

ACTIVOS INTANGIBLES IDENTIFICABLES. ¿SE HA LOGRADO ALCANZAR UNA CONVERGENCIA INTERNACIONAL EN SU TRATAMIENTO CONTABLE?

YOLANDA RAMÍREZ CÓRCOLES
ÁNGEL TEJADA PONCE

*Profesores de la Facultad de
Ciencias Económicas y Empresariales.
Universidad de Castilla-La Mancha*

Extracto:

ESTE trabajo analizará cómo están siendo tratados contablemente los activos intangibles identificables, centrándonos en el análisis de la regulación española a través del actual PGC-2007 y la fijada en el plano internacional a través de los pronunciamientos de dos importantes organismos reguladores contables: el *International Accounting Standards Board* (IASB) y el *Financial Accounting Standards Board* (FASB). En concreto, realizaremos una comparativa de la definición, los criterios de reconocimiento, la valoración (inicial y posterior), amortización, deterioro de valor, recuperación de pérdidas pasadas e información a suministrar en la memoria.

La revisión de esta normativa contable indica que, a pesar de los grandes avances logrados en la mejora del tratamiento contable de los activos intangibles identificables de cara a conseguir un mayor grado de convergencia entre normativas, sigue sin existir un tratamiento homogéneo para los mismos.

Palabras clave: activos intangibles identificables, tratamiento contable, IASB, FASB y PGC-2007 español.

Sumario

1. Introducción.
2. Definición de activo intangible.
3. Clasificación de activos intangibles.
4. Tratamiento contable de los activos intangibles identificables.
 - 4.1. Activos intangibles identificables adquiridos del exterior.
 - 4.2. Activos intangibles identificables generados internamente.
5. Conclusiones.

Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

Los intangibles son una pieza clave para el desarrollo y éxito de las organizaciones que compiten en el contexto económico y tecnológico de nuestro tiempo, convirtiéndose en los principales impulsores de la creación de valor en las empresas. Es tal la importancia que los intangibles están adquiriendo en la actual economía, que su identificación y medición ha adquirido una relevancia crítica.

Sin embargo, y a pesar de los grandes esfuerzos realizados en los últimos años para comprender la naturaleza de los activos intangibles y de la abundante literatura existente sobre estos elementos, no existe una unanimidad en torno a la definición de los activos intangibles que nos permita una delimitación clara y objetiva de los mismos. Ante este panorama, tanto académicos como organismos reguladores se enfrentan actualmente con el reto de llevar a cabo esfuerzos conjuntos encaminados a desarrollar una definición apropiada de los intangibles y establecer una clasificación coherente de los mismos (CAÑIBANO *et al.*, 1999:23).

Así pues, lo primero de todo será aclarar y delimitar el propio término de activo intangible. Para ello, recogeremos qué se entiende por activo intangible en las diversas definiciones empleadas en la normativa contable, tanto española como internacional, lo cual nos posibilitará extraer una serie de aspectos comunes que nos permitan avanzar en su identificación y delimitación dentro del marco contable vigente. Partiendo de la revisión del concepto y clasificación de activo intangible, posteriormente nos centraremos en analizar el tratamiento contable dado a los intangibles identificables tanto en la regulación española como en la internacional a través de los pronunciamientos de dos importantes organismos reguladores contables: el *International Accounting Standards Board* (IASB) y el *Financial Accounting Standards Board* (FASB), por entender que son las que más influencia han ejercido sobre las prácticas contables.

De este análisis comparativo hay que destacar que sigue existiendo una falta de homogeneidad entre las distintas normas analizadas para el tratamiento de estos activos. No obstante, cabe señalar el esfuerzo de las nuevas normas NIIF 38, SFAS 141 y 142, y PGC-2007 español por lograr un mayor grado de convergencia entre las normativas.

2. DEFINICIÓN DE ACTIVO INTANGIBLE

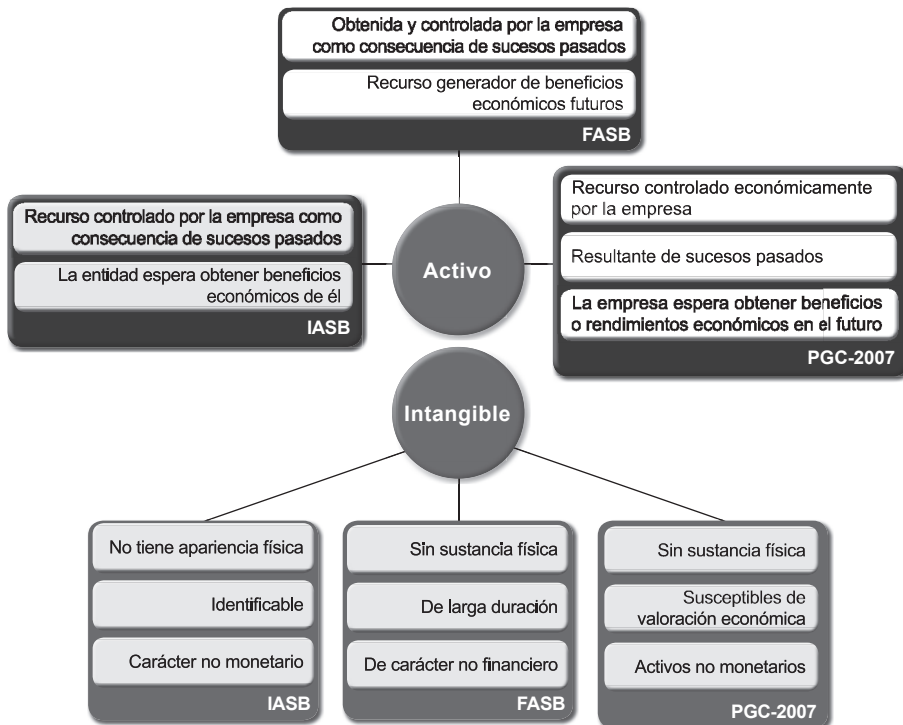
Desde la perspectiva contable, STOLOWY y JENY-CAZAVAN (2001) señalan la existencia de dos diferentes formas de abordar la definición de activos intangibles en los sistemas contables:

- a) Mediante una definición real de los intangibles, o aproximación conceptual, la cual intenta acercarse y definir el concepto de activo intangible, o
- b) Mediante la elaboración de una lista de los elementos que se encuentran en la categoría de activos intangibles reconocidos, es decir, una aproximación por «inventarios» de activos.

En general, la normativa contable de la mayoría de los diferentes países y organizaciones delimita los activos intangibles a través de la elaboración de este listado, pero no aportan una definición concreta del concepto de activo intangible. No obstante, por ejemplo, en la definición de activo intangible propuesta por el FASB en EE.UU., el ASB en el Reino Unido o el IASB, ambos tipos de aproximaciones (conceptual y por inventarios) aparecen conjuntamente, ya que al concepto de intangible se le añade, a través de una lista, la relación de activos supuestamente intangibles.

En la **figura 1** presentamos las distintas características derivadas de las definiciones de activo intangible ofrecidas por el IASB (IASB, 1989, pfo. 49 y NIIF 38, 2004, pfo. 8), el FASB (SFAS N.º 6, 1985 y SFAS 141 y 142, 2001, apéndice f) y el PGC-2007 español (1.ª y 5.ª parte del PGC).

FIGURA 1. Definiciones de activos intangibles ofrecidas por las principales normativas contables.



De la definición sobre activos intangibles ofrecida por el FASB, cabe resaltar la reiteración expresa del largo plazo, su carácter inmaterial y, finalmente, una cuestión que difiere de los pronunciamientos del IASB: su carácter no financiero. Siguiendo a ROJO y SIERRA (2000:17) el término no financiero es más amplio que el término no monetario ¹ y debe emplearse para evitar la inclusión dentro de esta partida de recursos que, sin sustancia física, no gozan de la consideración de activos inmateriales.

Junto a las definiciones conceptuales ofrecidas en estas normas, también se incorpora un listado de posibles activos intangibles [véase NIIF 38 (2004, pfo. 9); SFAS 141.A14; y PGC-2007: quinta parte de definiciones y relaciones contables, subgrupo 20].

Si comparamos la definición de activo intangible ofrecida en las distintas normativas contables analizadas observamos que en esencia coinciden: son recursos no tangibles (esto es, sin sustancia física) controlados por las empresas, que proceden de transacciones pasadas y que permitirán a la empresa obtener beneficios en un futuro. Ahora bien, se detectan algunas divergencias, como, por ejemplo, la presencia o no del requisito de identificabilidad dentro de la definición de activos intangibles. Así, en la definición de activo intangible del IASB se exige, entre otras características definitorias, que estos sean identificables, mientras que esta característica no aparece en la definición del FASB ni en el PGC-2007 español, sino en su reconocimiento contable ².

3. CLASIFICACIÓN DE ACTIVOS INTANGIBLES

En relación a las clasificaciones sobre intangibles realizadas por distintas normas y pronunciamientos contables podemos señalar que se han utilizado diversos criterios: identificabilidad, forma de adquisición, capacidad de generar beneficios, separabilidad, etc. Así, por ejemplo, las normas contables emitidas por el IASB, el FASB o el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas español (ICAC) utilizan, normalmente, dos criterios para delimitar a los intangibles: su identificabilidad (identificables o no identificables) y su forma de incorporación al patrimonio de la empresa (adquiridos a terceros o desarrollados internamente).

Tomando como base los distintos criterios de clasificación seguidos por las diferentes normativas contables y las propuestas realizadas por NEVADO Y LÓPEZ (2002:18) y GARCÍA (2001:72), realizamos nuestra propia propuesta de clasificación para los intangibles como sigue (véase **figura 2**):

El primer criterio que establecemos es el de identificabilidad, pudiendo dividir los intangibles en dos categorías: los identificables, compuestos por aquellos intangibles en los que sus beneficios

¹ En cuanto al carácter no monetario de los activos intangibles, que posibilita desligarlos del inmovilizado financiero, decir que ni la NIC-38 ni la NIC-21 («Efectos de las variaciones en los tipos de cambio»), definen a los activos no monetarios, pero se entiende que son todos aquellos que no cumplan la definición de activo monetario. Los activos monetarios, conforme al párrafo 8 de la NIC-38, son tanto el dinero en efectivo como otros activos por los que se van a recibir unas cantidades fijas o determinadas de dinero.

² Esta característica de identificabilidad de cualquier activo intangible se cumple cuando se da alguna de las siguientes circunstancias: a) sean separables para poder ser vendidos, arrendados o intercambiados, o b) que surjan de derechos legales o contractuales (NIIF 38, 2004, pfo. 12; SFAS 141, pfo. 39; PGC-2007 español: Norma 5.^a de registro y valoración).

económicos futuros pueden ser claramente distinguidos (separables o que se posean derechos legales sobre ellos); y los no identificables, que conformarían el fondo de comercio.

El segundo criterio de clasificación de los intangibles atiende al origen de la obtención de los activos en cuestión, es decir, su forma de incorporación al patrimonio de la empresa. Dentro de cada una de las dos categorías anteriores diferenciaremos entre intangibles adquiridos a terceros (o externos) e intangibles desarrollados por la propia empresa (o internos). Y dentro de los intangibles adquiridos distinguiremos los que son adquiridos de forma individual o separada de la empresa a título oneroso, los adquiridos como parte de un negocio, y los que proceden de otras formas especiales o peculiares de adquisición, como son: intercambio de activos, adquisición a título gratuito (subvenciones o donaciones), aportaciones al capital de la empresa y ampliaciones y mejoras.

Finalmente, aparecerían los distintos elementos intangibles agrupados teniendo en cuenta la naturaleza y contenido de las inversiones correspondientes. Dentro de los intangibles identificables, ya sean adquiridos o desarrollados internamente, se recogen los siguientes: gastos de investigación y desarrollo, concesiones administrativas, propiedad industrial (en virtud del registro de patentes, marcas, modelos de utilidad, nombres comerciales y rótulos de los establecimientos), propiedad intelectual (que comprende las obras científicas, literarias o artísticas), derechos de traspaso, aplicaciones informáticas, franquicias, etc.

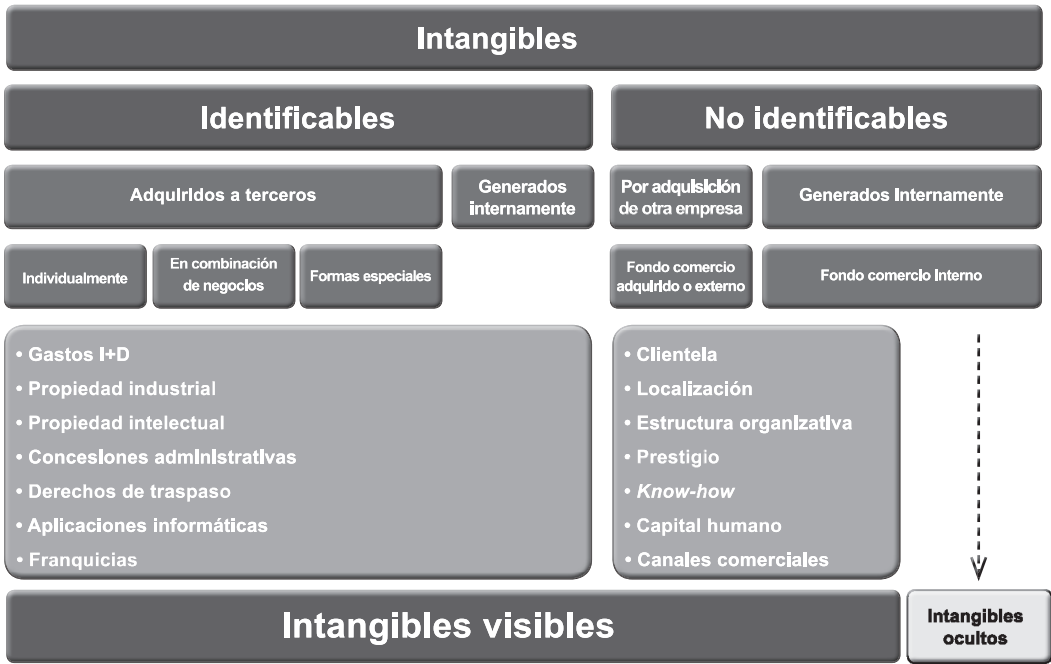
Dentro de los intangibles no identificables que proceden de la adquisición de otra empresa (fondo de comercio adquirido o fondo de comercio externo o también conocido simplemente como fondo de comercio) se recogen elementos tales como la clientela, nombre o razón social, localización de la empresa, cuota de mercado, nivel de competencia comercial, estructura organizativa, prestigio, creatividad, capital humano, buen equipo de dirección, personal competente y canales comerciales, entre otros, los cuales pueden ser reconocidos en los estados financieros de la empresa. Mientras que el fondo de comercio generado internamente (fondo de comercio autogenerado o fondo de comercio interno) no cumpliría los requisitos de reconocimiento y no aparecería como activo en el balance.

Además, los intangibles se pueden agrupar en visibles y ocultos, atendiendo a si son o no reconocidos contablemente. Denominados intangibles visibles a aquellos que cumplen los requisitos de reconocimiento (entre ellos la posibilidad de medición razonable), y por tanto, se reconocen contablemente como activos en el balance de las empresas. Sobre estos existe regulación por parte de las distintas normativas contables, aunque como ya hemos señalado no existe un tratamiento único y aceptado unánimemente por la doctrina. Dentro de esta categoría recogeríamos todos los intangibles identificables ya sean adquiridos o generados internamente y los intangibles no identificables por adquisición de otra empresa. Por el contrario, los intangibles ocultos son aquellos que no se pueden reconocer como activos según las actuales normas contables³ y, por tanto, actualmente no figuran en los estados contables. Dentro de los intangibles ocultos⁴ estarían los intangibles no identificables generados internamente.

³ Debido a las dificultades de valoración de los mismos y a la incertidumbre sobre su capacidad para generar beneficios futuros.

⁴ Ocultos a efectos contables pero no económicos. El concepto de intangible desde un punto de vista económico abarca muchos más aspectos que los contemplados en el ámbito contable.

FIGURA 2. Propuesta de clasificación de intangibles.



4. TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES IDENTIFICABLES

En base a la clasificación de intangibles planteada anteriormente, a continuación delimitaremos nuestro ámbito de estudio al tratamiento contable de los activos intangibles identificables, tanto adquiridos del exterior como generados internamente, recogido en la regulación española (PGC-2007) así como en la internacional del IASB y del FASB. En concreto, realizaremos una comparativa de la definición, los criterios de reconocimiento, la valoración (inicial y posterior), amortización, deterioro de valor, recuperación de pérdidas pasadas e información a suministrar en la memoria sobre estos activos intangibles.

Las principales normas contables analizadas serán las siguientes:

En el ámbito del *Financial Accounting Standards Board* (FASB):

- La norma de información financiera SFAS 141 (2007), *Business Combination*, relativa a combinaciones de negocio; y
- La SFAS 142 (2001), *Goodwill and other Intangible Assets*, relativa a activos intangibles y fondo de comercio.

En el ámbito del *International Accounting Standards Board* (IASB):

- NIIF 38 (2004) relativa a activos intangibles ⁵.
- NIIF 36 (2004) sobre el deterioro de valor de los activos.

En el ámbito de la regulación española:

- Normas 5.^a y 6.^a del actual PGC-2007 ⁶.

4.1. Activos intangibles identificables adquiridos del exterior.

Del análisis comparativo del tratamiento contable de los intangibles identificables adquiridos a terceros, podemos destacar los siguientes aspectos:

- **Reconocimiento contable.**

El criterio adoptado por unanimidad por las diferentes normativas analizadas permite el reconocimiento contable como activo de los intangibles identificables adquiridos del exterior, al cumplir los criterios de reconocimiento ⁷.

Para que los «recursos» intangibles puedan ser incluidos como activos en el balance de las empresas se debe cumplir tanto:

- a) La definición de activo intangible (visto anteriormente); como
- b) Los criterios de reconocimiento establecidos en la normativa contable.

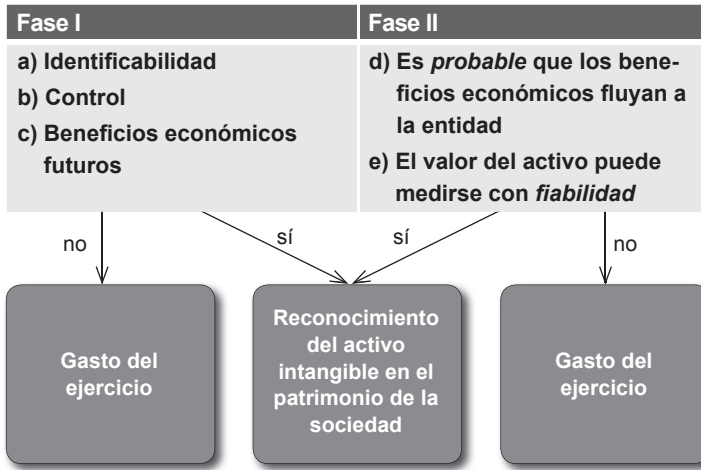
La **figura 3** resume estos criterios de reconocimiento de los activos intangibles establecidos en las distintas normas (NIIF 38, pfo. 21; SFAS 5; PGC-2007).

⁵ La NIIF 38 (IASB, 2004) fue aprobada por el Reglamento (CE) N.º 2236/2004 de la Comisión de 29 de diciembre de 2004 y modifica a la versión anterior de esta norma de 1998. Esta nueva norma mejora el tratamiento contable de los activos intangibles procedentes de una adquisición, consiguiendo un mayor grado de convergencia con la normativa americana (en línea con el SFAS 141 y SFAS 142). Consúltese la obra de CAÑIBANO y GISBERT (2004a, 2004b, 2006), donde se recogen las principales diferencias entre la NIIF 38 (2004) con respecto a la anterior NIC 38 (IASB, 1998).

⁶ Los criterios de valoración del inmovilizado intangible se recogen en las Normas 5.^a y 6.^a del Plan General de Contabilidad 2007. La Norma 5.^a habla de la valoración inicial y posterior, mientras que en la Norma 6 se regulan las normas particulares sobre el inmovilizado intangible.

⁷ Puede consultarse el trabajo de RAMÍREZ, Y. (2004), donde se recoge de forma más detallada los requisitos de reconocimiento necesarios para estos tipos de activos intangibles.

FIGURA 3. *Criterios generales de reconocimiento de los activos intangibles.*



Para el caso concreto de los activos intangibles adquiridos del exterior, resulta fácil su reconocimiento contable al existir un precio que justifica tanto la probable obtención de beneficios como la fiabilidad de tal medición.

• **Valoración inicial.**

Respecto a su valoración inicial, todas las normas describen clara y detalladamente la valoración para cada una de las diferentes alternativas de adquisición.

En el caso específico de los intangibles adquiridos de forma independiente, todas las regulaciones disponen que estos sean valorados por su coste de adquisición. Así por ejemplo, tanto en la NIIF 38 (2004) como en el PGC-2007 español se indica que dicho coste de adquisición está compuesto por el precio de adquisición, más los impuestos no recuperables, más todos aquellos gastos adicionales en los que se incurra hasta la puesta en marcha del bien (por ejemplo gastos de naturaleza jurídica) y los gastos financieros incurridos hasta la puesta en funcionamiento del bien. En concreto para el caso de los gastos financieros, el IASB, en la NIC 23 (revisada en marzo de 2007), señala que los gastos financieros que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de activos que cumplan las condiciones para su cualificación, deben ser capitalizados⁸. Igualmente en el PGC-2007 español también se indica la obligatoriedad de imputar los gastos financieros al valor del activo para todos aquellos inmovilizados que necesiten más de un año para estar en condiciones de uso.

⁸ Un activo cualificado es aquel que requiere, necesariamente, de un período de tiempo sustancial antes de estar listo para su uso o para la venta.

En el caso de las permutas de bienes, el PGC-2007 español adopta completamente la valoración establecida en la NIIF 38, primando el uso del valor razonable en las transacciones comerciales y utilizando el valor neto contable del activo entregado para valorar el activo adquirido en el caso de permutas no comerciales. Por su parte, el FASB no diferencia entre permutas comerciales y no comerciales, estableciendo como criterio de valoración el valor razonable de los activos entregados a cambio.

En cuanto a los intangibles identificables adquiridos en una combinación de negocios, todas las normas analizadas están de acuerdo en contabilizarlo por su valor razonable en la fecha de adquisición. El FASB considera por valor razonable el precio de cotización (si existe un mercado activo) o el importe que se hubiese satisfecho por el activo en una transacción libre entre un comprador y un vendedor experimentados. En términos similares se expresa el IASB al señalar «que se tomará como referencia los precios de mercado, como estimación más fiable del valor razonable», no obstante, conscientes de la dificultad de encontrar en muchos casos mercados de referencia, la propia norma incluye otras alternativas posibles para el cálculo del valor razonable, entre ellas, el uso de transacciones de mercado con activos similares o técnicas de estimación indirectas, siempre y cuando se cumplan una serie de condiciones dispuestas en la norma.

- **Valoración posterior.**

En cuanto al criterio de valoración que debe aplicarse con posterioridad, aparece grandes diferencias entre las distintas normativas. Así, según la norma española estos activos intangibles quedarán valorados por su coste histórico (precio de adquisición menos amortización acumulada menos correcciones valorativas), mientras que las normas internacionales del IASB permite además del modelo de coste (coste histórico menos amortización acumulada menos pérdidas por deterioro acumulada) aplicar un modelo de revalorización (revalorización de activos intangibles a su valor razonable, tomando como referencia el valor de mercado).

La utilización del Modelo de Revalorización supone la revalorización periódica del valor del activo ajustando tanto su valor como su amortización acumulada. Según este tratamiento alternativo de revalorización de activos intangibles, el reconocimiento de los incrementos del valor en libros de un activo intangible como consecuencia de una revalorización se reconocerá contablemente en una cuenta de reservas de revalorización dentro del patrimonio neto. No obstante, si previamente hubo un reconocimiento de una pérdida de valor, la parte del incremento de valor que coincida con el importe de dicha pérdida se reconocerá en la cuenta de resultados del ejercicio. Asimismo, en toda revalorización, la amortización acumulada se ajustará o se eliminará de tal forma que el nuevo valor en libros del activo sea igual a su nuevo valor razonable (NIIF 38, 2004, párrafo 80).

No obstante, la propia norma del IASB añade que no es común encontrar mercados para los activos intangibles. Así pues, en la práctica, el modelo de coste será el más utilizado debido a la falta de mercados activos y a la dificultad de aplicar técnicas de valoración que determinen medidas con suficiente fiabilidad. Sin embargo, la inclusión del modelo de revalorización posibilitando con-

tabilizar dichos activos en su valor razonable dota al balance de una imagen más realista, ya que permite mostrar el precio que tendrían en ese momento superando el inconveniente de los costes históricos y la merma que causan a la imagen fiel de los balances (PALLARÉS, 2007:60).

Por su parte el FASB, al igual que el IASB, también aplica un modelo de revalorización de los activos. En concreto, en el Statement No. 142, *Goodwill and Other Intangible Assets*, se permite la revalorización de los activos intangibles aplicándoles, según su terminología, un modelo de *fair value* (valor razonable menos amortización acumulada menos pérdidas por deterioro). Sin embargo, el FASB también comenta con cierta precaución la existencia de mercados activos para los intangibles debido a sus propias características y a la imposibilidad en muchos de los casos de que estos puedan aportar beneficios económicos futuros en otra entidad distinta.

• Amortización.

Sobre el aspecto de la amortización, todas las normas analizadas son totalmente coincidentes, diferenciando entre intangibles con vida útil definida de aquellos intangibles con vida útil indefinida⁹. Los primeros serán objeto de amortización obligatoria¹⁰ mientras que los segundos no estarán sujetos a amortización, si bien deben ser revisados por si se producen pérdidas de valor. Asimismo, las normas concuerdan en la selección del método de amortización (reflejo del patrón de consumo) y en que se deberá revisar periódicamente el método de amortización, la vida útil y el valor residual por cualquier posibilidad de cambio, cambios que se contabilizarán como cambios en estimaciones contables. Así por ejemplo, la empresa deberá evaluar anualmente si cambian las condiciones que llevaron a clasificar un activo intangible como de vida útil indefinida, y en tal caso se pasará a reconocer el intangible como un activo con vida útil definida, procediéndose a partir de ese momento a amortizarlo.

Para calcular la vida útil, tanto la normativa española como la internacional (NIIF 38, pfo. 90; SFAS 142, pfo. 11) atienden a una serie de factores comunes: uso que se espera hacer del activo, vida útil de activos similares, normativa legal que limite su duración, incidencia de obsolescencia técnica, tecnológica, comercial o de otro tipo, factores económicos, nivel de desembolsos necesarios para su mantenimiento, etc.

En relación al valor residual, aunque todas las normativas analizadas coinciden en su concepto (importe que la empresa estima que podría obtener en el momento actual por su venta u otra forma de disposición, tomando en consideración que el activo hubiese alcanzado la antigüedad y demás condiciones que se espera que tenga al final de su vida útil), la NIIF 38 (2004) y el SFAS 142 (2001)

⁹ Durante muchos años la práctica contable más aceptada a nivel mundial fue la de la amortización sistemática de los activos intangibles registrados en balance a lo largo de su vida útil. Sin embargo, a raíz de las propuestas que la normativa norteamericana implantó en relación con los activos intangibles con vidas útiles indefinidas, se empezó a cuestionar la validez de este tratamiento (GARCÍA, 2001:203), adoptando tanto el IASB como el actual PGC-2007 español el tratamiento de no amortización de los intangibles con vida útil indefinida.

¹⁰ Si una empresa establece una vida útil finita para un activo intangible, considera que el activo genera entradas de flujos netos de efectivo durante un determinado período de tiempo y, por tanto, debe amortizar su valor durante este período.

establecen que el valor residual de un activo intangible será nulo salvo que (a) exista un compromiso, por parte de un tercero, para comprar el activo al final de su vida útil; o que (b) exista un mercado activo sobre el que poder determinar el valor residual del activo al final de su vida útil. Mientras que en el PGC-2007 español no se recoge ninguna referencia al respecto.

- **Deterioro de valor y recuperación de pérdidas pasadas.**

En lo que se refiere al reconocimiento de pérdidas de valor, existe concordancia en realizar, al menos al cierre del ejercicio, un análisis sobre el posible deterioro del valor de los activos intangibles, y en caso de existir pérdida por deterioro esta deberá ser reconocida inmediatamente como un gasto en la cuenta de resultados ¹¹. Sin embargo, según la normativa del FASB el posible deterioro de valor se medirá como diferencia entre el valor contable y el valor razonable, mientras que la normativa del IASB (NIIF 36) y el PGC-2007 español coinciden en señalar que el activo intangible será objeto de pérdida por deterioro cuando el valor en libros exceda del valor recuperable, entendiendo este como el mayor importe entre su valor razonable neto y su valor en uso (valor actual de los flujos de efectivo futuros esperados).

También señalar que existe un tratamiento distinto referente a la recuperación de pérdidas por deterioro, así mientras que el IASB y el PGC-2007 español permiten la reversión de las pérdidas por deterioro reconocidas en ejercicios anteriores, la norma del FASB prohíbe esta reversión. En concreto, en el IASB se señala que «se revertirá la pérdida por deterioro del valor reconocida en ejercicios anteriores, aumentando el valor en libros hasta el valor recuperable». Mientras que en el PGC-2007 español se especifica que «la reversión del deterioro tendrá como límite el valor contable del inmovilizado que estaría reconocido en la fecha de reversión si no se hubiese registrado el deterioro del valor».

- **Información a suministrar en la memoria.**

Por último, en cuanto a la información adicional a presentar en la memoria sobre los activos intangibles todas las normativas prevén este suministro de información, pero la cantidad, el nivel de detalle y precisión es distinto (PIZARRO, 2005:94). Así el IASB es el más exigente en este aspecto, obligando a presentar más información tanto cuantitativa como cualitativa y recogiendo de forma mucho más detallada esta información complementaria (CAÑIBANO y GISBERT, 2004a).

4.2. Activos intangibles identificables generados internamente.

En el caso de los activos intangibles identificables generados internamente haremos referencia a los gastos de investigación y desarrollo.

¹¹ Sin embargo, el IASB matiza que en el caso de que previamente se hubiera registrado una revalorización del activo, la pérdida de valor originará una disminución en la reserva de revalorización.

Las definiciones de los conceptos de investigación y desarrollo son muy similares en la normativa española e internacional, si bien el IASB aporta ejemplos acerca de qué se puede considerar investigación y qué actividades son de desarrollo (NIIF 38, 2004, pfos. 56 y 59).

Sin embargo, surgen importantes discrepancias en torno al reconocimiento de dichos gastos de investigación y desarrollo. Así, la norma internacional IASB obliga a activar los desembolsos procedentes de la fase de desarrollo siempre que se cumplan una serie de condiciones exigidas en la norma ¹², pero no permite la activación de la investigación, la cual es recogida como gasto en la cuenta de resultados ¹³. Mientras que el PGC-2007 español permite la activación de los gastos de las actividades de investigación y obliga a la activación de los de desarrollo siempre que se cumplan unos requisitos. En ambas normas, estos requisitos, básicamente, hacen referencia a la viabilidad del proyecto, su financiación y su comercialización. Por su parte, el FASB en el *Statement No. 2, Accounting for Research and Development Cost*, (pfo. 12) señala que, en términos generales, los gastos de investigación y desarrollo deben ser considerados como gastos del ejercicio llevándose a la cuenta de resultados en cuanto se produzcan. Aunque también indica que si bien en la mayoría de los casos los gastos de investigación y desarrollo van dirigidos a la conservación de las capacidades iniciales de otros activos de la empresa, cuando estos tengan un uso alternativo y siempre y cuando cumplan unos requisitos de identificabilidad y viabilidad técnico-comercial del proyecto podrán ser capitalizados. Asimismo, añaden que si solo una parte de las actividades de investigación y desarrollo cumplen con los requisitos de reconocimiento, solo esa parte será capitalizada.

En cuanto a la valoración de los gastos de I+D, las normas analizadas coinciden en reconocer que los costes directamente asociados a la producción y preparación del activo forman parte del coste de producción. Sin embargo, el PGC-2007 español se diferencia al permitir también la capitalización de los costes indirectos. Asimismo, señalar que, tanto el plan español como las normas internacionales del IASB coinciden en no permitir incluir en el coste del activo los desembolsos incurridos con anterioridad al momento en que el elemento cumpla las condiciones para su reconocimiento contable.

Relativo a su amortización, las normas internacionales del IASB y del FASB no señalan un plazo límite para amortizar estos intangibles. En cambio, en el PGC-2007 español ¹⁴ el criterio de

¹² En concreto, los requisitos señalados para reconocerlo como activo son los recogidos en la NIIF 38 (2004, pfo. 57). Asimismo, en el párrafo 53 se señala que si no es posible distinguir entre las fases de investigación y desarrollo, todos los desembolsos incurridos se imputarán al resultado del ejercicio.

¹³ La argumentación ofrecida en la NIIF 38 es que la empresa no tiene certeza de que los desembolsos incurridos en la fase de investigación generen beneficios económicos futuros (pfo. 55). Asimismo, sobre este punto puede consultarse el trabajo de RADEBAUGH y GRAY (2002:185-187) donde se recoge el tratamiento de los gastos de investigación y desarrollo en distintos países, observando que muchos de estos países obligan a llevar la partida de investigación directamente a resultados, debido al riesgo de fracaso, mientras que sí permiten activar la de desarrollo, ya que en esta fase se puede asegurar mejor la viabilidad técnica y económica de los proyectos.

¹⁴ En el PGC-2007 no se especifica cuándo se empieza la amortización, si al siguiente ejercicio de la activación o cuando finaliza el proyecto. Sobre este punto, cabe señalar que en España el ICAC estableció la necesidad de diferenciar por parte de la empresa entre los gastos de investigación y los de desarrollo, estableciendo un criterio de amortización diferente para cada uno de ellos. Así, mientras que los primeros deberán empezarse a amortizar en el momento en el que se activen y no desde la conclusión del proyecto, los segundos comenzarán a amortizarse a partir de la finalización del proyecto.

amortización recomendado es la vida útil, con un máximo de cinco años. En concreto, recoge específicamente que los gastos de investigación que figuren en el activo deberán amortizarse durante su vida útil, y siempre dentro del plazo de cinco años; mientras que los gastos de desarrollo activados deberán amortizarse durante su vida útil, que, en principio, se presume, salvo prueba en contrario, que no es superior a cinco años ¹⁵.

En cuanto a la información a revelar sobre los desembolsos en investigación y desarrollo, las diferentes normas analizadas describen claramente la información, tanto cualitativa como cuantitativa, necesaria a aportar: importe de los desembolsos en investigación y desarrollo que se hayan reconocido como gastos del ejercicio, justificación de las circunstancias que soportan la capitalización de los gastos I+D, amortización aplicada, etc.

5. CONCLUSIONES

Como conclusiones del análisis comparativo realizado sobre el tratamiento contable de los activos intangibles identificables podemos señalar que, a pesar de los grandes avances logrados en la consecución de un mayor grado de convergencia entre normativas, sigue sin existir un tratamiento homogéneo para estos activos intangibles.

Entre las principales diferencias encontradas destacamos las siguientes: (1) el uso del valor razonable como medida de valoración en algunos tipos de adquisición; (2) el criterio de valoración aplicado con posterioridad; (3) la revalorización de activos intangibles; (4) cálculo de las pérdidas por deterioro de valor y la posible reversión de su valor; y (5) el reconocimiento y amortización de los gastos de investigación y desarrollo.

En cuanto a los logros alcanzados de cara a una mayor homogeneización en el tratamiento contable de los activos intangibles identificables hay que destacar que la nueva NIIF 38 (IASB, 2004) supuso un mayor grado de convergencia con las normas SFAS 141 y 142 del FASB (2001). Mientras que el PGC-2007 español supone un total acercamiento a las normas internacionales emitidas por el IASB, trasladando una gran parte de su contenido aunque con un menor detalle en la mayoría de sus apartados.

Entre estos aspectos coincidentes en el tratamiento contable de los activos intangibles identificables destacan: (1) mismos requisitos de reconocimiento contable para los intangibles identificables adquiridos del exterior; (2) la introducción de una definición muy parecida del concepto de «identificabilidad»; (3) utilización del valor razonable como criterio de valoración de los activos intangibles procedentes de operaciones de permuta y en los intangibles adquiridos como parte de una combinación de negocios; (4) la posibilidad de que los activos intangibles tengan una

¹⁵ Sin embargo, se recoge la previsión de que los gastos de desarrollo puedan amortizarse en un plazo superior a cinco años siempre que esta mayor vida útil quede debidamente acreditada por la empresa.

vida útil indefinida; y (5) la eliminación del criterio de amortización para aquellos activos intangibles para los que se considere una vida útil indefinida, los cuales serán sometidos a una prueba anual de deterioro de valor.

Bibliografía

- CAÑIBANO, L., GARCÍA-AYUSO, M., y SÁNCHEZ, M.P. [1999]: «La relevancia de los intangibles para la valoración y la gestión de empresas: revisión de la literatura». *Revista Española de Financiación y Contabilidad*. n.º 100. AECA. págs. 17-88.
- CAÑIBANO, L. y GISBERT, A. [2004a]: «Principales cambios en la valoración contable de activos intangibles». XI Encuentro de la Asociación de Profesores Universitarios de Contabilidad, Granada.
- [2004b]: «Principales cambios en el tratamiento contable del inmovilizado inmaterial con motivo de la adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad» *Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas*, n.º 66; págs. 9-13.
 - [2006]: «Los intangibles en las Normas Internacionales de Información Financiera». *Revista «Noticias de la Unión Europea»* n.º 259-260, agosto-septiembre 2006, págs. 5-19.
- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB) [1974]: Statement N.º 2, Accounting for Research and Development Cost, John Wiley & Sons, Inc.
- [1985]: «Elements of Financial Statements». *Statement of Financial Accounting Concepts* n.º 6, John Wiley & Sons, Inc.
 - [2001]: «Goodwill and Intangible Assets», *Statement of Financial Accounting Standards*, n.º 142, Connecticut.
 - [2007]: «Business Combinations», *Statement of Financial Accounting Standards*, n.º 141, Connecticut.
- GARCÍA ARRIETA, M. [2001]: *La información contable de los activos intangibles*. Tesis Doctoral. Universidad San Pablo CEU. Madrid.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB) [1989]: *Marco conceptual para la preparación y presentación de los estados financieros*. Londres, IASC.
- [2004a]: «Intangible Assets», *International Accounting Standard*, IAS, n.º 38 revised. Londres, IASB.
 - [2004b]: «Impairment of assets», *International Accounting Standard*, IAS, n.º 36 revised. Londres, IASB.
- NEVADO PEÑA, D.; LÓPEZ RUIZ, V.R. [2002]: *El Capital Intelectual: Valoración y Medición*. Modelos, informes, desarrollo y aplicaciones. Ed. Pretince Hall.
- PALLARÉS SANCHIDRIÁN, J. [2007]: «Reconocimiento y valoración de los activos intangibles según la NIC 38, Activos Intangibles». *Técnica Contable*, N.º 702, Noviembre 2007, págs. 47-60.
- PIZARRO TORRES [2005]: *Intangibles en Chile: relación entre la calidad del tratamiento normativo-contable nacional y la importancia de los intangibles en el mercado chileno*. Universidad Autónoma de Madrid.

- RADEBAUGH, L.H. y GRAY, S. [2002]: *International Accounting and Multinational Enterprises*. 5.^a ed., John Wiley & Sons, Inc.
- RAMÍREZ CÓRCOLES, Y. [2004]: «Activos Intangibles Visibles: Identificación y reconocimiento contable». *Revista Partida Doble*, N.º 154, págs. 6-16.
- REAL DECRETO 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el *Plan General Contable Español*.
- STOLOWY, H. y JENY-CAZAVAN, A. [2001]: «International accounting disharmony: The case of intangibles». *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 14 (4), págs. 477-496.