

## IFRS para Pymes

International Financial Reporting Standard for Small and Medium sized Entities (IFRS for SMEs). **Estándar internacional de información financiera para entidades de tamaño pequeño y mediano (IFRS para PYMES)** [También conocido como Norma internacional de información financiera para entidades de tamaño pequeño y mediano (NIIF para PYMES)]

Entrega No. 14  
13 de octubre de 2009  
Ediciones anteriores haga clic [aquí](#)

En esta edición:  
**ACTIVOS INTANGIBLES, COMBINACIONES DE NEGOCIOS Y PLUSVALÍA**  
**PARTE I: ACTIVOS INTANGIBLES**  
Introducción  
Activos intangibles  
Cambios a la práctica colombiana actual  
Este e-mail

### Introducción

Las Secciones 18 (Activos intangibles diferentes a la plusvalía) y 19 (Combinaciones de negocios y Plusvalía), del *IFRS para PYMES*, abordan una temática que conviene analizarla de manera conjunta.

Refieren, de manera expresa, a otras secciones del mismo estándar: la Sección 13 (Inventarios) y la Sección 23 (Ingresos ordinarios).

Con relación a los activos intangibles, diferencia entre si son activos intangibles tenidos por la entidad para la venta en el curso ordinario de los negocios, en cuyo caso el tratamiento contable es igual al que se le da a los inventarios y a los ingresos ordinarios, y los activos intangibles que son de larga vida, a los cuales propiamente denomina 'activos intangibles.'

Definen activo intangible como al activo no-monetario identificable que carece de sustancia física. Y determinan que un activo intangible es identificable cuando:

- (a) **es separable**, esto es, es capaz de ser separado o dividido de la entidad y vendido, transferido,

licenciado, alquilado o intercambiado, ya sea individualmente o en junto con un contrato, activo o pasivo relacionado; o

- (b) **surge de derechos contractuales o de otros de carácter legal**, independiente de si esos derechos son transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.

De manera expresa dejan por fuera de los activos intangibles tanto a los activos financieros como a los derechos minerales y a las reservas minerales (tales como petróleo, gas natural y recursos no-renovables similares).

Con relación a la plusvalía, la asocia principalmente con las combinaciones de negocios y, en las combinaciones de negocios, requiere diferenciar entre los activos intangibles y la plusvalía asociadas a tales combinaciones. Este último punto es quizás el más complejo.

**En este e-mail revisaremos lo relacionado con los activos intangibles.**

**Top**

## Activos intangibles

### ¿Cuál es el principio general para el reconocimiento de los activos intangibles?

Básicamente el mismo que se emplea para todos los activos, con una adición: que no resulte de un desembolso interno. En consecuencia, la entidad tiene que reconocer como activo a un activo intangible sí, y solamente sí:

- (a) es probable que los beneficios económicos futuros esperados que sean atribuibles a ese activo fluyan para la entidad;
- (b) el costo o el valor del activo se puede medir confiablemente; y
- (c) el activo no resulta de desembolso incurrido internamente para un elemento intangible.

### ¿Cómo se mide la probabilidad de los beneficios económicos futuros que se esperan del activo intangible?

Usando supuestos razonables y que tengan respaldo, que representen el mejor estimado de la administración respecto de las condiciones que existirán durante la vida útil del activo. Esto se considera que siempre se satisface en el caso de los activos intangibles que se adquieren por separado.

### ¿Cuál tipo de juicio es el que aplica?

Es el juicio que realice la entidad para valorar el grado de certeza (seguridad) que tengan el flujo de los beneficios económicos futuros que sean atribuibles al uso del activo. Ello se realiza con base en la evidencia disponible en el momento del reconocimiento inicial, dándole mayor peso a la evidencia externa.

### ¿Qué ocurre cuando el activo intangible se adquiere como parte de una combinación de negocios?

Normalmente se reconoce como activo dado que su valor razonable se puede medir con suficiente confiabilidad. Sin embargo, no se reconoce el activo intangible cuando se adquiere en una combinación de negocios y tal activo intangible surge de derechos contractuales de carácter legal o de otro tipo y su valor razonable no se puede medir confiablemente porque el activo ya sea: (a) no se puede separar de la plusvalía; o (b) es separable de la plusvalía pero no hay historia o evidencia de transacciones de intercambio para el mismo activo o para activos similares, y de otra manera la estimación del valor razonable dependería de variables que no se puedan

medir.

### ¿Cuál es el principio básico para la medición inicial de los activos intangibles?

En la medición inicial la entidad tiene que medir el activo intangible al costo.

### ¿Cómo se calcula el costo del activo intangible en el reconocimiento inicial?

Ello depende de las diferentes alternativas que existen, lo cual se expresa en la siguiente tabla.

<b>Alternativa de reconocimiento inicial</b>	<b>Definición del costo en el reconocimiento inicial</b>
<b>El activo intangible se adquiere por separado</b>	Su costo comprende: (a) su precio de compra, incluyendo los derechos de importación y los impuestos que no tengan derecho a devolución, luego de deducir los descuentos y las rebajas comerciales, y (b) cualquier costo directamente atribuible de la preparación del activo para el uso que se le intenta dar.
<b>El activo intangible se adquiere como parte de una combinación de negocios</b>	Su costo es su valor razonable a la fecha de adquisición.
<b>El activo intangible es adquirido por medio de una subvención gubernamental</b>	Su costo es su valor razonable a la fecha en que la subvención es recibida o se convierte en cuenta por cobrar de acuerdo con la Sección 24 <i>Subvenciones gubernamentales</i> .
<b>El activo intangible se adquiere mediante intercambio de activos no-monetarios</b>	Su costo es su valor razonable, a menos que: (a) la transacción de intercambio carezca de sustancia comercial, ó (b) no se pueda medir confiablemente el valor razonable ni del activo recibido ni del activo integrado. En este caso, el costo del activo se mide al valor en libros del activo entregado.

### ¿Qué ocurre con los activos intangibles generados internamente?

En realidad no existen como tales y en consecuencia son considerados como gasto del período en el cual se

incurren:

- La entidad tiene que reconocer como gasto los desembolsos incurridos internamente sobre un elemento intangible, incluyendo todos los desembolsos de las actividades tanto de investigación como de desarrollo.
- Tal reconocimiento como gasto lo hace cuando incurra en ello aunque haga parte del costo de otro activo que satisfaga el criterio de reconocimiento contenido en este IFRS.
- Los desembolsos sobre un elemento intangible que inicialmente fueron reconocidos como gasto no se pueden reconocer luego como parte del costo de un activo.

### ¿Cuál es el principio básico para la medición subsiguiente de los activos intangibles?

La medición subsiguiente de los activos intangibles se realiza al costo menos la amortización acumulada y menos las pérdidas por deterioro acumuladas. En consecuencia, la fórmula es:

$$\begin{array}{ccccccc} \hline & & & & & & \\ \hline \text{Medición} & & & & & & \text{Pérdidas} \\ \text{subsiguiente} & = & \text{Costo} & - & \text{Amortización} & - & \text{por} \\ & & & & \text{acumulada} & & \text{deterioro} \\ & & & & & & \text{acumuladas} \\ & & & & & & \hline \end{array}$$

### ¿Cómo operan la amortización de los activos intangibles?

De acuerdo con los requerimientos de la Sección 18 (*Activos intangibles diferentes a la plusvalía*), los cuales se especifican a continuación:

1. Para los propósitos del *IFRS para PYMES*, todos los activos intangibles se consideran que tienen vida útil finita. En consecuencia, se considera que las PYMES no tienen activos intangibles de vida indefinida.
2. La vida útil de un activo intangible que surge de derechos contractuales o legales de otro tipo no puede exceder el período de los derechos contractuales o legales de otro tipo, pero puede ser más corta dependiendo del período durante el cual la entidad espere usar el activo. Si los derechos contractuales o legales de otro tipo se pueden renovar, la vida útil del activo intangible tiene que incluir los períodos de renovación solamente si hay evidencia para respaldar la renovación por parte de la entidad sin costo importante.
3. Si la entidad es incapaz de hacer un estimado confiable de la vida útil del activo intangible, se presume que la vida útil son diez (10) años.
4. La asignación de la cantidad depreciable del activo intangible se tiene que hacer sobre una base sistemática durante su vida útil.
5. El cargo por amortización para cada período se tiene que reconocer como gasto, a menos que otra sección de este IFRS requiera que el costo sea reconocido como parte del costo de un activo tal como inventarios o PPE.
6. La amortización comienza cuando el activo intangible esté disponible para su uso.
7. La amortización cesa cuando el activo intangible se des-reconoce.
8. El método de amortización es seleccionado por la entidad, pero tal método debe reflejar el patrón con el cual espere consumir los beneficios económicos futuros del activo. Si no lo puede determinar confiablemente, tiene que usar el método de línea recta.

9. El valor residual del activo intangible se asume que es cero (0) a menos que: (a) haya un compromiso, por parte de un tercero, de comprar el activo al final de su vida útil; ó (b) haya un mercado activo para el activo y (i) el valor residual se pueda determinar por referencia a ese mercado, y (ii) sea probable que tal mercado existirá al final de la vida útil del activo.
10. Tanto el período de amortización como el método de amortización se pueden revisar si hay indicadores (tales como avance tecnológico o cambios en los precios de mercado). Tal cambio se contabiliza como un cambio en estimado de contabilidad.

### ¿Cómo operan los requerimientos para el deterioro de los activos intangibles?

De acuerdo con los requerimientos de la Sección 27 (*Deterioro del valor de los activos*), los cuales se especifican a continuación:

1. Se reconoce una pérdida por deterioro cuando el valor en libros del activo excede su cantidad recuperable.
2. Sí y solamente sí la cantidad recuperable del activo es menor que su valor en libros, la entidad tiene que reducir el valor en libros del activo a su cantidad recuperable. Esa reducción es una pérdida por deterioro.
3. El reconocimiento de la pérdida por deterioro se hace inmediatamente en utilidad o pérdida.
4. En cada fecha de presentación de reportes la entidad tiene que valorar si hay indicadores de deterioro del activo. Si no hay indicador de deterioro, no es necesario estimar la cantidad recuperable.
5. La cantidad recuperable del activo es el más alto entre: (a) su valor razonable menos los costos de venta; y (b) su valor en uso.

Para detalles al respecto, favor ver el boletín dedicado a la Sección 27.

### ¿Bajo qué condiciones se pueden realizar los retiros y las disposiciones de los activos intangibles?

La entidad tiene que des-reconocer el activo intangible en dos situaciones: (a) en la disposición, o (b) cuando ya no se esperen beneficios económicos futuros derivados de su uso o disposición. Siempre que la entidad des-reconozca un activo intangible tiene que reconocer una ganancia o pérdida.

### ¿Cuáles revelaciones son requeridas para los activos intangibles?

Tienen que realizarse para cada clase de activos intangibles y se detallan en la tabla siguiente:

---

#### Revelaciones básicas:

- (a) Vidas útiles o tasas de amortización usadas
  - (b) Métodos de amortización usados
  - (c) Valor en libros bruto y cualquier amortización acumulada (agregada con las pérdidas por deterioro acumuladas) al comienzo y al final del período
  - (d) Elementos de línea en el estado de ingresos comprensivos (y en el estado de ingresos, si se presenta) en el cual se incluya cualquier amortización de los activos intangibles
  - (e) Conciliación del valor en libros al comienzo y al final del período mostrando por separado adiciones, disposiciones, adquisiciones mediante
-

---

**Revelaciones  
relacionadas con los  
activos intangibles**

combinaciones de negocios, amortización, pérdidas por deterioro, otros cambios. Esta conciliación no tiene que presentarse para los períodos anteriores.

**Revelaciones adicionales:**

- (a) Descripción, valor en libros y período de amortización restante para cualquier activo intangible individual que sea material para los estados financieros de la entidad;
- (b) Para los activos intangibles adquiridos mediante una subvención gubernamental reconocidos inicialmente a valor razonable: (i) el valor razonable inicialmente reconocido; y (ii) los valores en libros.
- (c) La existencia y los valores en libros de los activos para los cuales la entidad tenga restringido el título o los haya entregado como garantía para pasivos
- (d) La cantidad de los compromisos contractuales por la adquisición de los activos intangibles.
- (e) La cantidad agregada de los desembolsos por investigación y desarrollo reconocidos como gasto durante el período.

---

**Top**

## **Cambios a la práctica colombiana actual**

La norma básica es el artículo 66 del DR 2649 de 1993:

1. Tiene una definición similar, excepto que permite considerar como activos intangibles tanto al crédito mercantil (=plusvalía) como a los derechos derivados de bienes entregados en fiducia mercantil. El *IFRS para PYMES* y en general todos los IFRS, diferencian entre activos intangibles y crédito mercantil.
2. No diferencia entre medición inicial y medición subsiguiente. La medición la realiza al valor histórico que corresponde al monto de las erogaciones claramente identificables en que efectivamente se incurra o se deba incurrir para adquirirlos, formarlos o usarlos, el cual, cuando sea el caso, se debe re-expresar y como consecuencia de la inflación.
3. Considera que se deben amortizar de manera sistemática durante su vida útil, la cual se debe determinar tomando el lapso que fuere menor entre el tiempo estimado de su explotación y la duración de su amparo legal o contractual.
4. Admite como métodos para amortización los de línea recta, unidades de producción y otros de reconocido valor técnico, que sean adecuados según la naturaleza del activo correspondiente. También en este caso se debe escoger aquel que de mejor manera cumpla la norma básica de

asociación.

5. De alguna manera admite las 'pérdidas por deterioro' dado que señala que al cierre del ejercicio se deben reconocer las contingencias de pérdida, ajustando y acelerando su amortización.

Tal práctica no diferencia entre activos intangibles y plusvalía (=crédito mercantil), un asunto que es clave en el *IFRS para PYMES* y también en los IFRS plenos.

Tampoco diferencia entre activos intangibles adquiridos y comprados internamente, por lo cual de hecho se admiten activos intangibles generados internamente.

Un aspecto adicional que implicará cambios es el valor razonable del activo tomado como costo en la medición inicial, un asunto que es básico para la medición de algunos activos intangibles pero que está ausente en la práctica actual.

En resumen, este es otro campo importante de aprendizaje, habida cuenta de la importancia de los activos intangibles en el entorno económico actual y particularmente para el desarrollo estratégico de las PYMES.

**Top**

## Este e-mail

- ▶ Semanalmente le estaremos enviando resúmenes y análisis del *IFRS para PYMES*
- ▶ Usted también puede enviar sus comentarios y hacer las preguntas que considere convenientes
- ▶ Puede re-enviarlo a sus clientes, amigos y relacionados
- ▶ Los números anteriores de este boletín puede encontrarlos [aquí](#)
- ▶ Para mayor información comuníquese con **Samuel Alberto Mantilla**, asesor de investigación contable.

Cordialmente,

**Samuel Alberto Mantilla B.**  
Asesor de investigación contable  
[smantilla@deloitte.com](mailto:smantilla@deloitte.com)

[Home](#) | [Security](#) | [Legal](#) | [Privacy](#)

Cra. 7 N° 74 -09

Bogotá

Colombia

© 2009 Deloitte Touche Tohmatsu.

Deloitte refers to one or more Deloitte Touche Tohmatsu, a Swiss Verein, and its network of member firms, each of which

is a legally separate and independent entity. Please see [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about) for a detailed description of the legal structure of Deloitte Touche Tohmatsu and its member firms.

 [Deloitte RSS feeds](#)  
[Unsubscribe](#)