante el que se revalorice hasta el importe correspondiente.

En relación a los activos intangibles con vidas útiles indefinidas, no procede la amortización. Sin embargo la continúa evaluación que debe efectuarse a este tipo de activo con el propósito de evaluar una posible pérdida de valor se incorpora el procedimiento señalado por la NIC N° 36 “Deterioro del valor de los Activos”, la cual efectúa una comparación de su importe recuperable con el importe en libros. En caso que un activo intangible con vida útil indefinida no se está amortizando se deberá revisar al final de cada ejercicio con la finalidad de determinar si existen hechos y circunstancias que le permitan seguir con esta calidad, de lo contrario se cambiara su vida útil a finita.

Cuando los elementos de los activos intangibles deben eliminarse del balance de situación cuando sean enajenados, o bien cuando no se espere beneficios económicos futuros de los mismos por su utilización y liquidación posterior, los resultados procedentes de la venta o abandono de un activo intangible deben determinarse como diferencia entre los importes netos obtenidos de la venta de los mismos, en su caso, y el valor contable de los activos en cuestión. Tales cantidades deben ser consideradas como gasto o ingresos, según el caso, en la cuenta de resultado del período en que se produzca la venta o abandono del elemento.

En relación a la exposición que deben presentar los estados financieros a través de sus notas explicativas para cada clase de activo intangible, y distinguiendo entre los activos que se han generado internamente y los demás, debe proporcionarse la siguiente información: vida útil si es finita o indefinida y los porcentajes de amortización utilizado, método de amortización utilizado, el valor contable bruto y la amortización acumulada, las enajenaciones y abandono de elementos, las variaciones producidas en el período por revalorizaciones, las pérdidas por deterioro de valor reconocidas, el importe de la amortización reconocida durante el período, las diferencias netas de cambio derivadas de

la conversión de los estados financieros de entidades extranjeras, además debe incluirse la naturaleza y efecto de los eventuales cambios en las estimaciones contables que tengan un efecto importante en el período corriente, o que se esperen tengan recuperación significativa en futuros períodos.

En determinados casos en que la norma general no sea aplicable y deban realizarse ciertas excepciones deberá revelarse información adicional en los estados financieros, tal situación ocurre por ejemplo: en el caso de que un determinado activo intangible con vida útil indefinida, el importe en libros de dicho activo y las razones sobre las que se apoya la estimación de su vida útil indefinida; una descripción del importe en libros y del período restante de amortización de cualquier activo intangible que sea significativo en los estados financieros de la entidad; para los activos intangibles que se hayan adquirido mediante una subvención oficial, y hayan sido reconocidos inicialmente por su valor razonable; la eventual existencia con el valor en libros correspondiente, de los activos intangibles cuya titularidad tiene alguna restricción, así como los valores contables de los activos intangibles que sirven como garantías de deudas y el importe de los compromisos, si existen para la adquisición de activo intangible; entre otros.

Para el caso de los activos intangibles que estén contabilizados por sus valores revalorizados, la empresa debe proceder a informar para cada clase de activo intangible lo siguiente: la fecha efectiva de la revalorización, el valor contable de los activos intangibles revalorizados, el valor contable que se habría incluido en los estados financieros si los activos intangibles se hubieran contabilizado utilizando el modelo de costo, los saldos de la reserva de revalorización, tanto al principio como al final del período y los métodos e hipótesis significativos, empleados en la estimación del valor razonable de los activos.

Sin embargo la normativa internacional aconseja, pero no exige incluir en las notas explicativas de los estados financieros, información referente a: una descripción de los activos intangibles completamente amortizados que se encuentran todavía en uso y una breve descripción de los activos intangibles que aun estando controlados por la empresa, no se reconocen como activos por no cumplir los criterios de reconocimiento fijados en esta norma, o porque fueron adquiridos o generados antes de que tuviese vigencia la versión de la NIC N° 38 “Activos Inmateriales” emitida en 1998.

Normativa Profesional Aplicable a los Activos Intangibles Generados Internamente

Normativa Nacional

Para el desarrollo de este punto se considerará la normativa contable nacional referida a los Activos Intangibles Generados Internamente, debido a que en el Boletín Técnico N° 55 no incluye un aspecto relevante para este tipo de activos se efectuará el estudio del Boletín Técnico N° 28 y de la Circular N° 981 de la Superintendencia de Valores y Seguros.

Con fecha 9 de Octubre de 1984 fue aprobado el Boletín Técnico N° 28 “Gastos de Investigación y Desarrollo”, el cual fue preparado por la Comisión de Principios y Normas de Contabilidad del Colegio de Contadores de Chile A.G., entrando a ser obligatorio a partir del 1° de Enero de 1985. Además con fecha 28 de Diciembre de 1990 se dicta la Circular N° 981, la que fue elaborada por la Superintendencia de Valores y Seguros (SVS).

Este boletín fue desarrollado con el propósito de proporcionar pautas relacionadas al tratamiento contable que se aplicará para los gastos de investigación y desarrollo para lo cual define y ejemplifica ambos tipos de gastos, además de restringir el ámbito de aplicación de la normativa contable en estudio.

El Boletín Técnico N° 28 define como gastos de investigación aquellos que se incurren en el estudio y la experimentación orientados hacia la adquisición de nuevos conocimientos, con la expectativa de que estos puedan aprovecharse en la creación de nuevos tipos de productos, procesos de elaboración, servicios o en el mejoramiento de los ya existentes.

Además se entenderá por gastos de desarrollo, aquellos que comprenden la aplicación de los conocimientos adquiridos en el proceso de investigación u otros conocimientos en un plan específico tendiente a la creación de nuevos tipos de productos, procesos de elaboración o servicios, con la expectativa de comercializarlos o mantener en el mercado los ya existentes. Incluyen la búsqueda y formulación del concepto, el diseño y pruebas

del producto, procesos o servicios, en las etapas experimentales y su producción u operación en una fase experimental.

Para ejemplificar las definiciones de gastos de investigación y desarrollo se pueden mencionar los siguientes casos que se asocian a esta naturaleza: el costo de los materiales utilizados directamente en las actividades de investigación y desarrollo, la depreciación y el costo de instalaciones, edificios y equipos que sean adquiridos o construidos con el propósito de destinarlos a actividades de investigación y desarrollo que no tengan usos futuros alternativos, sueldos y costos asociados al personal dedicado específicamente a las actividades antes mencionadas, la amortización del costo de patentes, formulas, procesos y otros intangibles que se hallan adquiridos con el propósito de utilizarlos en los procesos de investigación y desarrollo, además se deben considerar todos los costos directos e indirectos que sean de carácter de investigación y desarrollo, o bien se puedan asignar mediante prorrateo o se hallan asignado por otra base de distribución que cumplan el carácter citado con anterioridad.

El Boletín Técnico N° 28 señala en cuanto al reconocimiento que los gastos de investigación y desarrollo deben ser imputados a los resultados de operación del período en que se incurrieron, debiendo tener presente la correlación gasto – ingreso, lo cual se refleja en la oportunidad en que se pudiesen esperar los nuevos ingresos por concepto de incurrir en los gastos de investigación y desarrollo. A su vez las mejoras normales de los productos u operaciones ya existentes, las investigaciones de mercado, las pruebas de mercado y los costos generales y de administración que no estén directamente relacionadas con las actividades de investigación y desarrollo deben cargarse a gastos a medida que se incurren, al igual que aquellos gastos necesarios para mantener en la empresa la capacidad de operar en forma competitiva.

En cuanto a la exposición que se debe efectuar al reconocer los gastos de investigación y desarrollo, se requiere incluir en una nota a los estados financieros el total del gasto cargado a resultados en el ejercicio por el concepto antes referido, debido principalmente a la importancia relativa que implica esta idea.

Cabe señalar que el Boletín Técnico N° 28 no se aplicará a empresas que presten utilidad pública y tampoco aquellas que se dediquen a industrias extractivas, excepto que las

actividades que desarrollen este tipo de empresas sean comparables en su naturaleza a actividades de investigación y desarrollo de otras empresas.

Por su parte la Circular N° 981 de la SVS, imparte el tratamiento de gastos diferidos y gastos de organización y puesta en marcha, derogando a la Circular N° 77, mencionada instrucción es impartida para todas las sociedades anónimas fiscalizadas por la SVS a excepción de las compañías de seguros. La circular N° 981 de la SVS estipula que determinados gastos, desembolsos o cargos diferidos que no se pueden activar se deben llevar directamente a resultados, a excepción de lo que se señala sobre los costos por adquisición de activo fijo los cuales al tener un uso alternativo serán contabilizados dentro del rubro de activo fijo correspondiente a su naturaleza.

Normativa Internacional

La normativa internacional que en parte fue abordada cuando se refirió a la normativa profesional aplicada a los activos intangibles, siendo disgregada para su estudio en dos, con motivo de realizar un análisis de lo más general a lo más particular.

En este punto se efectuará el estudio de la normativa internacional aplicable a los activos intangibles generados internamente que esta contenida en la NIC N° 38 y que no fue desarrollada al estudiar la normativa aplicable a los activos intangibles.

Al estudiar la normativa internacional, en su aspecto regulatorio entrega el tratamiento que se debe dar a un activo intangible, clasificándolos de acuerdo a su adquisición, quedando estos agrupados principalmente en tres grupos como lo son: adquiridos de terceros, generados internamente y los procedentes de una adquisición de empresas.

Al referirnos a los activos intangibles generados internamente se puede señalar que este tipo de activo es considerado tanto por la NIC N° 38, y por entendidos en la materia como uno de los más difíciles a evaluar. Lo anterior encuentra en los siguientes criterios el fundamento del por qué este tipo de activo es considerado complicado al momento de ser reconocido como activo:

- Determinar en forma fiable su valor,
- Establecer si y en que momento existe el activo y la generación de los probables beneficios futuros.

Se entenderá por activo intangible generado internamente aquellos activos que no poseen existencia corpórea o física, siendo recursos sobre los cuales la empresa tiene derechos y se espera que estos sean capaces de generar beneficios futuros que fluyan hacia esta, siendo elaborados por la entidad que espera obtener un flujo de retorno.

Con el fin de cumplir con la definición y requisitos que se requieren para proceder al reconocimiento de un activo intangible generado internamente, la norma internacional deberá considerar dos fases de generación del posible activo, siendo estas: fase de investigación y fase de desarrollo.

Se entenderá por fase de investigación, aquellos desembolsos o gastos que se efectúan durante el estudio original y planificado, con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.

Durante esta fase, los gastos o desembolsos que se efectúen serán imputados en una cuenta de resultados del período en que se incurran, debido a que la entidad no puede demostrar la existencia de un activo de carácter intangible, que pueda generar probables beneficios económicos en el futuro. En definitiva no se procederá a reconocer activos intangibles surgidos durante la fase de investigación.

Algunos ejemplos de esta fase son:

- Actividades dirigidas a obtener nuevos conocimientos.
- La búsqueda, evaluación y selección final de aplicaciones de resultados de la investigación u otro tipo de conocimiento.
- La búsqueda de alternativas validas para materiales, aparatos, productos, procesos, sistemas o servicios.
- La formulación, diseño, evaluación y selección de posibles alternativas para nuevos o sustancialmente mejorados, materiales aparatos, procesos, sistemas o servicios.

Se entenderá por fase de desarrollo, aquella puesta a punto de la investigación u otro tipo de conocimiento científico en un plan o diseño para la producción, antes del comienzo de su explotación comercial.

Un activo intangible generado internamente, surgido de la fase desarrollo debe ser reconocido como tal si, y solo si, la empresa puede demostrar todos y cada uno de los siguientes puntos:

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

Cumpliendo las condiciones antes expuestas, los gastos de desarrollo podrán ser activados, pasando a ser reconocidos como parte del costo del activo intangible generado.

Durante la fase de desarrollo de un proyecto, la empresa puede, en algunos casos identificar un activo intangible y demostrar que el mismo puede generar beneficios en el futuro. Lo anterior se debe a que en la fase de desarrollo de un proyecto se cubren etapas más avanzadas que las etapas que se puedan haber alcanzado en la fase de investigación.

Son ejemplos de la fase de desarrollo los siguientes:

- El diseño, construcción y prueba, preeliminar a la producción o utilización de modelos y prototipos.
- El diseño de herramientas, troqueles, moldes y plantillas que impliquen tecnología nueva.
- El diseño, construcción y explotación de una planta piloto que no tenga una escala económicamente rentable para la producción comercial.
- El diseño, construcción y prueba de una solución ya escogida de nuevos, o sustancialmente mejorados, materiales, aparatos, productos, procesos, sistemas o servicios.

Una vez finalizadas ambas fases y cumpliendo los requisitos antes señalados, se podrá proceder al reconocimiento del activo intangible generado internamente por parte de la empresa. Teniendo siempre en cuenta que al tratarse de un activo debe tener la propiedad de generar beneficios económicos futuros, evaluándose lo señalado a través del rendimiento económico que se recibirá utilizando los principios de la NIC N° 36 (Deterioro de los Activos).

Según la normativa en estudio, si la empresa no fuera capaz de distinguir la fase de investigación de la fase de desarrollo en un proyecto interno para crear un activo inmaterial, procederá al tratar los desembolsos que ocasione tal proyecto como si hubiesen sido incurridos solo en la fase de investigación, es decir, se llevarán a resultado en el respectivo período que sea hayan incurrido.

Es posible determinar la disponibilidad de recursos para completar, utilizar y obtener beneficios procedentes del activo intangible generado internamente. Lo anterior puede ser demostrado, por ejemplo, mediante la existencia de un plan de negocios el cual pondrá en manifiesto los recursos técnicos, financieros o de otro tipo necesarios, así como la capacidad de la empresa para asegurarse tales recursos. La entidad podrá demostrar la disponibilidad de financiamiento externo, obteniendo del prestamista una indicación de su voluntad positiva de financiar el plan presentado.

Cabe señalar que al incurrir en desembolsos posteriores en un proyecto adquirido de investigación y desarrollo en curso, estos desembolsos tendrán el mismo tratamiento de los proyectos desarrollados propiamente por la entidad siempre que se cumplan los

siguientes requisitos: que estén asociados con un proyecto de investigación y desarrollo en curso, adquirido en forma independiente o en una combinación de negocios y reconocido como un activo intangible; y se hayan generado después de la adquisición del citado proyecto.

Medición de un Activo Inmaterial Generado Internamente

El costo de un activo intangible generado internamente será la suma de los desembolsos incurridos desde el momento en que el elemento cumple las condiciones para su reconocimiento. No se podrá reexpresar, en forma de elemento del activo, los gastos reconocidos previamente como componentes de una cuenta de resultado, ya sea en estados financieros anuales o en información financiera intermedia.

El costo del activo intangible generado internamente, comprende todos los desembolsos de la actividad de crear, producir y preparar el activo para el uso al que va destinado, siempre que puedan serle atribuidos directamente, así como los que puedan distribuirse al mismo con criterios razonables y uniformes. Son parte de este costo, en la medida que sean de aplicación:

- Los desembolsos por materiales y servicios utilizados o consumidos en la generación del activo inmaterial.
- Los sueldos y salarios, así como otros costos similares del personal encargado directamente de la generación del activo.
- Todos los desembolsos directamente atribuibles a la generación del activo, tales como los honorarios por registrar la propiedad y la amortización de las patentes o licencias utilizadas para generar el activo.
- Los costos indirectos necesarios para la generación del activo en cuestión, que puedan ser distribuido al mismo con criterios razonables y uniformes.

Por su parte el sistema de costo de la empresa puede valorar de forma fiable los costos que conlleva la generación interna de un activo intangible, tales como los sueldos y otros gastos necesarios para asegurar los derechos intelectuales, las licencias o los programas informáticos desarrollados al efecto.

En el costo de un activo intangible no podrán incluirse los siguientes costos:

- Los desembolsos por gastos administrativos, de venta u otros gastos indirectos de carácter general para la empresa.
- Los costos derivados de la ineficiencia, claramente identificados, y las pérdidas en los que se incurre antes de que el activo alcance el rendimiento normal esperado.
- Los gastos de formación del personal que ha de trabajar con el activo.

Exposición de los desembolsos por Investigación y Desarrollo

En los estados financieros se deberá incluir el importe agregado de los gastos de investigación y desarrollo que se hayan reconocido como tales en la cuenta de resultado durante el período.

Los desembolsos por investigación y desarrollo se incluirán tanto los que son directamente atribuibles a las actividades de investigación y desarrollo, como otros que se puedan distribuir de forma razonable y coherente.

En relación al alcance que posee la NIC N° 38, esta no será aplicada para el reconocimiento de activos intangibles, en los siguientes casos: las marcas, las cabeceras de periódicos o revistas, los derechos editoriales, las listas de clientes u otras partidas similares que se hayan generado internamente. Debido a que la norma internacional tiene el planteamiento que si los desembolsos antes señalados provienen de proyectos generados internamente, no puede distinguirse del costo de desarrollar la actividad empresarial en su conjunto, es por esto, que tales partidas no se reconocen como activo intangible.

Análisis Comparativo entre Cuerpos Normativos Aplicados a los Activos Intangibles

Con el propósito de una mejor comprensión de este punto es recomendable examinar Anexo N° 1

EN RELACIÓN A LA DEFINICIÓN DE ACTIVO INTANGIBLE

Similitudes:

- En cuanto a los aspectos que consideran ambos cuerpos normativos, se puede indicar que se encuentra una semejanza al referirse a las características generales que debe poseer el elemento a definirse, debido principalmente a que ambas normativas se refieren a activos sin apariencia física o corpórea que deben ser utilizados en la generación de futuros beneficios que fluyan hacia la entidad.

Diferencias:

- Al considerar la adquisición de un activo intangible los cuerpos normativos discrepan en esta idea, debido a que por su parte el Boletín Técnico N° 55 señala expresamente que los activos intangibles han implicado un costo de adquisición asociado, a su vez la normativa internacional en cuanto a esta percepción no expresa en forma tácita la implicancia de un costo de adquisición asociado debido principalmente a la clasificación que proporciona para este tipo de activos.
- La clasificación que entregan las normativas contables para los activos intangibles son heterogéneas, debido a que utilizan criterios distintos para efectuar dicha agrupación, mientras la normativa internacional realiza un ordenamiento de acuerdo a su adquisición, la que considera adquisiciones a terceros, adquisiciones de empresas y generados internamente, entre otras; la normativa nacional efectúa dicho ordenamiento a través de las características que poseen los activos intangibles, es decir, identificables y no identificables.

EN RELACIÓN AL RECONOCIMIENTO DE UN ACTIVO INTANGIBLE

Similitudes:

- En cuanto a las características que deben reunir el activo intangible para ser reconocido ambos cuerpos normativos destacan que mencionado activo debe poseer la propiedad de generar beneficios futuros hacia la entidad.
- Cabe señalar que en ambas normativas se expresa que si el activo intangible no cumple con los requisitos para ser reconocido como activo intangible se deberá proceder a reconocer como gasto del período en que se incurre.
- Al referirse a los costos y gastos asociados a la adquisición de un activo intangible, ambos cuerpos normativos señalan que estos deberán ser incluidos en el reconocimiento del valor inicial del mencionado activo.
- Al remitirnos a los gastos efectuados con el propósito de obtener un beneficio económico futuro adicional al originalmente contemplado, ambas normativas contemplan que dichos gastos podrán ser activados.
- En cuanto a los desembolsos que se hayan reconocido como gasto del período en que se hayan incurrido, ambos cuerpos normativos contemplan que no podrán ser activados posteriormente como parte del costo del activo intangible.

Diferencias:

- Al examinar los cuerpos normativos encontramos una discrepancia en cuanto a las condiciones que debe reunir para proceder al reconocimiento del activo intangible, debido a que la normativa internacional contempla más características para efectuar el posterior reconocimiento que la normativa nacional.
- Al efectuar una comparación entre las normas para el caso de los gastos incurridos posteriormente del reconocimiento del activo, la norma nacional señala que estos serán considerados como gastos del período, a su vez la normativa internacional agrega condiciones que permitirán la activación de este gasto.

- Al comparar lo señalado por ambas normas en cuanto a los gastos financieros se puede observar una discrepancia debido a que la norma nacional no permite la activación de este costo de financiamiento, sin embargo la normativa internacional entrega la posibilidad de capitalizarlos siempre que se cumpla con lo establecido en la NIC N° 23.

EN RELACIÓN A LA MEDICION DE UN ACTIVO INTANGIBLE

Similitudes:

- En cuanto a la amortización que se debe efectuar para los activos intangibles ambas normativas contemplan este procedimiento, además éste aspecto contiene mas de una semejanza debido a que en ambos cuerpos normativos se contempla el método de amortización lineal.
- Ambos cuerpos normativos consideran la pérdida de valor que pudiese haber afectado al activo intangible.
- Ambas normativas señalan en forma tácita la constante evaluación a la cual debe estar sometido el activo intangible, a lo menos una vez al año, con el propósito de evaluar su valor y vida útil correspondiente.

Diferencias:

- En cuanto a la comparación realizada a las normativas contables se puede mencionar que la normativa internacional no contempla el concepto de costo histórico corregido o actualizado, con el propósito de mantener el registro del activo intangible.
- La normativa internacional contempla un nuevo concepto como es el “deterioro de valor del activo”, explicándose su tratamiento en una NIC específica como es la N°36, a su vez la normativa nacional expresa una idea similar debido a que reconoce una pérdida de valor dando un tratamiento genérico y sin mayores explicaciones, careciendo de información en relación a la normativa internacional.

- La normativa nacional comprende el concepto de corrección monetaria al cual se ven afectados los activos intangibles que representen desembolsos efectivos, no así la normativa internacional que no menciona este concepto.
- La normativa internacional incluye modelos de medición posteriores al reconocimiento inicial, como es el modelo de costo y modelo de revalorización.
- En relación a lo expresado por la normativa internacional reconoce la existencia de un valor residual del activo intangible el cual será aplicable siempre que se cumplan con las condiciones que establezca la NIC en estudio.
- En cuanto al proceso de amortización de los activos intangibles, una de las variables que influirán en este proceso será la vida útil, la cual tiene una diferencia notable entre ambos cuerpos normativos ya que la norma internacional clasifica en vida útil finita e indefinida, a su vez la norma local lo hace estableciendo un plazo máximo de amortización. Debido principalmente a la diferencia en cuanto a la distinción que hace la norma internacional para la vida útil, se desprende del mismo cuerpo normativo que cuando el activo intangible posea vida útil finita procederá amortizarse, en cambio cuando se trate de una vida útil indefinida no procede la amortización.

EN RELACIÓN A LA EXPOSICION DE UN ACTIVO INTANGIBLE

Similitudes:

- Al comparar ambas normas se puede observar que el contenido que deben reflejar las notas explicativas son principalmente los criterios de contabilidad utilizados.

Diferencias:

- La normativa internacional extiende más aun los requerimientos para la exposición que los presentados por la normativa nacional, debido principalmente a que las normas internacionales de contabilidad ponen énfasis en la información cualitativa que deben presentar los estados financieros, colocando en segundo plano la información cuantitativa.

Análisis Comparativo entre Cuerpos Normativos Aplicados a los Activos Intangibles Generados Internamente

Con el propósito de una mejor comprensión de este punto es recomendable examinar Anexo N° 2

EN RELACIÓN A LA DEFINICIÓN DE FASE DE INVESTIGACION Y DESARROLLO

Similitudes:

- En cuanto a la acepción que se entiende por investigación y desarrollo son similares en ambos cuerpos normativos, debido a que estos pretenden la obtención de nuevo conocimiento para el caso de la investigación y la aplicación del resultado que se obtenga producto de la investigación efectuada previamente para el caso del desarrollo.

Diferencias:

- En relación a la terminología utilizada por ambas normativas estas difieren, debido a que reciben su nombre por el tratamiento contable que seguirán en la etapa del reconocimiento, es decir, la normativa nacional señala gastos de investigación y desarrollo mientras que la normativa internacional los reconoce como fases de investigación y desarrollo.

EN RELACIÓN AL RECONOCIMIENTO DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES GENERADOS INTERNAMENTE

Similitudes:

- En cuanto al reconocimiento que debe efectuarse en la fase de investigación ambas normativas reconocen que los gastos y desembolsos realizados en esta fase deben ser reconocidos como gastos en el período que se incurrió en ellos.

Diferencias:

- Al analizar el reconocimiento que se debe efectuar en la fase de desarrollo, existe una clara discrepancia debido que la norma internacional señala la posibilidad de activar los gastos y desembolsos efectuados en esta fase siempre que se cumpla

con las condiciones que esta normativa establezca, no así la normativa nacional que reconoce expresamente estos gastos y desembolsos como un cargo a resultado en el período en que se incurra.

- La normativa internacional considera que al momento de cumplirse con la fase de desarrollo y satisfacer los requisitos expresados por la normativa se considerara como un activo desarrollado internamente el bien elaborado, debiendo verificarse la generación de beneficios futuros, además de reconocerse en la medida que corresponda la posible pérdida de valor del activo y la amortización correspondiente, entre otros aspectos. Lo cual no es considerado en la normativa nacional ya que esta no reconoce activo alguno.
- La normativa nacional contempla el reconocimiento como activo fijo aquellas adquisiciones de instalaciones, plantas y equipos que se realicen con el propósito de desarrollar actividades de investigación y desarrollo pero que posean un uso futuro alternativo. A su vez la normativa internacional no señala este reconocimiento.
- Por otro lado la normativa internacional señala que al incurrir en desembolsos posteriores en un proyecto adquirido de investigación y desarrollo en curso, estos desembolsos tendrán el mismo tratamiento que los proyectos desarrollados propiamente por la entidad siempre que se cumplan ciertos requisitos, lo cual en la normativa local no se expresa.

EN RELACIÓN A LA MEDICIÓN DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES GENERADOS INTERNAMENTE

Similitudes:

- Debido al tratamiento que se realiza para cada tipo de normativa no existen semejanzas en este campo.

Diferencias:

- La normativa internacional expresa que la medición del activo intangible generado internamente será equivalente a la suma de los desembolsos incurridos desde el

momento en que el elemento cumple con las condiciones para su reconocimiento. Mientras que la normativa nacional no señala nada al respecto.

EN RELACIÓN A LA EXPOSICION DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES GENERADOS INTERNAMENTE

Similitudes:

- Ambas normativas deben contener en sus notas explicativas los desembolsos o gastos en que se incurran para la investigación y el desarrollo.

Diferencias:

- La normativa internacional extiende más aun los requerimientos para la exposición que los presentados por la normativa nacional, debido principalmente a que las normas internacionales de contabilidad ponen énfasis en la información cualitativa que deben presentar los estados financieros, colocando en segundo plano la información cuantitativa.

EN RELACIÓN AL ALCANCE DE LAS NORMATIVAS PARA LOS ACTIVOS INTANGIBLES GENERADOS INTERNAMENTE

Similitudes:

- No existen semejanzas en este campo.

Diferencias:

- Mientras la normativa nacional señala que no se aplicará la normativa vigente para aquellas empresas que presten utilidad pública y aquellas industrias extractivas, haciendo la excepción a aquellas que se semejen por su naturaleza a actividades de investigación y desarrollo, la normativa internacional no acepta la aplicación de esta normativa para el caso de marcas, cabeceras de periódicos o revistas, los derechos editoriales, las listas de clientes u otras partidas similares que se hayan generado internamente.

Simulación Cuantitativa de los Activos Inmateriales Generados Internamente

Planteamiento del Problema

La empresa Inducor S.A., dedica a la industria química, comienza en el ejercicio 2001 un proyecto de investigación y desarrollo cuyo objetivo consiste en el desarrollo de un nuevo producto con el propósito de combatir la mosca de la fruta en la zona agrícola de la sexta región.

Tras una primera fase de investigación a lo largo de los dos primeros años, la empresa comienza el desarrollo del nuevo producto en Abril de 2003, pero no es hasta un año mas tarde, en Abril del 2004 cuando a través de una muestra aleatoria en la cual se probó el producto con el propósito de evaluar la calidad y eficiencia que entrega el producto a los futuros consumidores. Asimismo, en esta misma fecha, la dirección evalúa en forma positiva la viabilidad técnica, financiera, comercial del producto. En Enero del año 2005 la empresa registra el producto y en Marzo del 2006, se lanza al mercado con gran éxito. Los gastos por el registro de la patente ascienden a \$100.000

Los gastos directos incurridos por la empresa en los salarios del personal investigador, material de investigación, gastos financieros y de amortización de otras patentes utilizadas en el desarrollo del proyecto, ascienden cada año a los siguientes importes.

FASE DE INVESTIGACION

	Salarios	Material de Investigación	Gastos Financieros *	Amortización de Patentes
Año 2001	2.400.000	1.500.000	800.000	250.000
Año 2002	3.050.000	1.800.000	750.000	250.000
FASE DE INVESTIGACION	5.450.000	3.300.000	1.550.000	500.000

FASE DE DESARROLLO

	Salarios	Material de Investigación	Gastos Financieros *	Amortización de Patentes
Año 2003	4.000.000	900.000	800.000	250.000
Año 2004	4.200.000	1.200.000	650.000	250.000
Año 2005	3.500.000	800.000	700.000	250.000
FASE DE DESARROLLO	11.700.000	2.900.000	2.150.000	750.000

FASES DE INVESTIGACION Y DESARROLLO

	Salarios	Material de Investigación	Gastos Financieros *	Amortización de Patentes
TOTAL AMBAS FASES	17.150.000	6.200.000	3.700.000	1.250.000

* Los gastos financieros corresponden al tipo de interés anual de la línea de crédito de \$20.000.000, concedida a la empresa para el desarrollo del proyecto de investigación y desarrollo. El tipo de interés es de 3,5% sobre la cantidad dispuesta. Asimismo la línea de crédito tiene una comisión de apertura del 0,5% sobre el total disponible.

Desarrollo

➤ Reconocimiento:

La NIC N° 38 obliga a registrar todos los desembolsos de la fase de investigación como gastos del ejercicio, permitiendo la capitalización exclusivamente para los desembolsos de la fase de desarrollo, siempre que la empresa pueda demostrar una serie de condiciones relacionadas con el éxito comercial, financiero y técnico del proyecto. Tal y

como se señala en dicho cuerpo normativo “no se reconocerán activos intangibles surgidos de la investigación”, por eso es imprescindible que en todos los proyectos de investigación y desarrollo, la empresa diferencie de forma clara entre los desembolsos atribuibles a la fase de desarrollo y a la fase de investigación.

Tras el éxito de las pruebas definitivas la cual se realizaron con la evaluación de la muestra aleatoria la cual entrego a diversos agricultores de la zona una prueba del producto a ofrecer en Abril del 2004, la dirección de la empresa Inducor S.A., puede demostrar que se cumplen todos y cada uno de los criterios necesarios para la capitalización de los desembolsos en actividades de desarrollo del producto a partir de esta fecha:

- Existen las capacidades técnicas y financieras para complementar la producción y que el activo este disponible para su venta.
- La empresa tiene la firme intención de comercializar el producto.
- La empresa tiene la capacidad comercial suficiente para vender el producto.
- Los desembolsos atribuibles al activo puede medirse de forma fiable.
- La empresa comercializo ya con éxito sus anteriores productos y otros productos destinados a satisfacer el nicho de mercado que cubre. Existe un mercado activo para este tipo de producto y tomando como referencia las unidades vendidas de productos similares, la empresa espera obtener unos ingresos por ventas medios de \$20.000.000 durante al menos los próximos 5 años. ®

➤ **Medición**

La empresa solo podrá capitalizar los desembolsos en el desarrollo del producto a partir de Abril del año 2004. Es decir, hasta el ejercicio 2003, todos los desembolsos en investigación y desarrollo se han cargado como gastos al resultado del ejercicio.

® Suponemos que los flujos netos de caja futuros estimados para el activo intangible en proceso de desarrollo dan lugar a un resultado del valor recuperable mayor al importe total de los desembolsos capitalizados en cada ejercicio, y por lo tanto no es necesario reconocer en los ejercicios 2004 y 2005, una pérdida de valor de acuerdo a lo señalado por la NIC N° 36.

En el ejercicio 2004 y 2005, la NIC N° 38 permite capitalizar los desembolsos en desarrollo que ascienden \$ 6.300.000 y de \$5.250.000 respectivamente. Es decir al cierre del ejercicio 2005 la empresa tiene capitalizados desembolsos en desarrollo por un importe de \$ 11.550.000. Las restricciones en los criterios de capitalización en los activos intangibles generados internamente por la empresa ha limitado el total del importe capitalizable al 40,64% del total de los gastos incurridos.

Una vez que el producto es patentado, su valor ascenderá al importe bruto de los desembolsos en desarrollo capitalizados, \$11.550.000, mas los gastos incurrido en el registro que ascienden a \$100.000. Es decir, en el ejercicio 2006 habrá un aumento en el saldo de la categoría de Patentes y Marcas por importe de \$11.650.000.

	Salarios	Material de Investigación	Gastos * Financieros	Amortización de Patentes	TOTAL CAPITALIZABLE
Año 2004	4.200.000	1.200.000	650.000	250.000	6.300.000
Año 2005	3.500.000	800.000	700.000	250.000	5.250.000
TOTAL CAPITALIZABLE	7.700.000	2.000.000	1.350.000	500.000	11.550.000
TOTAL AMBAS FASES	17.150.000	6.200.000	3.700.000	1.250.000	28.300.000
% de CAPITALIZACION SOBRE EL TOTAL	44,9%	32,26%	36,49%	40%	40,64%

➤ **Exposición o Revelación**

La NIC N° 38 obliga a revelar información sobre los desembolsos en Investigación y Desarrollo que se hayan reconocido como gastos del ejercicio, así como la vida útil estimada y el sistema de amortización aplicado a los desembolsos que hayan sido capitalizados. Además la empresa deberá incluir en la conciliación del saldo al comienzo y al final del ejercicio, los aumentos de la categoría de gastos de desarrollo, su

amortización, así como el posterior traspaso de su valor neto contable a la categoría de patente.

Con el propósito de una mejor visión en cuanto a la presentación que se efectuará una vez aplicada la norma internacional para el rubro de los activos inmateriales generados internamente es recomendable examinar Anexo N° 3.

Discusión

Al efectuar el análisis de las normativas aplicables a los activos intangibles generados internamente surgen similitudes y diferencias en el tratamiento de este rubro, surgiendo el cuestionamiento de cuales son los factores en que se basan dichas discrepancias entre la normativa local y la normativa internacional de contabilidad. Es por lo anterior que en el proceso de adopción de la normativa contable internacional la cual se encuentra latente en la realidad nacional, al ser nuestro país un participante activo de vínculos internacionales nacen variadas incertidumbres en relación a este proceso.

Una vez que se consideró la adopción de la normativa internacional, surgió de inmediato la necesidad de buscar una respuesta a todas aquellas interrogantes que tienen su origen en las discrepancias que se presentan al realizar un estudio de ambos cuerpos normativos. Debido en primera instancia al desconocimiento de la normativa internacional, en segundo lugar a las interpretaciones que se puedan entregar de conceptos no definidos en la normativa nacional y por último al presentarse cuestionamientos tales como que normativa prevalecerá en aquellos casos que la normativa nacional sea complementada y no se llegue una derogación total de los cuerpos normativos que se apliquen a un hecho económico en particular.

Al finalizar el proceso de análisis de los cuerpos normativos que regulan el tratamiento contable de los activos intangibles y de los activos intangibles generados internamente se producen discrepancias que motivan su estudio con el propósito de comprender el futuro tratamiento contable que se dará a estas partidas, ya que son estas las que tendrán un mayor impacto en la etapa de transición al cambio de normativa contable.

Al comenzar por las diferencias que surgen al comparar la norma nacional con la internacional, se presenta inmediatamente un nuevo criterio para clasificar los activos intangibles distinto al presentado por el Boletín Técnico aplicable a esta materia, ya que este regula aspectos generales para este tipo de activo, presentando en forma medular el tratamiento contable aplicable a aquellos activos intangibles que son adquiridos principalmente a terceros.

A su vez la normativa internacional amplía su campo regulatorio a aquellos activos intangibles que sean adquiridos a terceros, que sean generados internamente por la entidad, por adquisiciones de empresas, entre otros.

En cuanto a las diferencias que aparecen en los activos intangibles generados internamente se pueden apreciar que la norma internacional considera el tratamiento contable que debe asignarse a este tipo de activo, reconociendo dos fases para el desarrollo de este. Entregando la posibilidad de que se activen los gastos incurridos por este concepto en la fase de desarrollo, no así la norma nacional la cual carece de este tratamiento al no considerar los activos intangibles autogenerados por lo que los gastos que se incurran en las dos fases antes señaladas serán tratadas como gastos del respectivo período en que se incurran.

Al considerar el reconocimiento de un activo intangible generado internamente la NIC señala mayores requerimientos para proceder a reconocer al activo como tal que la norma nacional, debido a que se debe proceder en primer lugar a una evaluación de la viabilidad comercial, financiera y técnica que deberá presentar el activo para que la entidad pueda efectuar su reconocimiento, sin por ello descuidar los requerimientos básicos contemplados en la definición de activo. Cabe señalar que la norma internacional contempla tratamientos alternativos para aquellos casos que no cumplan con todas las condiciones planteadas por la NIC, no así la norma nacional en que su posición es inalterable. Además la norma internacional no realiza una distinción clara entre qué tratamiento se dará a los activos tangibles que sean utilizados en el desarrollo del proyecto de generación de un activo inmaterial.

Por su parte la medición presenta desigualdades en relación a los costos que se considerarán para efectuar este proceso, ya que mientras la normativa nacional considera principalmente el costo histórico corregido o actualizado, la norma internacional contempla el valor razonable o valor justo incluyendo todos los desembolsos que se incurran en la generación del activo (para el caso del activo autogenerado), y no considera el efecto por corrección monetaria que es contemplado en la norma nacional, el cual ha sido materia de cuestionamiento por especialistas locales ya que estos concuerdan en que mencionado proceso de ajuste no proceda en la realidad económica que se encuentra nuestro país.

Al analizar la medición que se aplica en forma general a los activos intangibles se desprende la existencia de dos modelos de valoración posterior al reconocimiento inicial, los cuales no estaban contemplados en el cuerpo normativo nacional, lo anterior marca una discrepancia notable entre ambas normas.

Si nos remitimos al proceso de amortización referido en la norma internacional también encontramos una gran discrepancia en este punto, debido a que la asignación de vida útil es muy divergente en ambas normas, mientras la internacional contempla vida útil finita o indefinida, la normativa nacional señala un plazo máximo de amortización de 20 años el cual podrá extenderse hasta 40, lo cual podría traer dificultades a las entidades nacionales al tener que valorar los activos intangibles que poseen en la actualidad. Otro aspecto controversial que se puede encontrar en este punto es la posible existencia de un valor residual en la normativa internacional, valor que no se encuentra en la normativa local.

Otra divergencia que se presenta al comparar ambas normas es el concepto de deterioro del valor de los activos, al cual se ven estos afectados. Esta materia nunca había sido contemplada en la norma nacional a excepción del Boletín Técnico N° 76 el cual proporciona una definición para este concepto, sin embargo este es muy distinto al entregado por la norma internacional que lo trata en una norma diseñada especialmente para el tratamiento contable a seguir, cuando se produzca una pérdida en el valor del activo.

En relación a la exposición o revelación que se debe efectuar para este rubro se debe señalar la importancia que le entrega la normativa internacional a este aspecto, ya que esta le da un realce a este tipo de información incluso por sobre la información cuantitativa que pudiese transferir los estados financieros, por lo anterior la información a presentar a través de las notas explicativas deben ser mas detalladas que las exigidas por la norma nacional.

En cuanto al alcance que tienen ambos cuerpos normativos estos difieren, debido a que presentan distintos casos de exclusiones para la aplicación del tratamiento contable expresado en las normas para los activos intangibles por lo que al adoptar la normativa

internacional esto tendrá un efecto financiero el cual será visible en los estados financieros preparados en el período de transición que se efectuará en el mediano plazo.

En definitiva estos son algunos de los aspectos más controversiales que se presentaran al adoptar las Normas Internacionales de Contabilidad para el rubro de los Activos Intangibles, lo cual es motivo de análisis y discusión para los encargados de proporcionar la información financiera que es utilizada para la toma de una adecuada decisión de parte de los usuarios internos como externos de esta. Todo lo anterior es necesario con el propósito de estar preparados con anterioridad al cambio normativo que se aproxima.

Conclusiones

Al efectuar el estudio antes presentado, debemos comenzar por señalar la motivación que nos llevo a efectuar esta investigación, la cual se expresa en el cuestionamiento efectuado por el enorme desconocimiento que teníamos de la Norma Contable Internacional, por lo que al presentarnos la oportunidad de tener que realizar un trabajo de investigación para concluir nuestro proceso de aprendizaje decidimos desarrollar un tema que fuera controversial y a la vez desconocido para nosotros, lo anterior nos llevo a decidir analizar el efecto financiero que se presentara al adoptar la normativa contable internacional para los activos inmateriales generados internamente a través de los criterios de reconocimiento, medición y exposición.

Los activos intangibles nos parecen tener en este entorno económico una relevancia no valorada en la actualidad ya que al no ser tangibles o fácilmente identificables las entidades económicas no prestan la atención adecuada para su registro contable, situación que es preocupante debido a que en el presente todas las empresas desean expandir sus operaciones a través de la diversificación del riesgo, lo cual logran creando nuevos productos, adquiriendo conocimiento, capacitando a sus empleados, abriendo nuevos mercados, estudiando potenciales clientes, entre otros factores.

Es por esto que al efectuar el estudio antes presentado nos planteamos diversos cuestionamientos que expresaremos en las siguientes líneas con el propósito de motivar el estudio de la normativa contable internacional.

Al comenzar por el estudio de los aspectos generales que envuelven a la normativa internacional, nos percatamos inmediatamente la carencia que presentan nuestros boletines técnicos al no contener un marco conceptual que nos ayude a comprender de una mejor manera la normativa contable lo que incluso a motivado el planteamiento de diversos docentes y especialistas del área contable a desarrollar diversos proyectos los cuales han propuesto el cambio de nuestro Boletín Técnico N° 1 "Teoría Básica de Contabilidad", por uno que exponga un marco conceptual acorde al expuesto por la normativa contable internacional.

En cuanto a la información entregada por la norma contable internacional nos surgieron interrogantes en relación a la conceptualización de cierta terminología que presenta la normativa internacional, ya que no se entienden las acepciones que se desean dar a conocer por lo que al buscar un significado coherente con lo que se esta planteando en la norma internacional se puede incurrir en errores de interpretación, debido a que existen términos que la norma nacional entrega su concepto pero en el sentido que se aplica es muy disímil al que entrega la norma contable internacional. Además cabe señalar que las NIC presentan una redacción mas detallada de la información contable aplicable a una determinada transacción que la expuesta en nuestros boletines técnicos, ya que no deja vacíos notorios que permitan efectuar procedimientos alternativos no regulados por estas normas.

Al ser Chile un país próximo a adoptar la normativa internacional de contabilidad deberá tener un año de transición de normas, el cual será el 2008, en este ejercicio contable se presentara la dificultad de tener que realizar el registro contable de las operaciones de acuerdo a lo señalado por los boletines técnicos con el propósito de dar cumpliendo a lo establecido por los organismos reguladores y fiscalizadores de nuestro país y además confeccionar la presentación de los estados financieros de acuerdo a los nuevos cuerpos normativos que entrarán a regir en el ejercicio siguiente, con el propósito de evaluar la uniformidad de la información contable, un mayor detalle de este proceso y de los ajustes que deberán realizarse en este período se describen en la NIIF N° 1.

Ante la interrogante de cómo será la presentación de la información contable revelada en los estados financieros se produce un cambio en el orden al cual estábamos contablemente acostumbrados, debido a que la NIC N° 1 presenta la estructura de los estados financieros, en el caso del balance ordena sus partidas, de los mas sólido a lo mas líquido y para el estado de resultado entrega un detalle mas específico de las actividades a través de las cuales se obtiene resultado de la entidad, lo cual es disímil con lo expuesto en la Circular 1.501 de la SVS, la cual es empleada como pauta para la presentación de la información contable debido a que en los boletines técnicos no se encuentra un formato a utilizar en los estados financieros. Es por esto que la presente circular deberá ser motivo de estudio y modificaciones pertinentes para adecuarse a lo expresado por la normativa internacional de contabilidad y se pueda mantener la uniformidad que deben cumplir los estados financieros.

Al interiorizarnos en la norma nacional e internacional nos percatamos de diversas discrepancias entre ambos cuerpos normativos las cuales fueron plasmadas en cuadros comparativos con el objetivo de desarrollar de una mejor forma su estudio y discusión, con lo cual se pudo observar el enorme efecto que pudiese generar la adopción de la normativa internacional con lo que se deberá tener una constante preparación e información del proceso de adopción que esta llevando a cabo por el colegio de contadores con el apoyo económico obtenido a través del Banco Interamericano de Desarrollo, con el propósito de estar atentos a cualquier modificación que se produzca ya sea a la normativa nacional o la internacional. Es por lo anterior que se deben tener presente los cambios que se puedan producir por aplicación a las normativas en los elementos del reconocimiento, medición y exposición que se abordaron en profundidad en el trabajo de investigación.

En cuanto a las diferencias encontradas en el reconocimiento de un activo intangible cabe destacar que para producirse este proceso deben cumplirse los requisitos que se establecen en cada una de las normativas, con lo cual encontramos discrepancias en los cuerpos normativos, en cuanto a la medición se puede observar las diferencias en los términos que se emplean para llevar a cabo este procedimiento por lo que se debe tener claridad de la acepción de cada uno de ellos con el propósito de saber lo que se incluirá en la medición del costo del activo. Así tenemos varios aspectos que son de trascendencia en la regulación del tratamiento contable para los activos intangibles como es el caso por ejemplo de la amortización, la determinación de la vida útil finita o indefinida y el proceso a efectuar su calculo; el deterioro del valor de los activos el cual es aspecto nuevo para nosotros debido a que nuestra normativa hasta hace poco no incluía el reconocimiento de la pérdida por deterioro.

Por su parte en relación a la exposición o revelación cabe destacar la importancia que se entrega a este punto en la normativa internacional, incluso nos atrevemos a señalar que esta normativa le da una mayor relevancia a la información cualitativa sobre la información cuantitativa a la cual estamos acostumbrados a encontrar en nuestros estados financieros.

Como resultado del proceso en el cual elaboramos nuestro trabajo de investigación, podemos destacar que el desafío planteado por el Colegio de Contadores es de gran magnitud para nuestra profesión, sin embargo no se debe temer a este cambio de normativa contable al contrario se debe afrontar con tranquilidad y gran disposición a adquirir nuevos conocimientos, ya que nosotros al estudiar una sola norma e incluso una parte de ella nos fue arduo su estudio y comprensión pero con los conocimientos adquiridos durante nuestra carrera nos permitió desarrollar este trabajo de investigación sin mayores contratiempos, sin embargo lo que en gran medida dificulta una mayor rapidez de entender la normativa internacional son los tecnicismos empleados por esta normativa, lo cual plantea un enorme desafío a la profesión y especialmente aquellas entidades que son las encargadas de emitir pronunciamientos respecto a los temas de interés profesional.

Bibliografía

Libros, Revistas y Apuntes

- “Comprender las Normas Internacionales de Contabilidad “; O. Amat, J. Perramon, S. Aguila, F. Alemany, J. Carrenys, E. Monfort, S. Moya, T. Montlav, E. Reguant y P. Soldevila; 2ª Edición; Ediciones Gestión 2000 S.A., Barcelona 2004
- “La Contabilidad Base de las Decisiones Administrativas”; Maria Teresa García Castañeda; Edición 2003; Editorial Lexis Nexis; 2003
- “Normas Internacionales de Información Financiera”; Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Federación de Colegios de Profesionalistas; 2003
- “Normas Internacionales de Contabilidad”; Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Federación de Colegios de Profesionalistas; 2001
- “Compendio de Boletines Técnicos de Normas de Contabilidad”; 2003
- “Normas Internacionales de Contabilidad N° 38”; 1998
- “Normas Internacionales de Contabilidad N° 36”; 1999
- “Normas Internacionales de Contabilidad N° 1”; 1998
- “Norma Internacional de Información Financiera N° 1”; 2006
- Circular N° 981 “Regula tratamiento de Gasto Diferido y Gastos de Organización y Puesta en Marcha”; Superintendencia de Valores y Seguros; 1990.
- “Contabilidad Básica”; J. Bosch, L. Vargas; Séptima Edición; Editorial Literatura Contable Ltda.; Santiago 1997
- “Contabilidad Información y Control en las Empresas; G. Torres Salazar; Quinta Edición; Editorial LexisNexis: 2002

- “Fundamentos y Normativa de la Contabilidad”; Maria Teresa García Castañeda; Edición 2001; Editorial Jurídica Conosur Ltda.; 2001
- Contabilidad I; J.Cashin, J. Lerner; Primera edición en español; Editorial McGraw – Hill;1993
- “Revista para la Gestión Profesional Contabilidad y Auditoria”; Editorial LexisNexis; Ejemplar N° 166; Enero 2006
- Revista “Estudios de Información y Control de Gestión”; Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas; Universidad de Chile; Editorial Universidad de Chile; Ejemplar N° 70; 1998
- Diccionario de la Lengua Española; Real Academia Española; 2001
- Diccionario de Sinónimos y Antónimos; Editorial Océano; 2002
- Diccionario de Conceptos Económicos y Financieros; F. Martino; Primera Edición; Editorial Andrés Bello; 2001
- Diccionario de Términos Contables, Financieros y Económicos de uso Común; V. Salort; Ediciones Tributarias y Laborales Aplicadas S.A; 2006
- Diccionario de Contabilidad; J. Codera; Octava Edición Actualizada; Ediciones Pirámide; 1992
- Diccionario Terminológico de Economía, Administración y Finanzas; A. Suarez; Ediciones Pirámide; 2000
- Diccionario Sopena La Fuentes; Editorial Ramón Sopena S.A; 1995

- “Estudio Comparativo de las normas nacionales y las normas internacionales de contabilidad sobre los contratos a futuro como instrumentos de cobertura”; E. Rodríguez; 2005
- “Activo Intangibles: una visión a la normativa nacional e internacional, y al tratamiento de las empresas en Chile”; M. Olivares; 2003
- “Activos Intangibles”; C. Valdivia; 1999
- “Análisis Comparativo entre los Boletines Técnicos y las Normas Internacionales de Contabilidad, referente al rubro Activo Fijo”; P. Aravena, M. Basaure; 2005
- Apuntes de la profesora Berta Silva Palavecinos, docente de la Escuela de Comercio de la Pontificia Universidad Católica de Valparaíso.

Internet

- www.kpmg.cl
- www.eclac.org
- www.monografias.com
- www.elmundo.es/especiales/2001/07/sociedad/globalizacion/globalizacion.html
- www.contadoresauditores.cl
- www.colegiodecontadores.cl
- www.deloitte.com
- www.ey.com

- <http://www.dgrv.org/docs/fucac-pres-brasil.pdf#search=%22activos%20intangibles%20generados%20internamente%22>
- <http://www.aeca.es/actualidadnic/gastosdeimasd.htm>
- www.ayudacontador.cl
- www.svs.cl
- www.aqua.cl
- www.eclass.cl
- <http://iasplus.deloitte.es/central.asp?capitulo=06>
- www.conicyt.cl/revista/presentaciones/dpi.ppt
- www.sbif.cl/sbifweb/internet/archivos/norma_144_1.pdf
- www.switch360.cl/index2.php?option=com_content&do_pdf=1&id=204
- www.face.ubiobio.cl/webfile/media/42/documentos/contabilidad.pdf
- <http://www.sbif.cl/sbifweb/servlet/LeyNorma?indice=3.1.1&LNAN=A>
- <http://www.intangiblecapital.org/Recursos/Articulos/N3/0017-Activos%20inmateriales%20y%20contabilidad.htm>
- <http://ciberconta.unizar.es/leccion/containmate/100.HTM>

ANEXOS

ANEXO N°1: Comparación de Normas Contables Asociadas al Activo Intangible

NORMA INTERNACIONAL (NIC N° 38)	NORMA NACIONAL (BT N° 55)
• Concepto Básico: Esta normativa define a activo intangible como aquel activo identificable, de carácter no monetario sin apariencia física. Este cuerpo normativo clasifica a estos activos de acuerdo a su adquisición, quedando agrupados principalmente en tres grupos como lo son: adquiridos de terceros, generados internamente y los procedentes de una adquisición de empresas. • Reconocimiento: El reconocimiento inicial de un activo intangible se efectuará siempre y cuando se cumplan las siguientes características: que coincida con la definición de activo intangible, es, decir, sea identificable y controlado por la empresa; el costo del activo pueda ser valorado en forma fiable, este requisito se aplica tanto si un activo intangible fue adquirido externamente o generado internamente, debiendo en este caso incluir los criterios adicionales para su reconocimiento y se espera que origine, en el futuro, beneficios económicos para la empresa. En el caso de que el intangible no cumpla con la definición y con los requisitos, deberá ser reconocido como gasto en el período en que se incurra.	• Concepto Básico: Esta normativa define activos intangibles como aquellos activos que, sin tener existencia física o corpórea, han implicado un costo de adquisición para la empresa y son aprovechables en el negocio. Además dicho cuerpo normativo divide estos activos en dos grupos: identificables y no identificables. • Reconocimiento: Para que un activo intangible sea reconocido como tal y no como gasto, debe existir una razonable certeza que será capaz de generar beneficios futuros para la empresa ya sea incrementando los ingresos o reduciendo los costos en un monto suficiente que permita sean absorbidos a través de su amortización. El valor inicial de un activo intangible equivale a su costo de adquisición, incluyendo todos los costos y gastos asociados directamente con la adquisición del intangible. La capitalización de los activos intangibles debe hacerse solo cuando hayan sido comprados o adquiridos en otra forma.

NORMA INTERNACIONAL (NIC N° 38)	NORMA NACIONAL (BT N° 55)
Los gastos incurridos en la adquisición de un activo intangible deberán reconocerse en una cuenta de resultado en el período correspondiente a menos que formen parte del costo del activo intangible. Existe la posibilidad de activar gastos de financiamiento, siempre que se cumpla con lo expresado por la normativa. Cuando un desembolso sea reconocido como gasto del período en que se incurrió, no podrá ser reconocido posteriormente como costo del activo intangible. Cuando se efectúen desembolsos posteriores a la adquisición, estos costos en raras ocasiones podrán ser añadidos al costo de adquisición siempre que de ello se derive un beneficio económico futuro, en caso que no se cumpla lo anterior deberá ser reconocido como gasto del período. • Medición En relación a la medición inicial de un activo intangible esta debe realizarse por su costo. En caso que la medición se efectué con posterioridad al reconocimiento inicial, la entidad podrá elegir como política contable entre dos modelos: Modelo de Costo y Modelo de Revalorización.	Los gastos de financiamiento no pueden ser considerados como parte del valor inicial de los activos intangibles. Los gastos de mantener activos intangibles deben registrarse como gasto del período en que se incurre. Los costos por renovación de un intangible deberán activarse, si se espera que generen beneficios futuros a la empresa. Cabe señalar que los activos intangibles adquiridos en años anteriores que no fueron reconocidos en su momento no deben ser activados. • Medición El activo intangible una vez registrado, debe mantenerse a su costo histórico corregido o actualizado. Cuando se determine que el intangible ha perdido significativamente su valor, su importe no amortizado deberá cargarse a resultados del período en que eso ocurra.

NORMA INTERNACIONAL (NIC N° 38)	NORMA NACIONAL (BT N° 55)
Se considera la determinación de un valor residual y una vida útil para los activos intangibles, la cual podrá ser valorada por la entidad. En cuanto a la vida útil, existen dos clasificaciones para ésta: vida útil finita o vida útil indefinida. Los activos intangibles con vida útil finita se amortizan, en cambio aquellos con vida útil indefinida no realizan el proceso de amortización. Cuando se revaloriza un activo intangible, la amortización acumulada hasta el momento de la revalorización se puede tratar de dos maneras: reexpresada proporcionalmente con el cambio del valor en libros bruto experimentado por el activo, de forma que el valor en activos final para el activo intangible, tras la revalorización, sea igual al importe revalorizado que se quiere conseguir; o bien eliminándola por compensación con el valor contable bruto del activo, de forma que sea el saldo neto resultante el que se revalorice hasta el importe correspondiente. Al efectuar la revalorización del activo intangible, todos los demás activos de su misma clase deben también ser revalorizados simultáneamente, con el fin de evitar una revalorización selectiva de los activos.	Si la vida útil del activo disminuye, su valor no amortizado deberá amortizarse durante el nuevo período de vida útil restante. Los activos intangibles deben ser amortizados linealmente, reconociéndolos como un gasto durante el plazo que se espera generen beneficios. La vida útil que se puede asignar al activo intangible de acuerdo al contrato suscrito, en caso contrario se puede estimar es hasta 20 años. En cualquier caso el plazo no puede exceder a 40 años, aun cuando el plazo del contrato exceda dicho período. Los activos intangibles se ven afectados por efecto de la corrección monetaria, sin embargo hay que señalar que sólo se corregirán aquellos activos intangibles que representen desembolsos efectivos. Debido a que este tipo de activo posee ciertas características que los hacen susceptibles a perder su valor, al dejar de tener la capacidad para aportar beneficios a las operaciones futuras, es necesario que periódicamente estén sujetos a evaluación.

NORMA INTERNACIONAL (NIC N° 38)	NORMA NACIONAL (BT N° 55)
Con el propósito de determinar si el activo ha sufrido deterioro de valor, la empresa deberá aplicar la NIC N°36, inclusive si no existiese indicación de pérdida por deterioro de valor, la empresa debe proceder a estimar mencionada pérdida. • Exposición: Con el propósito de presentar los estados financieros, sus notas explicativas deben contener para el rubro de los activos intangibles lo siguiente: clasificación del activo intangible, vida útil si es finita o indefinida y los porcentajes de amortización utilizados, método de amortización utilizado, el valor contable bruto y la amortización acumulada, las enajenaciones y abandono de elementos, las variaciones producidas en el período por revalorizaciones, las pérdidas por deterioro de valor reconocidas, el importe de la amortización reconocida durante el período, las diferencias netas de cambio derivadas de la conversión de los estados financieros de entidades extranjeras, además debe incluirse la naturaleza y efecto de los eventuales cambios en las estimaciones contables que tengan un efecto importante en el período corriente, o que se esperen tengan recuperación significativa en futuros períodos. Cabe señalar existen ciertas excepciones en que se deberá revelar información adicional en los estados financieros.	• Exposición: En cuanto a información que debe proporcionarse de los activos intangibles en notas explicativas en los estados financieros, es necesario que se expongan los criterios de contabilidad utilizados para valorizar y amortizar los activos intangibles, los tipos de intangibles y el cargo por amortización del período, o cualquier otro antecedente que sea relevante en estas circunstancias.

ANEXO N° 2: Comparación de Normas Contables Asociadas al Activo Inmaterial Desarrollado Internamente

NORMA INTERNACIONAL (NIC N° 38)	NORMA NACIONAL (BT N° 28 – 55) Circular N° 981 (SVS)
• Concepto Básico: Fase de investigación: aquellos desembolsos o gastos que se efectúan durante el estudio original y planificado, con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos. Fase de desarrollo: aquella puesta a punto de la investigación u otro tipo de conocimiento científico en un plan o diseño para la producción, antes del comienzo de su explotación comercial. • Reconocimiento: Los costos de Investigación se consideraran como gastos del periodo en que se incurran. Los costos de Desarrollo se pueden considerar como gastos del periodo, a menos que se cumplan las condiciones para ser capitalizados, en cuyo caso deben activarse. Las condiciones que debe cumplir gasto para ser capitalizado son las siguientes: no exceder el importe recuperable a través de los beneficios futuros relacionados, una vez deducidos los costos de desarrollo, costo de producción y costo de venta y administración directamente atribuibles en la comercialización del producto.	• Concepto Básico: Gastos de Investigación: aquellos que se incurren en el estudio y la experimentación orientados hacia la adquisición de nuevos conocimientos, con la expectativa de que estos puedan aprovecharse en la creación de nuevos tipos de productos, procesos de elaboración, servicios o en el mejoramiento de los ya existentes. Gastos de desarrollo: aquellos que comprenden la aplicación de los conocimientos adquiridos en el proceso de investigación u otros conocimientos en un plan específico tendiente a la creación de nuevos tipos de productos, procesos de elaboración o servicios, con la expectativa de comercializarlos o mantener en el mercado los ya existentes. Incluyen la búsqueda y formulación del concepto, el diseño y pruebas del producto, procesos o servicios, en las etapas experimentales y su producción u operación en una fase experimental. • Reconocimiento: Los gastos de investigación y desarrollo deben ser imputados a los resultados de operación del periodo en que se incurren, debiendo tener presente la correlación gasto – ingreso.

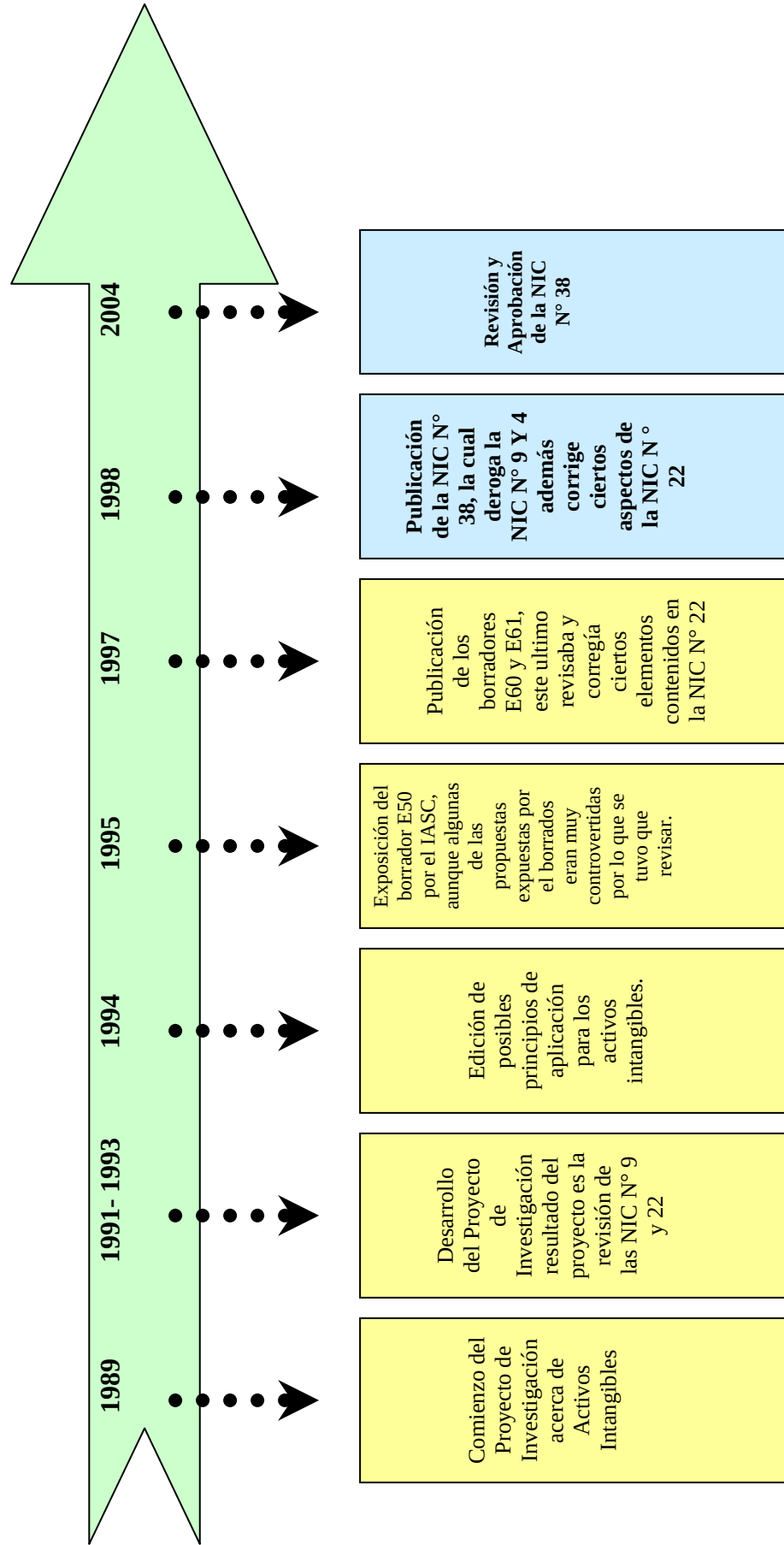
NORMA INTERNACIONAL (NIC N° 38)	NORMA NACIONAL (BT N° 28 – 55) Circular N° 981 (SVS)
Cabe señalar que se debe tener presente el reconocimiento por pérdida de deterioro del valor del activo. Al incurrir en desembolsos posteriores en un proyecto adquirido de investigación y desarrollo en curso, estos desembolsos tendrán el mismo tratamiento de los proyectos desarrollados propiamente por la entidad siempre que se cumplan ciertos requisitos. • Medición El costo de un activo intangible generado internamente será la suma de los desembolsos incurridos desde el momento en que el elemento cumple las condiciones para su reconocimiento. • Exposición: En los estados financieros se deberá incluir el importe agregado de los gastos de investigación y desarrollo que se hayan reconocido como tales en la cuenta de resultado durante el periodo. Los desembolsos por investigación y desarrollo se incluirán tanto los que son directamente atribuibles a las actividades de investigación y desarrollo, como otros que se puedan distribuir de forma razonable y coherente.	Las mejoras normales de los productos u operaciones ya existentes, las investigaciones de mercado, las pruebas de mercado y los costos generales y de administración que no estén directamente relacionadas con las actividades de investigación y desarrollo deben cargarse a gastos a medida que se incurren, al igual que aquellos gastos necesarios para mantener en la empresa la capacidad de operar en forma competitiva. Los costos asociados a adquisiciones de activo fijo destinados a desarrollar actividades de investigación y desarrollo los cuales posean un uso alternativo serán contabilizados dentro del rubro de activo fijo correspondiente a su naturaleza. • Exposición: Se requiere incluir en una nota a los estados financieros el total del gasto cargado a resultados en el ejercicio por el concepto de investigación y desarrollo, debido principalmente a la importancia relativa que implica esta idea.

NORMA INTERNACIONAL (NIC N° 38)	NORMA NACIONAL (BT N° 28 – 55) Circular N° 981 (SVS)
• Amortización e incidencias en el reconocimiento: Los costos de Desarrollo de un proyecto activado deben distribuirse sistemáticamente en función de los beneficios económicos relacionados que son reconocidos. Si los costos de Desarrollo son considerados como gastos del periodo, no pueden activarse posteriormente. Cuando las condiciones de capitalización dejen de cumplirse, el saldo no amortizado se reconocerá como gasto del periodo. Si las condiciones para activar los costos de desarrollo permanecen, pero el monto de dichos costos que se espera recuperar es inferior al saldo no amortizado, la diferencia se reconocerá como gasto del periodo. • Alcance: La normativa internacional no será aplicada para el reconocimiento de activos inmateriales, en los siguientes casos: las marcas, las cabeceras de periódicos o revistas, los derechos editoriales, las listas de clientes u otras partidas similares que se hayan generado internamente.	• Alcance: La normativa local no se aplicara a empresas que presten utilidad pública y tampoco aquellas que se dediquen a industrias extractivas, excepto que las actividades que desarrollen este tipo de empresas sean comparables en su naturaleza a actividades de investigación y desarrollo de otras empresas.

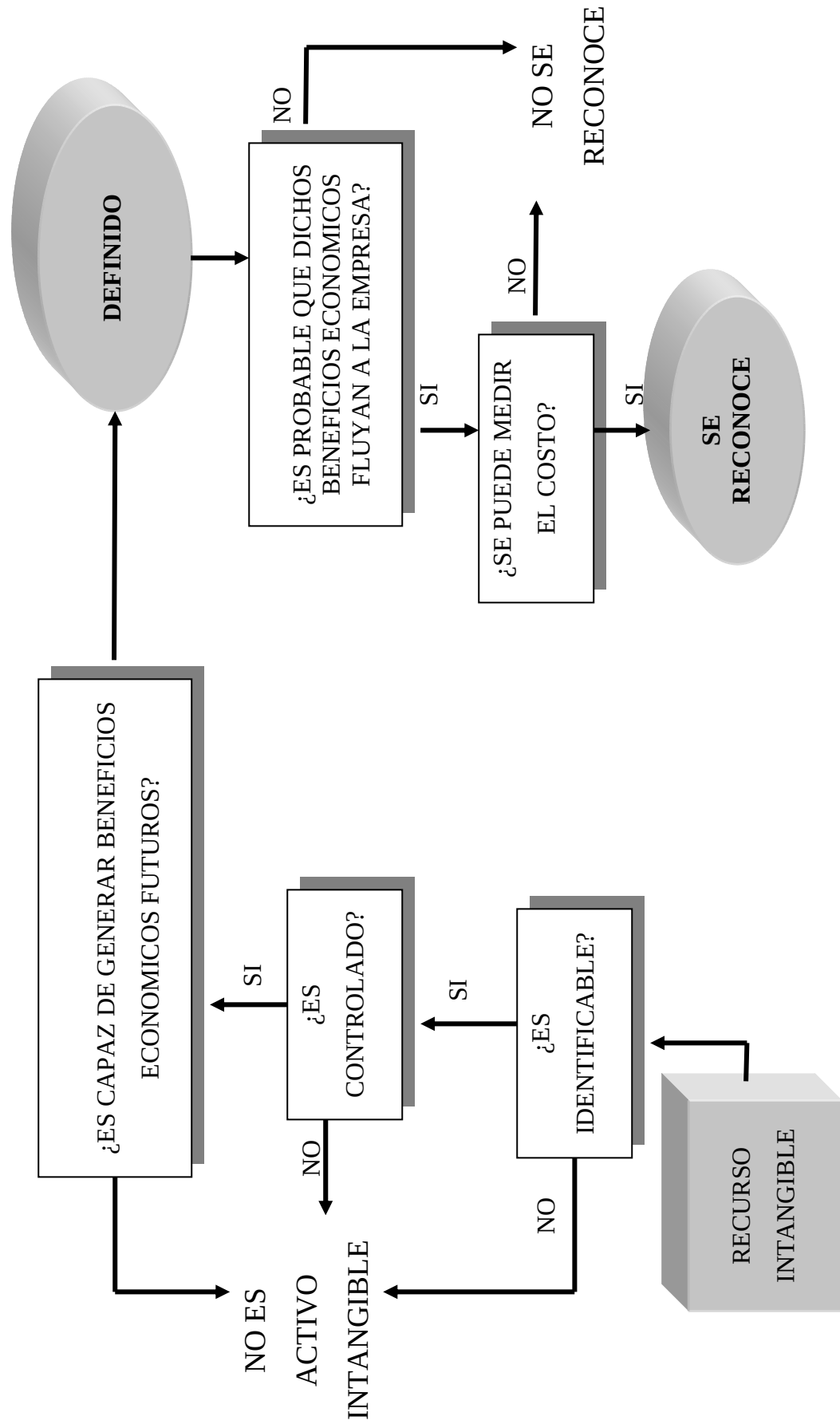
ANEXO N°3: Cuadro Presentación en el Balance Clasificado de la Partida Activos Inmateriales Generados Internamente

Balance General			
Al 31/12/2006			
ACTIVOS	xxxxxx	PATRIMONIO	xxxxxx
Inmovilizado	xxxx		
Inmovilizado Material	xxxx		
		PASIVO	xxxxxx
Otros Inmovilizados Inmat.	11.650.000	Fijo	xxxx
Circulante	xxxxxx	Circulante	xxxx
TOTAL	xxxxxxxx	TOTAL	xxxxxxxx

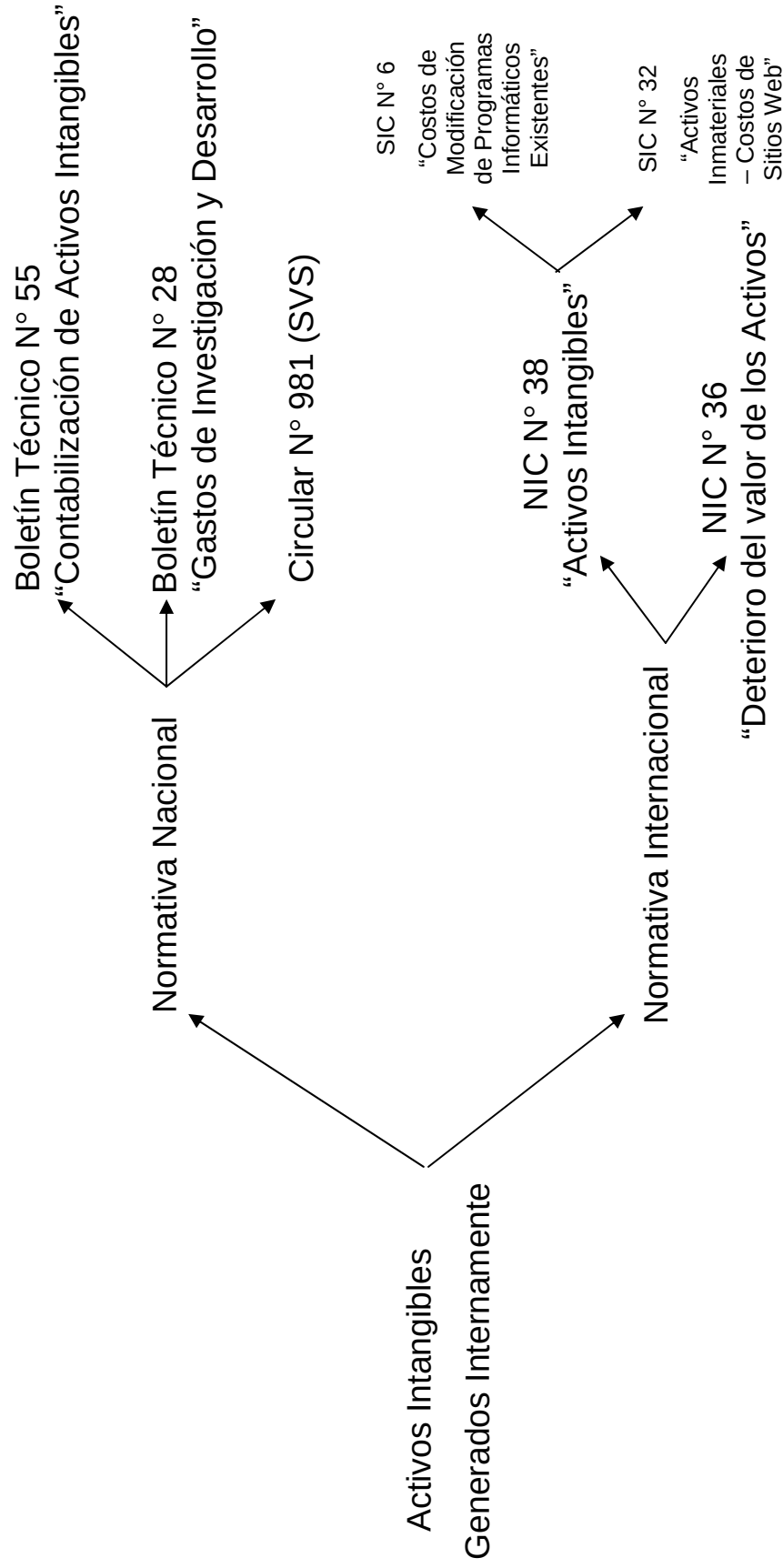
ANEXO N° 4: ESQUEMA EVOLUTIVO DE LA CREACION DE LA NIC N° 38



**ANEXO N° 5: CUADRO EXPLICATIVO DEL RECONOCIMIENTO DE UN ACTIVO INTANGIBLE
SEGÚN NIC N°38**

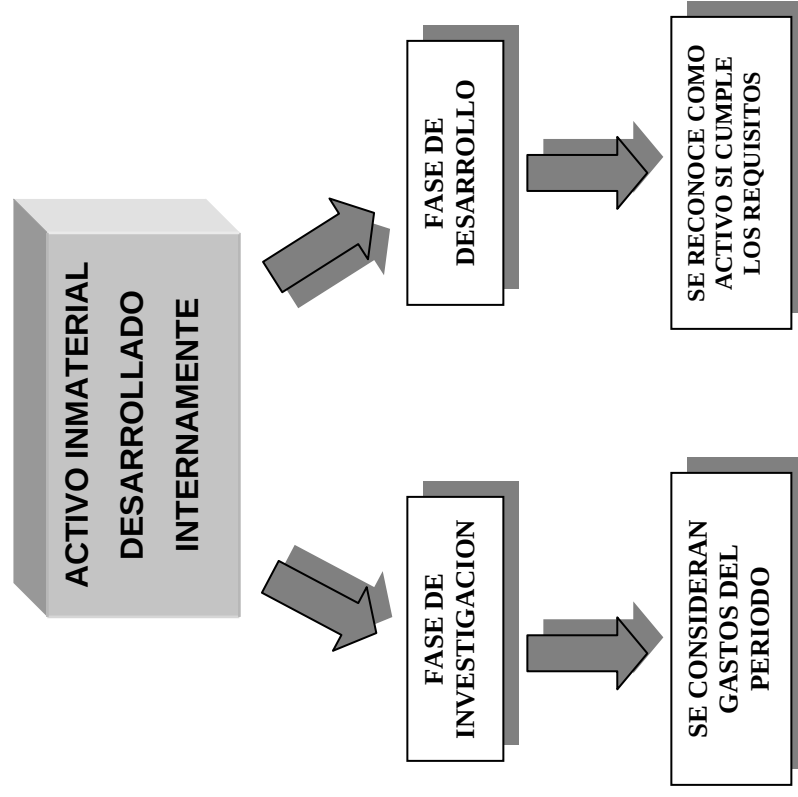


ANEXO N° 6: CUADRO ESQUEMÁTICO DE LA NORMATIVA PROFESIONAL APLICABLE PARA EL RUBRO DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES GENERADOS INTERNAMENTE

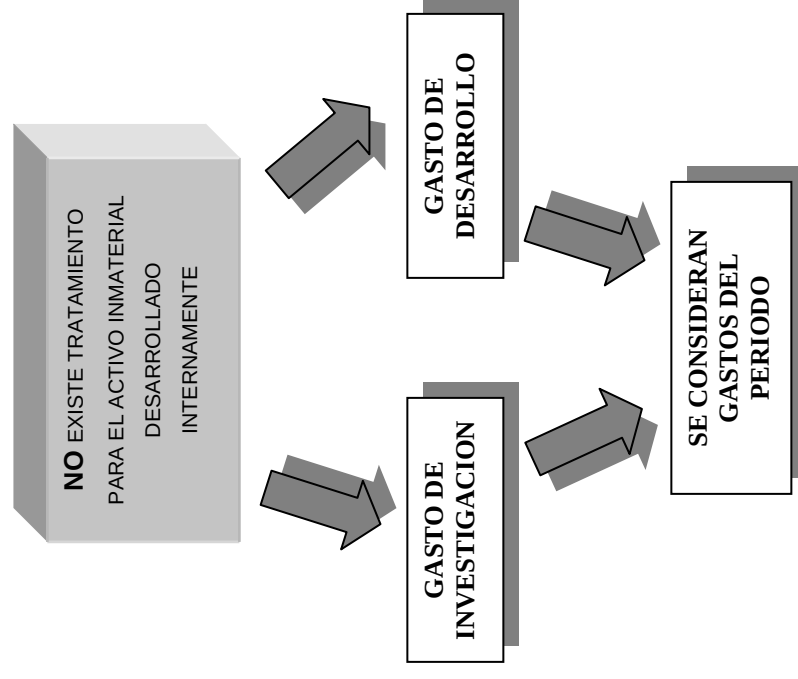


ANEXO N° 7: CUADRO EXPLICATIVO DEL RECONOCIMIENTO DE UN ACTIVO INTANGIBLE DESARROLLADO INTERNAMENTE

SEGÚN NIC N° 38



SEGÚN BOTINES TECNICOS



ANEXO N° 8: CUADRO COMPARATIVO RESPECTO A LA PRESENTACIÓN EN EL BALANCE
CLASIFICADO DE LA PARTIDA ACTIVOS INTANGIBLES GENERADOS INTERNAMENTE

Según Circular 1501 SVS

Aplicación de la NIC

Balance General Al 31/12/xx	
ACTIVOS	PASIVOS
Circulante	Circulante
Fijo	A largo Plazo
Otros Activos	PATRIMONIO
TOTAL	TOTAL

Balance General Al 31/12/xx	
ACTIVOS	PATRIMONIO
Inmovilizado	
Inmovilizado Material	PASIVO
Otros Inmovilizados Inmat.	Fijo
Circulante	Circulante
TOTAL	TOTAL