

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
CENTRO UNIVERSITARIO DE ORIENTE
CIENCIAS ECONÓMICAS
CONTADURÍA PÚBLICA Y AUDITORÍA**

**ACTIVOS INTANGIBLES: TRATAMIENTO CONTABLE SEGÚN
LA SECCIÓN 18 DE LA NIIF PARA PYMES Y LA LEGISLACIÓN
TRIBUTARIA**

VERÓNICA MARGARITA HERNÁNDEZ PÉREZ

CHIQUEMULA, GUATEMALA, MARZO DE 2018

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
CENTRO UNIVERSITARIO DE ORIENTE
CIENCIAS ECONÓMICAS
CONTADURÍA PÚBLICA Y AUDITORÍA**

**ACTIVOS INTANGIBLES: TRATAMIENTO CONTABLE SEGÚN
LA SECCIÓN 18 DE LA NIIF PARA PYMES Y LA LEGISLACIÓN
TRIBUTARIA**

**TRABAJO DE GRADUACIÓN
(MONOGRAFÍA)**

Sometido a consideración del honorable Consejo Directivo

Por

VERÓNICA MARGARITA HERNÁNDEZ PÉREZ

Al conferírsele el título de

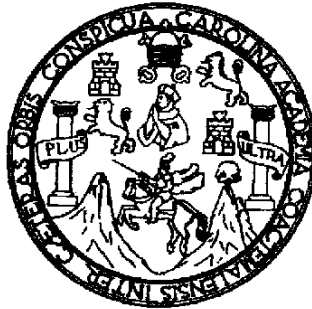
CONTADORA PÚBLICA Y AUDITORA

En el grado académico de

LICENCIADA

CHIQUMULA, GUATEMALA, MARZO DE 2018

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
CENTRO UNIVERSITARIO DE ORIENTE
CONTADURÍA PÚBLICA Y AUDITORÍA**



**RECTOR
Dr. CARLOS GUILLERMO ALVARADO CEREZO**

CONSEJO DIRECTIVO

Presidente:	M.Sc. Nery Waldemar Galdámez Cabrera
Representante de Profesores:	M.Sc. José Leonidas Ortega Alvarado
Representante de Profesores:	Lic. Zoot. Mario Roberto Suchini Ramírez
Representante de Graduados:	M.Sc. Oscar Augusto Guevara Paz
Representante de Estudiantes:	P.C. Diana Laura Guzmán Moscoso
Representante de Estudiantes:	M.E.P. José Roberto Martínez Lemus
Secretaria:	Licda. Marjorie Azucena González Cardona

AUTORIDADES ACADÉMICAS

Coordinador Académico:	Ing. Agr. Edwin Filiberto Coy Cordón
Coordinador de Carrera:	M.Sc. Gildardo Guadalupe Arriola Mairén

ORGANISMO COORDINADOR DE TRABAJOS DE GRADUACIÓN

Presidente:	Lic. Edy Alfredo Cano Orellana
Secretario:	MBA. Miguel Ángel Samayoa
Vocal:	Lic. Maynor Israel Rivera Acuña

TERNA EVALUADORA

Presidente:	M.A. Manuel López Oliva
Secretario:	Lic. Maynor Israel Rivera Acuña
Vocal:	Lic. Edy Alfredo Cano Orellana

Chiquimula, 11 de noviembre de 2017

MSc. Nery Waldermar Galdámez Cabrera
Presidente del Consejo Directivo
Centro Universitario de Oriente
Su despacho

Señor Presidente del Consejo Directivo.

En virtud del nombramiento emitido por la Coordinatura Adjunta del Programa de Ciencias Económicas de este centro de estudios superiores, procedí a asesorar el trabajo de graduación profesional de la Auditora Técnica **VERÓNICA MARGARITA HERNÁNDEZ PÉREZ**, que consistió en el desarrollo de la monografía que intituló: **“ACTIVOS INTANGIBLES: TRATAMIENTO CONTABLE SEGÚN LA SECCIÓN 18 DE LA NIIF PARA PYMES Y LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA”**.

En la investigación monográfica, la señorita Hernández Pérez, destaca los puntos esenciales que deben aplicarse en el desarrollo de los activos intangibles, en cuanto al tratamiento contable adecuado que debe atenderse según la NIIF para PYMES, ya que esta ofrece directrices los criterios específicos de reconocimiento, medición que en ciertos casos difieren de lo que establece la legislación tributaria, como en el caso de Guatemala.

Por dicha razones, la investigación es importante, por cuanto, aporta elementos metodológicos para dar el tratamiento contable y el punto de vista tributario de los activos intangibles, de tal suerte, permitirá a los profesionales contar con una fuente de consulta actualizada.

Por lo expuesto, en mi opinión, el trabajo de graduación profesional de la señorita Verónica Margarita Hernández Pérez, cumple con los requisitos exigidos por el Normativo de Trabajos de Graduación de la Carrera de Contaduría Pública y Auditoría de este centro de estudios, por lo que por su medio, recomiendo al Consejo Directivo, se acepte como requisito parcial previo a optar al título de **Contadora Pública y Auditora** y el grado académico de Licenciada.

Atentamente

ID Y ENSEÑAD A TODOS



Prof. Jorge Mario Galván Toledo, CPA
Asesor Principal



USAC

TRICENTENARIA
Universidad de San Carlos de Guatemala

CENTRO UNIVERSITARIO DE ORIENTE

Ciencias Económicas

Finca El Zapotillo, Zona 5, Chiquimula

PROVIDENCIA.CCEE.LCPA-5/2017

Hoja 1 de 1

COORDINATURA GENERAL DEL PROGRAMA DE CIENCIAS ECONÓMICAS DEL CENTRO UNIVERSITARIO DE ORIENTE DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA:
Chiquimula, once de noviembre de dos mil diecisiete.-

ASUNTO: Solicitud de impresión del informe final del trabajo de graduación, intitulado: **"ACTIVOS INTANGIBLES: TRATAMIENTO CONTABLE SEGÚN LA SECCIÓN 18 DE LA NIIF PARA PYMES Y LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA"**, que para optar al título de **CONTADORA PUBLICA Y AUDITORA** en el grado académico de **Licenciada**, presenta la estudiante **VERÓNICA MARGARITA HERNÁNDEZ PÉREZ**, quien fuera asesorada por el licenciado **JORGE MARIO GALVÁN TOLEDO**.

Considerando que el informe final del trabajo de graduación presentado, fue aprobado por la Terna Evaluadora; y con base en el aval del asesor, quien conjuntamente con la autora, son los únicos responsables de la incorporación de las correcciones recomendadas por la terna, además, de la forma, contenido, originalidad, autenticidad de los datos aportados, opiniones o doctrinas sustentadas, redacción, ortografía, reconocimiento de los créditos de autoría, y de la correcta redacción de las citas y referencias bibliográficas; atentamente, esta Coordinatura se permite remitirlo a la Dirección, para que se sirva autorizar su impresión.-

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"


Gildardo Guadalupe Arriola Mairén
COORDINADOR GENERAL



c.c. Archivo

DICTAMEN DE LA COORDINATURA: TRABAJO DE GRADUACIÓN
ESTUDIANTE: VERÓNICA MARGARITA HERNÁNDEZ PÉREZ -200840132-



UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
CENTRO UNIVERSITARIO DE ORIENTE
DIRECCIÓN

**DIRECCIÓN DEL CENTRO UNIVERSITARIO DE ORIENTE DE LA
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA:** Chiquimula, once
de noviembre de dos mil diecisiete.-----

Con base en el dictamen emitido por el Licenciado **JORGE MARIO GALVAN TOLEDO**, quien fue designado como Asesor Principal por la Coordinatura General del Programa de Ciencias Económicas, y con la opinión favorable de esta última, se acepta el informe final del trabajo de graduación intitulado: **"ACTIVOS INTANGIBLES: TRATAMIENTO CONTABLE SEGÚN LA SECCIÓN 18 DE LA NIIF PARA PYMES Y LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA"**, que como requisito parcial para optar al título de **CONTADORA PÚBLICA Y AUDITORA** en el grado académico de **Licenciada**, presenta la estudiante **VERÓNICA MARGARITA HERNÁNDEZ PÉREZ**, autorizándose su impresión.-----

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"

MSc. Nery Waldemar Galdámez Cabrera
DIRECTOR



c.c. Archivo

DEDICATORIA

- A DIOS:** Por darme la fortaleza y salud para alcanzar mis objetivos.
- A MIS PADRES:** Etelvina Pérez y Ovidio Hernández, por su apoyo incondicional, amor, paciencia y sabios consejos. Gracias por los esfuerzos realizados para darme educación y creer en mí; sin ello, esto no hubiera sido posible.
- A MIS HERMANOS:** Jorge, Francisco, Leonel, David, Estuardo y César, por su apoyo moral, técnico y económico brindado.
- A MIS HERMANAS:** Sandra, Dalia, Amabilia y María, por su apoyo incondicional y consejos, especialmente a Dalia y Amabilia, a quienes hice correr muchas veces y a quienes insto a que sigan preparándose profesionalmente. Este triunfo también es de ustedes.
- A MIS ABUELAS:** Margarita Morales (†) y Clara Pérez, por su amor y cariño.
- A MIS TÍOS:** Por sus sabios consejos.
- A MIS SOBRINOS:** Por regalarme esas bellas sonrisas.
- A MIS AMIGOS:** Por su amistad incondicional, especialmente a Luis E. Meggs, por su asesoría y esas llamadas de atención.
- A MI ASESOR:** Licenciado Jorge Galván, por su apoyo en la revisión y asesoría de mi proyecto.

A MIS PROFESORES:

Por sus enseñanzas a lo largo de mi carrera universitaria.

A MI *ALMA MATER*:

Universidad de San Carlos de Guatemala (USAC-CUNORI), por la formación obtenida en tan prestigioso centro de estudios.

A USTEDES:

Quienes de alguna u otra manera me apoyaron. Gracias por acompañarme en esta experiencia inolvidable.

RESUMEN

Los activos intangibles son aquellos que carecen de existencia física y que cumplen con tres criterios de reconocimiento: a) es probable que los mismos generen beneficios económicos futuros; b) su costo o valor puede ser medido con fiabilidad; y, c) no son el resultado del desembolso incurrido internamente en un elemento intangible.

Debido a los continuos avances tecnológicos y a las transacciones cada vez más variadas que se llevan a cabo en el mundo de los negocios, resulta indispensable conocer el tratamiento contable que debe dársele a estos activos.

Se formuló como objetivo general: desarrollar el tratamiento contable de los activos intangibles distintos de la plusvalía de acuerdo con la Sección 18 de la NIIF para PYMES y la legislación tributaria. Los objetivos específicos planteados fueron: a) describir los antecedentes, naturaleza, características y clasificación teórica de los activos intangibles; b) describir las bases normativas contables y tributarias de los activos intangibles; y, c) desarrollar casos prácticos de activos intangibles aplicables para las pequeñas y medianas entidades que muestren su tratamiento contable y los aspectos tributarios.

La investigación consistió en un trabajo monográfico, en el que se efectuó el análisis del tratamiento contable de los activos intangibles distintos de la plusvalía conforme a la NIIF para PYMES y la legislación tributaria.

Entre las conclusiones formuladas se incluyeron: a) la base normativa contable de los activos intangibles, requiere que estos sean reconocidos en el estado de situación financiera sólo si es probable que los beneficios económicos inherentes a los mismos fluyan a la entidad, que su costo pueda ser medido con fiabilidad y que no constituyan desembolsos incurridos internamente; ahora bien, la base tributaria se limita a indicar un listado de activos intangibles que deben ser amortizados con el método lineal y cuya vida útil no puede ser inferior a cinco años con excepción del derecho de llave cuya vida útil no puede ser menor de diez

años; y, b) los casos de activos intangibles desarrollados en este informe muestran un patrón respecto a su reconocimiento, pues aunque el costo se calcule de manera diferente para cada activo intangible específico, el cálculo de la amortización, del deterioro del valor y de la disposición, son similares; lo que realmente varía es la forma como pueden ser adquiridos estos activos, los cuales tributariamente implican aspectos como la posibilidad de realizar deducciones por amortización anual y efectos en la ganancia fiscal cuando aquellos son desarrollados internamente.

Entre las recomendaciones se propusieron las siguientes: a) tomar en consideración tanto los requerimientos de la base normativa como de la base tributaria para el tratamiento contable de los activos intangibles, sobre todo en un país como Guatemala, en donde aún existe incertidumbre respecto a la aplicación de una normativa internacional para la preparación y presentación de la información financiera; y, b) mediante los casos desarrollados en este informe, los administradores de las PYMES pueden analizar el tratamiento contable que le dan a sus activos intangibles de tal forma que les sea más fácil proceder a realizar la conciliación de todos sus activos intangibles, considerando el costo, la amortización acumulada, el deterioro del valor, las disposiciones, y sobre todo, los criterios de reconocimiento y medición para no incumplir ningún procedimiento normativo o legal.

ÍNDICE

Resumen	viii
Índice general	x
Listado de cuadros	xiv
Listado de figuras	xv
Listado de abreviaturas	xvi
Introducción	1

CAPÍTULO I

LOS ACTIVOS INTANGIBLES DESDE LA PERSPECTIVA TEÓRICA

1.1 Antecedentes	3
1.1.1 Perspectiva tradicional de los activos intangibles	4
1.1.2 Análisis de la evolución del concepto y categorización contable	5
1.1.3 Enfoque actual para el tratamiento contable de los activos intangibles	8
1.2 Naturaleza de los activos intangibles	10
1.3 Características de los activos intangibles	12
1.3.1 Identificabilidad	13
1.3.2 Carácter no monetario	14
1.3.3 Sin apariencia física	14
1.3.4 Otras características	14
1.4 Clasificaciones de los activos intangibles	15
1.4.1 Conforme a su forma de incorporación	15
1.4.2 Según su posibilidad de tener identidad propia	16
1.4.3 De acuerdo con el origen de los derechos	16
1.4.4 Acorde a la limitación o no de su vida útil	17
1.4.5 Según la Sección 18 de la NIIF para PYMES	18

CAPÍTULO II

ASPECTOS NORMATIVOS Y TRIBUTARIOS DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES SEGÚN LA SECCIÓN 18 DE LA NIIF PARA PYMES Y LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA

2.1	La NIIF para PYMES	19
2.2	El concepto de activos intangibles según la Sección 18 de la NIIF para PYMES	19
2.2.1	Capitalización de activos intangibles	20
2.2.2	Activos intangibles contemplados en la Sección 18 de la NIIF para PYMES	21
2.3	Reconocimiento de activos intangibles	30
2.3.1	Condiciones y criterios de reconocimiento	30
2.3.2	Requisito principal para el reconocimiento de activos intangibles	31
2.3.3	Método para evaluar la probabilidad de obtener beneficios económicos futuros	31
2.3.4	Casos específicos de reconocimiento	32
2.4	Medición de activos intangibles	32
2.4.1	Medición contable inicial	33
2.4.2	Medición posterior al reconocimiento	34
2.5	Amortización	35
2.5.1	Período y métodos de amortización	35
2.5.2	Valor residual	36
2.5.3	Revisión del período y del método de amortización	37
2.5.4	Importe recuperable	37
2.5.5	Reconocimiento de la amortización	38
2.6	Baja de activos intangibles	38
2.6.1	Disposición de activos intangibles	38
2.6.2	Criterios para la disposición de activos intangibles	39
2.7	Información a revelar y otra información relevante	40
2.8	Tratamiento contable de los activos intangibles en la Sección 18 de la NIIF	

para PYMES y en la NIC 38	41
2.9 Aspectos tributarios	44
2.9.1 Legislación tributaria en Guatemala	44
2.9.2 Los activos intangibles en el Impuesto al Valor Agregado	45
2.9.3 El Impuesto Sobre la Renta y su relación con los activos intangibles	45

CAPÍTULO III

TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES CON BASE EN LA SECCIÓN 18 DE LA NIIF PARA PYMES Y LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA

3.1 Generalidades	53
3.2 Marca	55
3.2.1 Planteamiento del caso	55
3.2.2 Asientos contables	57
3.2.3 Cálculos y notas explicativas	59
3.3 Licencia informática	61
3.3.1 Planteamiento del caso	61
3.3.2 Asientos contables	62
3.3.3 Cálculos y notas explicativas	63
3.4 Activo intangible desarrollado internamente	65
3.4.1 Planteamiento del caso	66
3.4.2 Asientos contables	67
3.4.3 Cálculos y notas explicativas	68
3.5 Películas y grabaciones	70
3.5.1 Planteamiento del caso	70
3.5.2 Asientos contables	72
3.5.3 Cálculos y notas explicativas	73
3.6 Sitio de internet	76
3.6.1 Planteamiento del caso	77
3.6.2 Asientos contables	78

3.6.3 Cálculos y notas explicativas	80
3.7 Contrato de franquicia	81
3.7.1 Planteamiento del caso	82
3.7.2 Asientos contables	83
3.7.3 Cálculos y notas explicativas	86
3.8 Estados financieros de Tecnologías Merget, S. A.	91
Conclusiones	106
Recomendaciones	107
Literatura citada y consultada	108

LISTADO DE CUADROS

Cuadro 1	Evolución del concepto de activos intangibles en las NIIF y la NIIF para PYMES	6
Cuadro 2	Características para identificar una franquicia	29
Cuadro 3	Comparación de la NIC 38 y la Sección 18 de la NIIF para PYMES	42
Cuadro 4	Activos intangibles adquiridos por Tecnologías Merget, S. A.	54

LISTADO DE FIGURAS

Figura 1	Relación entre franquiciante y franquiciatario o franquiciado	28
----------	---	----

LISTADO DE ABREVIATURAS

AGF	Asociación Guatemalteca de Franquicias.
CCPA	Colegio de Contadores Públicos y Auditores.
HAZOP	<i>Hazard and Operability</i> (Análisis Funcional de Operatividad).
HTML	<i>Hypertext Markup Language</i> (Lenguaje de Marcas de Hipertexto).
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i> (Consejo de Normas Internacionales de Información Financiera).
IASCF	<i>International Accounting Standards Committee Foundation</i> (Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad).
ICANN	<i>Internet Corporation for Assigned Names and Numbers</i> (Corporación de Internet para la Asignación de Nombres y Números).
IFRS	<i>International Financial Reporting Standards</i> (Normas Internacionales de Información Financiera).
INTEF	Instituto Nacional de Tecnologías Educativas y de Formación del Profesorado.
ISR	Impuesto Sobre la Renta.
IVA	Impuesto al Valor Agregado.
LAT	Ley de Actualización Tributaria.
NIC	Norma Internacional de Contabilidad.
NIIF	Norma Internacional de Información Financiera.
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.
PYMES	Pequeñas y Medianas Entidades.
SAT	Superintendencia de Administración Tributaria.
TQM	<i>Total Quality Management</i> (Administración de la Calidad Total).
Www	<i>World Wide Web</i> (Red Informática Mundial).

INTRODUCCIÓN

Tradicionalmente la teoría contable ha contenido activos intangibles que se han ajustado a la legislación tributaria de cada país, es decir, que los mismos criterios de reconocimiento aplicables a estos activos según la legislación tributaria, eran los mismos que se aplicaban en los estados financieros de las entidades.

Sin embargo, la propia práctica contable ha reflejado que para fines financieros ha sido necesario contar con un marco de referencia de información financiera que no solo permita cumplir con obligaciones tributarias, sino que ofrezca las directrices para poder darle un tratamiento contable adecuado a cada partida en los estados financieros de las entidades, de tal forma que los mismos puedan ser razonables.

Ante este panorama, la NIIF para PYMES es cada vez más adoptada por diferentes países del mundo. Respecto a los activos intangibles esta norma describe criterios específicos de reconocimiento y medición que en ciertos casos difieren de lo que establece la legislación tributaria, como en el caso de Guatemala.

Por ello, en esta investigación se desarrolla el tratamiento contable de los activos intangibles distintos de la plusvalía de acuerdo con la NIIF para PYMES. La Sección 18 de esta norma requiere reconocer y medir los activos intangibles que surjan de una adquisición separada, combinación de negocios, subvención del gobierno, y de permuta de activos. El tipo de activo intangible que se adquiera depende de las necesidades específicas de las entidades, pero esas cuatro formas de adquisición deben tenerse muy presentes al momento de reconocer activos intangibles pues son diferentes e implican calcular de manera diferente el costo de los mismos.

La investigación se encuentra dividida en tres capítulos de la siguiente manera:

Capítulo I: Los activos intangibles desde la perspectiva teórica. Describe los antecedentes, naturaleza, características y clasificación disponible en la teoría contable y financiera respecto a los activos intangibles.

Capítulo II: Aspectos normativos y tributarios de los activos intangibles según la Sección 18 de la NIIF para PYMES y la Legislación Tributaria. Presenta una descripción de todos los aspectos relacionados con los activos intangibles desde la perspectiva de la base financiera y de la base tributaria.

Capítulo III: Tratamiento contable de los activos intangibles con base en la Sección 18 de la NIIF para PYMES y la Legislación Tributaria (Casos Prácticos). Contiene el desarrollo de seis casos prácticos de activos intangibles adquiridos de manera diferente durante el año 2015 y los aspectos tributarios derivados de las adquisiciones de los activos intangibles.

CAPÍTULO I

LOS ACTIVOS INTANGIBLES DESDE LA PERSPECTIVA TEÓRICA

1.1 Antecedentes

La necesidad de suministrar información financiera para cuantificar las actividades económicas de las entidades siempre ha estado presente. La contabilidad ha representado la guía para recolectar, clasificar, registrar, suministrar, analizar e interpretar la información financiera de las entidades para mejorar la toma de decisiones.

El Código de Comercio de Guatemala señala en el artículo 368 que “los comerciantes están obligados a llevar su contabilidad en forma organizada, de acuerdo con el sistema de partida doble y usando principios de contabilidad generalmente aceptados”¹.

Estos principios han constituido durante mucho tiempo, el marco de referencia para la preparación y presentación de la información financiera de las entidades guatemaltecas, sobre todo las pequeñas y medianas. Sin embargo, actualmente es posible que diversos usuarios de la información financiera requieran que esta información sea preparada y presentada de acuerdo con un marco de referencia de información financiera internacional, ya que muchas entidades están desarrollando operaciones a nivel global.

Uno de los temas que forman parte de ese dinamismo que ha existido en los negocios a través del tiempo son los activos intangibles. La realidad muestra que las entidades desarrollan actividades cada vez más diversas y que constantemente están en la búsqueda de generar beneficios económicos futuros adicionales a los que obtienen con sus activos tangibles.

¹ Congreso de la República de Guatemala. Código de Comercio de Guatemala, Decreto No. 2-70. (Guatemala : Cultural Guatemalteca, 2017), p. 73.

1.1.1 Perspectiva tradicional de los activos intangibles

Los activos intangibles siempre han estado presentes en las entidades, aunque su nombre haya cambiado a través de la historia, su naturaleza siempre ha sido la misma. Sin embargo, los criterios de reconocimiento y medición también han evolucionado y son los dos aspectos del tratamiento contable que determinan los elementos que son considerados como activos intangibles.

La historia apunta a que la contabilización de los intangibles nació en la década de los años noventa, pues fue durante esta década cuando muchas iniciativas internacionales empezaron a surgir. La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) fue el punto de partida del tratamiento contable de los activos intangibles, debido a que fue esta organización, la que demostró que la inversión en activos intangibles se estaba incrementando más rápido y argumentó que de mantenerse esa tendencia, la economía se basaría cada vez más, en el conocimiento².

Europa es un referente clave respecto a los inicios del reconocimiento y medición de los activos intangibles, debido a que fue en ese continente en donde las empresas pioneras del conocimiento empezaron a realizar aportes a la contabilidad y a desarrollar normativa contable que incluyera de manera más puntual como debería ser el tratamiento contable de los activos intangibles.

En el caso específico de Guatemala, los antiguos principios de contabilidad generalmente aceptados, no identificaban a los activos intangibles con esa denominación. Estaban incluidos en el principio 14 denominado, pagos anticipados, cargos diferidos y otros activos, e incluían entre otros, los desembolsos efectuados para la puesta en marcha del negocio, las marcas y patentes, así como el derecho de llave.

² Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). Estrategia de innovación de la OCDE: llevarle ventaja al mañana. (París : Unidad de Derechos y Traducciones, Dirección de Asuntos Públicos y Comunicación de la OCDE, 2010). Disponible en: https://www.google.com.gt/url?sa=t&source=web&rct=j&url=https://www.oecd.org/sti/45302715.pdf&ved=0ahUKEwjktZ-SipHWAhVS_WMKHRV-B0kQFggaMAA&usg=AFQjCNG3AZroike_gHb2mQLn7yIW3S zWog

En retrospectiva, en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los activos intangibles eran incluidos en el artículo 23, el cual señalaba que “el costo de adquisición de los activos intangibles efectivamente incurrido, como las marcas de fábrica o de comercio, los procedimientos de fabricación, las patentes de invención, los derechos de propiedad intelectual, las fórmulas y otros activos intangibles similares, podrán deducirse por el método de amortización de línea recta, en un período que dependerá de las condiciones de la adquisición o creación del activo intangible de que se trate, y que no puede ser menor de cinco (5) años. El costo de los derechos de llave efectivamente incurridos podrá amortizarse por el método de línea recta en un período mínimo de diez (10) años, en cuotas anuales, sucesivas e iguales”³. La Ley de Actualización Tributaria no varió mucho lo descrito por la Ley del ISR.

Sin embargo, lo que la legislación guatemalteca regulaba respecto a los activos intangibles era muy limitado, dando espacio a que muchos aspectos del registro y valoración o como comúnmente se le denomina en la NIIF para PYMES, reconocimiento y medición, tuvieran cierto grado de incertidumbre. Dada esa situación, que de hecho compartieron muchos países, el concepto de activos intangibles fue evolucionando, sobre todo en cuanto al reconocimiento y medición para la determinación de qué elementos forman parte de los mismos y cuáles son considerados como gastos.

1.1.2 Análisis de la evolución del concepto y categorización contable

Sin duda alguna, la contabilización de los activos intangibles ha mejorado en comparación a la forma empírica en que se reconocían y medían anteriormente. A continuación se muestra un cuadro que detalla la evolución del concepto en las Normas Internacionales de Información Financiera, hasta llegar a la NIIF para PYMES, que es el marco normativo sobre el cual se basa este informe.

³ Congreso de la República de Guatemala. Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto No. 26-92. (Guatemala : Distribuidora Universal 2000, 2013), p. 13.

CUADRO 1 EVOLUCIÓN DEL CONCEPTO DE ACTIVOS INTANGIBLES EN LAS NIIF Y LA NIIF PARA PYMES

VERSIÓN	DEFINICIÓN
NIC 9 Contabilidad de las actividades de investigación y desarrollo. Año 1984.	Investigación es una búsqueda emprendida planeada con la expectativa de obtener nuevo conocimiento científico o tecnológico y comprender cuál será útil en el desarrollo de un nuevo producto o servicio, o un nuevo proceso, o técnica, o en el logro de una mejora significativa de un producto o proceso existente. Desarrollo significa la traducción de los resultados de la investigación u otro conocimiento en un plan o diseño para un nuevo producto o proceso o por una mejora significativa de un producto o proceso existente.
Revisión de 1993.	Investigación, es la búsqueda original y planificada con la expectativa de obtener nuevos conocimientos o entendimiento científico o tecnológico. Desarrollo, es la aplicación de los descubrimientos y otros conocimientos obtenidos de la investigación a un plan o diseño para la producción de materiales, aparatos, productos procesos, sistemas, servicios, nuevos o sustancialmente mejorados previamente al inicio de la producción o uso comercial.

VERSIÓN	DEFINICIÓN
NIC 38 Activos inmatrimiales. Revisión de 1998.	Un activo inmaterial es un activo identificable, de carácter no monetario y 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.
NIC 38 Activos intangibles. Adoptada en 2001.	Es un activo no monetario, identificable y carente de sustancia física.
Revisiones de 2004-2006.	Es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física.
Revisión 2008.	Es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física.
Revisión 2013.	Es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física.
Sección 18 de la NIIF para PYMES Activos intangibles distintos de la plusvalía. Años 2009 y 2015.	Es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física.

Fuente: Elaboración propia con datos de las distintas versiones de las NIIF y NIIF para PYMES desde 1978.

Como puede apreciarse en el cuadro anterior, el concepto de activos intangibles no ha cambiado desde que el IASB emitió la NIC 38.

Considerando parte de la teoría referente a los activos intangibles, muchos especialistas se han pronunciado respecto a la evolución que aquellos han tenido. Kieso y Wygandt señalan que “originalmente la profesión reconocía dos tipos de intangibles: a) intangibles con vida limitada y b) intangibles con vida ilimitada.

Posteriormente se cambió el marco de clasificación, a intangibles específicamente identificables, en contraste con los de “tipo plusvalía” que son valores no identificables”⁴.

Naturalmente, respecto a lo indicado en el párrafo anterior un activo intangible ha implicado un costo de adquisición para la entidad y que los mismos son aprovechables en el negocio para el desarrollo de sus distintas actividades.

En un sentido más restringido, el diccionario de la Lengua Española señala que intangible es aquello que “no debe o no puede tocarse”⁵, mientras que el diccionario *Webster* define lo intangible como “no hecho de una sustancia física: incapaz de ser percibido por el tacto: no tangible”⁶.

Por ello, se deduce que el significado generalizado del concepto intangible es la ausencia o carencia de sustancia física, aunque contablemente ese no es el único criterio determinante para calificar a un recurso como intangible, ni describe el alcance tan amplio que requiere la contabilidad, sobre todo, la normativa internacional.

1.1.3 Enfoque actual para el tratamiento contable de los activos intangibles

Los activos intangibles son hoy en día tan importantes como los activos tangibles. Las empresas poco a poco están evolucionando y muchas se están dedicando a la prestación de servicios en lugar de la producción, sobre todo ante el surgimiento de nuevas herramientas que llegan a todas las partes del mundo. Sin lugar a dudas la internacionalización es un objetivo clave perseguido por la mayoría de las entidades.

⁴ Donald E. Kieso y Jerry J. Wygandt. *Contabilidad intermedia*. (2ª. ed., tr. Ricardo Cálvet Pérez. México, D. F.: Limusa Wiley, S. A. de C. V., 2005), p. 661.

⁵ Real Academia Española. *Diccionario de la lengua española*. (23ª. ed., Madrid : Real Academia Española, 2012). Disponible en <http://lema.rae.es/drae/?val=intangible>

⁶ Corporación *Merriam-Webster* “Intangible”. (En: *Diccionario digital Merriam-Webster*, Springfield, Massachusetts : Corporación *Merriam-Webster*, 2015). Disponible en <http://www.merriam-webster.com/dictionary/intangible>

Ante esa situación, la importancia de los activos intangibles cada vez es más significativa y los mismos se han convertido en herramientas sumamente necesarias para la generación de valor en las entidades, que de hecho, es uno de los principales objetivos que persiguen.

Esa importancia se ha percibido aún más latente debido a la cada vez mayor internacionalización de las normas de contabilidad, tal y como lo ha manifestado Gloria Mesa al señalar que “en el mundo, las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) se han convertido en el conjunto de normas contables más aplicadas por las organizaciones, de tal manera que los países con economías más desarrolladas y en las economías emergentes, ya se está exigiendo o permitiendo la presentación de la información contable bajo estos estándares”⁷.

De hecho, mucha de la literatura consultada, ya incluye la perspectiva de esas normas para explicar el tratamiento contable de diferentes partidas, por lo que se deduce que su aplicación se está generalizando cada vez más y si no son adoptadas actualmente en algunos países como principios de contabilidad, por lo menos ya están siendo consideradas y analizadas para poder descubrir alternativas en la contabilidad.

De igual forma, la NIIF para PYMES muestra un enfoque actual respecto al tratamiento contable de varias partidas. La Sección 18, muestra cómo se realiza el tratamiento contable de los activos intangibles.

Los activos intangibles se reconocerán como tales, si y solo si es probable que sus beneficios económicos futuros esperados fluyan hacia la entidad, que el costo o el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad, y que no sean el resultado de desembolsos internos.

Lo anterior claramente excluye todos los activos intangibles desarrollados dentro

⁷ Gloria Stella Mesa-Velásquez. “Medición de los activos intangibles, retos y desafíos”. Cuadernos de contabilidad 13(33):320-321, jul.-dic. 2012.

de la empresa, como es el caso de marcas, logotipos, entre otros; también excluye, las actividades formativas, publicidad, y otros similares. En su lugar, la Sección 18 de la NIIF para PYMES los considera como gastos.

Sin embargo, es en estas instancias en que el enfoque actual de la NIIF para PYMES muchas veces difiere de los principios de contabilidad vigentes en algunos países, pues estos últimos, sí pueden considerar algunas de las exclusiones anteriores como activos intangibles.

1.2 Naturaleza de los activos intangibles

Para determinar la naturaleza de los activos intangibles es preciso tomar en consideración varios aspectos:

- Estos activos se sustentan en información, por lo que deben contar con registros contables y apegarse a los criterios de reconocimiento de la normativa según la cual es preparada la información financiera en las entidades;
- La información contemplada en el párrafo anterior, no siempre es codificable, lo cual significa que esa información no siempre se puede poner por escrito y es más difícil de proteger. Genera ventaja competitiva solamente si es codificable; y
- Los derechos de propiedad de estos activos no siempre están bien definidos, debido a que los mismos carecen de existencia física.

Se puede decir entonces que la esencia de los activos intangibles está en función de sus atributos principales. Eso es lo que los hace ser como se perciben en el mundo contable. Esta es una apreciación particular pero bastante certera de lo que comúnmente se conoce como activos intangibles. Según Guillermo Español, “uno de los rasgos principales de la naturaleza de estos activos es que no están destinados a la venta ni a ser transformados en otros bienes”⁸.

⁸ Guillermo G. Español. Activos intangibles (excepto llave de negocio). (Santa Fe : Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), Centro de Estudios Científicos y Técnicos, 2006), p. 6.

Debido a esos rasgos principales es que estos activos son de naturaleza inmaterial. Esto significa que “están representados por títulos en registros públicos, leyes o decretos”⁹, según lo profundizan Adriani, Yeguez y Colmenares.

Esta naturaleza está expresada en forma de desembolsos efectuados por las entidades cuando adquieren derechos y bienes no materiales con los que se obtendrán beneficios para las actividades de negociación que se lleven a cabo, tanto en el presente como en períodos venideros.

De esa forma, los activos intangibles tienen una relación muy estrecha con la tenencia sucesiva, pues como tales, constituyen derechos para obtener beneficios en su posterior posesión, luego de su adquisición.

Esto conduce a identificar cuáles son activos intangibles y cuáles no. Sin embargo, de manera general, pueden citarse ejemplos de activos intangibles reconocidos como gastos: las marcas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes, gastos de establecimiento, u otras partidas generadas internamente.

Debido a esa limitante, si un activo no cumple con esos requisitos y los criterios de reconocimiento, son considerados como gastos y deben llevarse al estado de resultados en el momento en que se incurren, salvo algunas excepciones, como el caso de que un costo incurrido forme parte de una combinación de negocios tratada como adquisición.

Es posible que algunos profesionales de la contabilidad podrían coincidir en que identificar o reconocer un activo intangible no es tan sencillo como podría suponerse. Las normas contables, en este caso, la Sección 18 de la NIIF para PYMES, especifica en un listado los activos que no considera como intangibles.

Algo que debe tenerse en consideración en este punto, según expresan Fernández y Rivas es que “el valor real del intangible radica en su capacidad para

⁹ Rolando Adriani, Diego Yeguez y Loyda Colmenares. “Contabilización de los activos intangibles en las franquicias de comida rápida”. Revista Academia 8(16):68, jul.-dic. 2009.

generar utilidades, pues de no ser así no existe justificación para asignarles un valor en el estado de situación financiera”¹⁰.

Sin embargo, es preciso el uso del juicio profesional para poder evaluar la naturaleza de los activos intangibles, esto en función de no cometer errores en su contabilización y sobre todo, que la Superintendencia de Administración Tributaria no conjeture en que algunos de estos activos están siendo empleados para reducir el importe por concepto del pago del impuesto, en el supuesto que la entidad haya adoptado la NIIF para PYMES. Esto obliga a intensificar el razonamiento en torno a la naturaleza de estos activos.

1.3 Características de los activos intangibles

Es preciso tener en consideración que los intangibles son activos y como consecuencia, el glosario de la NIIF para PYMES indica que “un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos”¹¹.

Desde esta perspectiva, para que los activos intangibles puedan ser considerados como tales, deben permitir obtener beneficios económicos futuros porque de lo contrario, podrían ser considerados como gasto, pues de acuerdo con la misma norma, una de las formas en que se pueden presentar los gastos es como salidas o disminuciones del valor de los activos.

Al respecto, Gay y Amat indican que los activos intangibles cumplen con ciertas condiciones o características:¹²

- La primera implica que se tratan de activos. Con esta afirmación, se trata destacar la imposibilidad de activar esos conceptos un tanto dudosos que a veces, con el objeto de embellecer balances y descargar cuentas de

¹⁰ Joaquín Moreno Fernández y Sergio Rivas Merino. La administración financiera de los activos y pasivos a largo plazo, el capital y los resultados. (México, D. F. : Grupo Patria Cultural, S. A. de C. V., 2002), p. 99.

¹¹ Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades. (Londres: Departamento de Publicaciones de la Fundación IFRS, 2015), p. 243.

¹² José M. Gay y Oriol Amat. Por la senda de la nueva contabilidad. (Barcelona : Ediciones Gestión 2000, 2008), p. 470.

resultados de cascadas de dispendios, se disfrazan como activos;

- La segunda lleva implícito el hecho de que un activo intangible cumple los criterios de registro o reconocimiento contable previstos en el marco conceptual de la normativa que haya adoptado la entidad; y
- La tercera se refiere a que un activo intangible es separable, esto significa, que es susceptible de ser separado de la empresa y vendido, cedido, entregado para su explotación, arrendado o intercambiado, y/o, además, que surja de derechos legales o contractuales.

Kieso y Weygandt también han descrito las características de los activos intangibles. Ellos han expresado que “el activo intangible se caracteriza por carecer de existencia física y por presentar un alto grado de incertidumbre respecto a los beneficios futuros”¹³.

Sin embargo, de acuerdo con la lectura de estos dos autores, la ausencia de existencia física, no es el único elemento a considerar para distinguir entre un activo intangible y uno que no lo es. Ellos hacen referencia a que existen activos como los depósitos bancarios, las cuentas por cobrar e inversiones a largo plazo, que aún sin existencia física, en la contabilidad son clasificados como tangibles, precisamente por su carácter monetario. También expresan que el alto grado de incertidumbre señalado en párrafos anteriores, es la principal característica de un activo intangible, pues, algunos intangibles son valorados por determinadas empresas, poseen vida indeterminada, y su valor está inmerso en fuertes fluctuaciones debido a que sus beneficios están basados en ventajas competitivas.

Con toda la información anterior, es posible identificar y describir las características puntuales de los activos intangibles:

1.3.1 Identificabilidad

Aun cuando existe incertidumbre con respecto a los beneficios futuros de su

¹³

Kieso y Weygandt, Op. Cit., p. 659.

empleo, un activo intangible es identificable por lo que puede ser separado o dividido de la entidad, vendido, transferido, arrendado o intercambiado, bien individualmente o junto con un contrato. En otras palabras, la entidad ejerce control sobre el activo a través de un derecho legal.

1.3.2 Carácter no monetario

El carácter no monetario significa que los activos intangibles no tienen un valor nominal fijo, o bien, que no expresan un valor fijo en términos de unidad utilizada como signo monetario en la economía en la cual se desarrolla una entidad. Gildardo Arriola enfatiza en la particularidad que tiene el carácter no monetario, en relación con el valor histórico original de los activos, al indicar que “los activos no monetarios... no representan dinero líquido... son aquellos cuyo valor histórico original sí puede modificarse por el transcurso del tiempo, como lo son los inventarios, los activos fijos tangibles (propiedad, planta y equipo), los activos intangibles”¹⁴.

1.3.3 Sin apariencia física

Esta característica se refiere a la naturaleza inmaterial de los activos intangibles; éstos no ocupan un espacio específico en la naturaleza.

1.3.4 Otras características

En relación a su origen y a las actividades productivas de las empresas, los activos intangibles poseen las siguientes características:

- Poseen una capacidad de servicio que no se extingue ni consume al emplearlo de manera inicial, sino durante mucho tiempo;
- Son utilizados repetidamente en las actividades de la entidad, sean estas comerciales, industriales, o administrativas, o bien, alquilados o licenciados a terceros; y

¹⁴ Gildardo Guadalupe Arriola Mairén. Activos monetarios y no monetarios. (Chiquimula : Centro Universitario de Oriente, Universidad de San Carlos de Guatemala, 2017), p. 1.

- No se transforman en otros bienes ni están destinados a la venta en tanto se encuentren en uso.

1.4 Clasificaciones de los activos intangibles

Actualmente existe gran diversidad de clasificaciones de los activos intangibles, a tal grado que elegir las más apropiadas requiere de un análisis profundo de sus elementos principales, sus características indispensables, y los criterios sobre los cuales se desarrolla una investigación. A continuación se describen algunas clasificaciones de los activos intangibles:

1.4.1 Conforme a su forma de incorporación

Esta clasificación propuesta por Petti y Longhi, agrupa a los activos intangibles conforme sean adquiridos de terceros o desarrollados por la entidad, según se muestra a continuación:¹⁵

a) Adquiridos

Incluyen activos intangibles que para su incorporación a la entidad, se efectuó una transacción y su costo se determina sin mayores complicaciones. Algunos ejemplos incluyen, las marcas, los derechos de propiedad intelectual, programas informáticos, entre otros.

b) Desarrollados internamente

Esta agrupación no es considerada como activos intangibles por la Sección 18 de la NIIF para PYMES, sino como gasto; algunos se van desarrollando lentamente en la entidad luego de procesos de estudios e investigaciones, siendo factible asignarles un costo; pero otros no implican sacrificio económico, razón por la cual a estos no se les reconoce contablemente como un activo, dejándose sólo constancia en la información contable. Los costos de investigación y desarrollo,

¹⁵ Ana María Petti y Paula Ana Longhi. Contabilidad patrimonial. (2ª. ed., Buenos Aires : Osmar Buyatti, 2009), p. 181.

por ejemplo, no son activos intangibles, pero como son actividades que con frecuencia dan por resultado la producción de algo que se patentó o se registra (como producto o proceso nuevo, idea, fórmula, composición u obra literaria), sólo se deja constancia en la información contable.

1.4.2 Según su posibilidad de tener identidad propia

Ramírez, González y Lorduy proponen esta clasificación y suponen que los activos intangibles pueden ser agrupados en aquellos que pueden identificarse y los que no, tal y como se detalla a continuación:¹⁶

a) Identificables

Los activos intangibles que fácilmente se les puede atribuir una generación de beneficios económicos futuros, por lo que son separables y la empresa posee derechos legales sobre ellos. Entre algunos ejemplos se pueden mencionar, las concesiones administrativas, la propiedad industrial y la propiedad intelectual.

b) No identificables

A estos activos difícilmente se les podría asociar la generación de los beneficios económicos futuros. Algunos ejemplos incluyen, la clientela, el nombre o razón social, la localización de la empresa, entre otros.

1.4.3 De acuerdo con el origen de los derechos

Esta clasificación elaborada por Petti y Longhi, implica considerar los activos intangibles de acuerdo con el origen de los derechos que representan.¹⁷ La clasificación incluye:

a) Origen legal

Representan los activos intangibles que para su existencia necesitan de una

¹⁶ Yolanda Ramírez-Córcoles, Agustín Baidez-González y Carmen Lorduy-Osés. "Tratamiento contable de los activos intangibles: una visión internacional" *Técnica Contable* 767(62):51. 2010.

¹⁷ Petti y Longhi, Op. Cit. p. 182.

protección legal definida, por lo que surgen de leyes, como el caso de licencias de marcas, de explotación de ríos, entre otras.

b) Origen contractual

Son convenios o acuerdos entre partes que le dan legalidad, como es el caso de los derechos de edición, concesiones y franquicias.

c) Origen ni legal ni contractual

Son el resultado de una regla de atribuir costos cuando están vinculados con ingresos futuros y tal hecho es demostrable. Dada las características de estos intangibles no existen para ellos leyes ni acuerdos que los respalden, es el caso de los costos de publicidad.

1.4.4 Acorde a la limitación o no de su vida útil

Según lo afirmado por Petti y Longhi “esta clasificación agrupa a los activos intangibles según la limitación o no de su vida útil”¹⁸. La clasificación incluye:

a) Vida limitada por ley

Aquí se incluyen todos los activos intangibles cuya utilización está definida por la ley, es decir, que la legislación aplicable a los activos intangibles, fija los años para realizar la amortización con el propósito de aprovechar un beneficio fiscal. Son ejemplos todos los incluidos en el artículo 33 de la Ley de Actualización Tributaria cuya vida útil no puede ser menor de 5 años, como los derechos de autor y derechos conexos, marcas, expresiones o señales de publicidad, patentes, diseños, entre otros.

b) Vida limitada por acuerdos

Esta categoría incluye los activos intangibles cuya utilización o duración está limitada con base en contratos, como el caso del derecho de edición de una obra

¹⁸ Ibid, pp. 182-183.

para una cantidad específica de ejemplares.

c) Vida no limitada por ley o acuerdos

Esta categoría incluye activos intangibles que no tienen restricciones legislativas o contractuales, tal es el caso de un invento no patentado.

1.4.5 Según la Sección 18 de la NIIF para PYMES

Esta clasificación se refiere a la descripción de los activos que la Sección 18 de la NIIF para PYMES reconoce como intangibles y los desembolsos que considera como gastos, por no cumplir con los requisitos especificados en el numeral 2.3.1. La clasificación comprende:

a) Reconocidos como activos intangibles

Son reconocidos como activos intangibles los activos: a) cuyos beneficios económicos futuros esperados probablemente fluyan hacia la entidad; b) cuyo costo o valor pueda ser medido con fiabilidad; y, c) que no sean resultado de desembolsos incurridos internamente. Están excluidos los activos financieros y los derechos mineros, así como las reservas minerales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.

b) Reconocidos como gastos

Son reconocidos como gastos, los desembolsos incurridos internamente en una partida intangible, incluyendo los desembolsos para actividades de investigación y desarrollo, cuando se incurran, a menos que formen parte del costo de otro activo que cumpla los criterios de reconocimiento. Algunos ejemplos incluyen, generación interna de: marcas, logotipos, sellos, entre otros.

CAPÍTULO II

ASPECTOS NORMATIVOS Y TRIBUTARIOS DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES SEGÚN LA SECCIÓN 18 DE LA NIIF PARA PYMES Y LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA

2.1 La NIIF para PYMES

La NIIF para PYMES desarrollada por el IASB es una norma separada de las NIIF completas, que pretende ser aplicada a los estados financieros con propósito de información general y otros tipos de información financiera de entidades que en muchos países son conocidas por diferentes nombres como pequeñas y medianas entidades (PYMES), entidades privadas y entidades sin obligación pública de rendir cuentas.

Este informe está basado en las especificaciones de la Sección 18 de la NIIF para PYMES, Activos intangibles distintos de la plusvalía.

2.2 El concepto de activos intangibles en la Sección 18 de la NIIF para PYMES

Partiendo de que un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener beneficios económicos en el futuro, la concepción que la NIIF para PYMES, específicamente la Sección 18, tiene de los activos intangibles, tal como aparece en el cuadro 1, es que éstos constituyen un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física.

Si se desglosa esa definición se obtendría que un activo intangible debe ser controlado por la entidad y generar beneficios económicos hacia la misma mediante su uso o explotación. Esto significa que la entidad debe tener la capacidad de obtener los beneficios económicos futuros derivados de los recursos que subyacen en el mismo, excluyendo a terceros de la obtención de dichos beneficios.

El control se ejerce por la vía legal, al disponer de los derechos legales sobre los

recursos como licencias, patentes o marcas. Esos derechos legales son los que respaldan a las personas o entidades como dueñas o creadoras de las invenciones ante los tribunales, si se generara alguna controversia.

Analizando el otro requisito de los activos y consecuentemente de los intangibles, los beneficios económicos futuros no se limitan únicamente al efectivo. Abarcan los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de productos o servicios, así como los ahorros de costo y otros rendimientos derivados del uso o del activo por parte de la entidad, como por ejemplo la propiedad intelectual que no incrementa los ingresos de actividades ordinarias pero sí contribuye a reducir muchos costos futuros de producción.

Respecto a su intangibilidad, existe incertidumbre respecto a cómo tratar contablemente los activos que siendo intangibles, necesitan de otro activo físico para poder cumplir su fin, como por ejemplo el caso de los DVD, los CD que incluyen contenido de cualquier naturaleza, o la documentación legal. Estos recursos tienen apariencia física pero en su interior o lo que involucran, es intangible.

Esos ejemplos y otros más, constituyen casos particulares pero que forman parte de la definición que la Sección 18 de la NIIF para PYMES señala respecto a los activos intangibles.

2.2.1 Capitalización de activos intangibles

Capitalizar los activos intangibles significa que los mismos se incorporarán en la lista de activos y que los mismos se emplearán para el desarrollo de la actividad principal de la entidad.

Para poder reconocer los activos intangibles es necesario cumplir con los criterios que establece la NIIF para PYMES, para que los desembolsos efectuados puedan ser considerados como activos intangibles y no como gastos del período sobre el que se informa.

2.2.2 Activos intangibles contemplados en la Sección 18 de la NIIF para PYMES

La NIIF para PYMES no especifica un listado de activos intangibles, de hecho, son pocos los ejemplos que brinda de este tipo de activos; sin embargo, es preciso recordar que ese no es propósito de esta NIIF, más bien brinda los principios y las bases para el reconocimiento, medición, presentación e información a revelar que se refieren a los sucesos y condiciones que son importantes para los estados financieros con propósito de información general.

Lo que sí proporciona esa norma son los criterios específicos de reconocimiento de activos intangibles, con los cuales es posible guiarse para poder identificar como tales, los recursos de la entidad que cumplan con esos requerimientos. De hecho, algunos activos que pueden considerarse como activos intangibles basados en un juicio profesional individual, la norma puede que los excluya totalmente por no cumplir con todos y cada uno de los tres criterios de reconocimiento.

Lo que la norma también especifica son los desembolsos que no considera como activos intangibles, sino como gastos. Estos ejemplos incluyen:

- Desembolsos para investigación y desarrollo;
- Generación interna de marcas, logotipos, sellos o denominaciones editoriales, listas de clientes u otras partidas que en esencia sean similares;
- Actividades de establecimiento que incluyen costos de inicio de actividades, tales como costos legales y administrativos incurridos en la creación de una entidad con personalidad jurídica, desembolsos necesarios para abrir una nueva instalación o negocio (es decir, costos de preapertura), estudios de factibilidad y desembolsos de lanzamiento de nuevos productos o procesos (costos previos a la operación);
- Actividades formativas;
- Publicidad y otras actividades promocionales;

- Reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de una entidad; y
- Plusvalía generada internamente.

La plusvalía generada internamente no concuerda con la definición de un activo intangible debido a que no representa un recurso identificable controlado por la entidad, no es separable, ni surge de derechos contractuales o legales; tampoco su costo puede ser medido de forma fiable.

Debido a esas circunstancias, la Sección 18, Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía, no trata la contabilización de la misma, sino que como aquella puede surgir a partir de una combinación de negocios, su tratamiento contable lo especifica la Sección 19, Combinaciones de Negocios y Plusvalía.

Por su parte el módulo 18 brinda algunos ejemplos de activos intangibles, sin embargo, no es un listado agotado, pues existen muchos más activos intangibles en múltiples tipos de entidades. Entre los ejemplos de activos intangibles incluidos en este módulo se incluyen:

a) Marcas comerciales

De acuerdo con Kotler y Armstrong, una marca es “un nombre, término, letrero, símbolo, diseño, o la combinación de los mismos, que identifica los productos o servicios de un vendedor o grupo de vendedores, y que los diferencia de los de sus competidores”¹⁹.

El Código de Comercio de Guatemala indica que todo lo concerniente a las marcas y patentes se rigen por las leyes especiales de la materia; sin embargo, especifica que las marcas forman parte de las cosas mercantiles consideradas como tales. Este es un punto clave porque a partir de esta norma las empresas pueden desarrollar actividades mercantiles para la creación, venta, traspaso y otras actividades similares relacionadas con las marcas comerciales.

¹⁹ Philip Kotler y Gary Armstrong. Marketing. (14ª. ed., tr. por Leticia Esther Pineda Ayala. México, D. F. : Pearson Educación, 2012), p. 231.

La ley específica a que se hace mención en el párrafo anterior es la Ley de Propiedad Industrial, Decreto 57-2000; esta señala en su terminología que una marca es “cualquier signo denominativo, figurativo, tridimensional o mixto perceptible visualmente, que sea apto para distinguir los productos o servicios de una persona individual o jurídica de los de otra, y pueden consistir en palabras o conjuntos de palabras, letras, cifras, monogramas, figuras, retratos, etiquetas, escudos, estampados, viñetas, orlas, líneas y franjas, y combinaciones y disposiciones de colores, así como cualquier combinación de estos signos; en la forma, presentación o acondicionamiento de los productos o de sus envases o envolturas, o de los medios locales de expendio de los productos o servicios correspondientes y otros que a criterio del registro tengan aptitud distintiva; en indicaciones geográficas nacionales o extranjeras, siempre que sean suficientemente arbitrarias y distintivas respecto de los productos o servicios a los cuales se apliquen, y que su empleo no sea susceptible de crear confusión o asociación con respecto al origen, procedencia, cualidades o características de los productos o servicios para los cuales se usen las marcas”²⁰.

Con base en las definiciones anteriores se puede resumir que las marcas comerciales son signos distintivos que utilizan las empresas; sin embargo, las mismas conllevan derechos y obligaciones porque sin importar que representen un signo distintivo, para poder desarrollarlo se lleva a cabo una serie de actividades, trabajos, recursos económicos, y sobre todo, la invención. Por lo tanto, una marca comercial es una cosa mercantil, y al igual que otras cosas mercantiles como una empresa, un título de crédito y otros similares, puede ser enajenada.

b) Licencia de explotación de un activo

Tomando como referencia el artículo 132 de la Ley de Propiedad Industrial, puede indicarse que una licencia de explotación de un activo es, un contrato mediante el cual se otorgan permisos para que una entidad pueda hacer uso de ese activo y

²⁰ Congreso de la República de Guatemala. Ley de Propiedad Industrial, Decreto No. 57-2000. (Guatemala : Cultural Guatemalteca, 2017), p. 4 y 9.

operar con él, a fin de obtener beneficios económicos futuros.

c) Sitio de internet

De acuerdo con un informe del Instituto Nacional de Tecnologías Educativas y de Formación del Profesorado INTEF un sitio *web* es “un conjunto de páginas HTML relacionadas entre sí por hiperenlaces, gestionadas por una única entidad o persona, accesibles desde Internet a partir de una dirección URL de su página índice (*index*) y con una unidad de contenido y de estilo gráfico. Incluye textos, imágenes, archivos de audio, video y enlaces a otros sitios *web*”²¹.

Un sitio *web* es precisamente un espacio en la *World Wide Web* que contiene páginas *web* organizadas de acuerdo a las necesidades y requerimientos del dueño del sitio, el cual puede ser con fines lucrativos, educativos, informativos, entre muchos otros.

El sitio *web* viene a ser una estructura de información con características muy particulares que reflejan su hipertextualidad y ubicación en un contexto múltiple, pues permite no sólo presentar textos informativos sino incorporar imágenes, videos, gráficos interactivos, textos dinámicos, entre muchos otros tipos de archivos que permiten mejorar la comprensión de la información contenida en el sitio *web*.

Sin embargo, tradicionalmente pareciera que las páginas *web* han sido confundidas con los sitios *web*, y realmente existe una diferencia bastante significativa. Una página *web* es un único archivo, un pequeño espacio asignado dentro de un sitio *web* por ejemplo, si se tratara de un supermercado, sus páginas *web* podrían ser la página de inicio, la página de productos, la página de información organizacional, entre otras. En cambio, un sitio *web* es un conjunto de páginas *web*; es el todo.

²¹ Instituto Nacional de Tecnologías Educativas y de Formación del Profesorado. El sitio web: estructura y navegación. (Madrid : INTEF, s.f.), pp. 204-110. Disponible en: <http://www.ite.educacion.es/formacion/materiales/107/cd/html/pdf/html13.pdf>

La importancia de los sitios *web* radica en su facilidad para generar ingresos y es que al estar disponible la información de la empresa en un escenario tan accesible, es posible que los clientes potenciales puedan realizar pedidos e incluso hacer compras directamente en el sitio *web* a través de transacciones con sus tarjetas de crédito. Ante estas facilidades que ofrecen los sitios *web*, muchas empresas invierten en el registro de un nombre de dominio, para luego contratar los servicios profesionales para el diseño, la creación y la administración del sitio *web*.

Lo anterior indica que previo a la creación de un sitio web debe solicitarse el nombre del dominio. En Guatemala, la única entidad encargada de mantener el registro de nombres de dominio de Internet con el código de país asignado a Guatemala es, .Gt, cuya administración está a cargo de la Universidad del Valle de Guatemala. En sus políticas de registro establece: “los nombres de dominio no son vendidos, se delegan a una entidad o persona por un período renovable. Por lo tanto, no pueden, ni deben, considerarse propiedad del solicitante”.²²

d) Licencias de programas informáticos

Joyanes señala que “un programa de computadora o programa es una secuencia de sentencias diseñadas para ejecutar una tarea; es un conjunto de instrucciones que se dan a la computadora para su ejecución y se escribe siguiendo las reglas de sintaxis del lenguaje de programación (C, C++ u otro similar) y se denomina programa fuente o código fuente”²³.

Sin embargo, no debe confundirse programa con software, puesto que como indica Noguez, “la palabra *software* se refiere a todos los programas, procedimientos, reglas y cualquier documentación relacionada con la operación o funcionamiento de un sistema de cómputo”²⁴. En efecto, un software constituye un

²² Registro de Dominios .Gt y Universidad del Valle de Guatemala. Políticas de registro, nombres de dominio .gt. (Guatemala : Universidad del Valle de Guatemala, 2016), p. 3.

²³ Luis Joyanes Aguilar. Fundamentos generales de programación. (México, D. F. : McGraw-Hill Interamericana Editores, S. A. de C. V., 2013), pp. 25 y 41.

²⁴ Julieta Noguez Monroy. Informática. (2ª. ed., México, D. F. : Editorial Santillana, S. A. de C. V., 2015.), p. 20.

conjunto de instrucciones de programa muy precisas y minuciosas que coordinan y controlan todos los componentes *hardware* de una computadora controlando además, las operaciones de los sistemas informáticos; un *software* puede contener varios programas. Al respecto, la Ley de Propiedad Industrial especifica todo lo relacionado a las licencias contractuales. En el título III, sección cinco de dicha ley se incluye una descripción detallada de las licencias contractuales.

Uno de los aspectos más relevantes que destaca esta Ley es que el titular de una patente puede conceder licencia para la explotación de la invención patentada. Sin embargo, esa licencia puede o no ser inscrita en el Registro de la Propiedad Intelectual; es decir, no es obligatorio para el titular de la licencia inscribirla.

Lo anterior puede deberse a las normas que caracterizan a las licencias contractuales:

- Se extiende licencia para todos los actos de explotación de la invención, durante todo el plazo que tenga vigencia la patente, en todo el territorio guatemalteco y con respecto a cualquier aplicación de la invención;
- No es posible la transferencia de la licencia ni otorgamiento de sublicencias; y
- La licencia puede o no ser exclusiva. En el primer caso, el licenciante no puede otorgar otras licencias para la explotación de la patente en el país ni explotar la patente por sí mismo en el país; en el segundo, el licenciante puede otorgar otras licencias para la explotación de la patente en el país, así como explotar la patente por sí mismo en el país.

e) Material audiovisual digital

Las películas y grabaciones en el contexto de la Sección 18 de la NIIF para PYMES se refieren al material audiovisual que está contenido en los CD, DVD, o cualquier otro elemento físico que permita la movilización de tal material. Sin embargo, con los recientes avances tecnológicos ese material audiovisual no precisamente tiene que ser distribuido mediante elementos físicos. Podría en todo caso, realizarse mediante descargas electrónicas que facilitarían su instalación en

los diferentes equipos o dispositivos.

El activo intangible es el material audiovisual que se encuentra grabado en esos elementos físicos, pero estos últimos no constituyen en sí un activo intangible, sino elementos del activo intangible, sin los cuales, en algunos casos, sería difícil transferir del vendedor al usuario.

f) Entre otros (franquicia)

De acuerdo con el diccionario de la Lengua Española, una franquicia es “la concesión de derechos de explotación de un producto, actividad o nombre comercial, otorgada por una empresa a una o varias personas en una zona determinada”²⁵.

En Guatemala, existe una organización que brinda apoyo a los creadores de las franquicias, sobre todo, en cuanto a su creación y desarrollo. Se trata de la Asociación Guatemalteca de Franquicias (AGF), cuyo fin es apoyar y velar por el desarrollo exitoso de la industria de franquicias en el territorio guatemalteco.

De acuerdo con esta organización, una franquicia es un sistema de comercialización de bienes o servicios en el que una persona llamada franquiciante transmite a otra llamada franquiciatario o franquiciado, la licencia de uso de una marca, métodos y procedimientos que le permitan a este último operar un negocio, y sus principales elementos son la licencia de la marca, los conocimientos o tecnología que se transfieren al franquiciatario o franquiciado, y la asistencia técnica continua.

La interacción entre el franquiciante y el franquiciatario o franquiciado genera una relación contractual en la que, el primero otorga al segundo el derecho de utilizar su marca y a trabajar bajo su sistema comercial en un territorio exclusivo.

El franquiciante o franquiciado le abona al franquiciante un derecho inicial y

²⁵ Real Academia Española, Op. Cit.

regalías mensuales con lo cual el franquiciante se obliga a cederle al franquiciante o franquiciado el derecho de utilizar su nombre comercial y su marca, el *know how*, los métodos y técnicas de producción, y brindarle asistencia técnica y comercial.

La relación entre franquiciante y franquiciatario o franquiciado puede observarse en la siguiente figura:

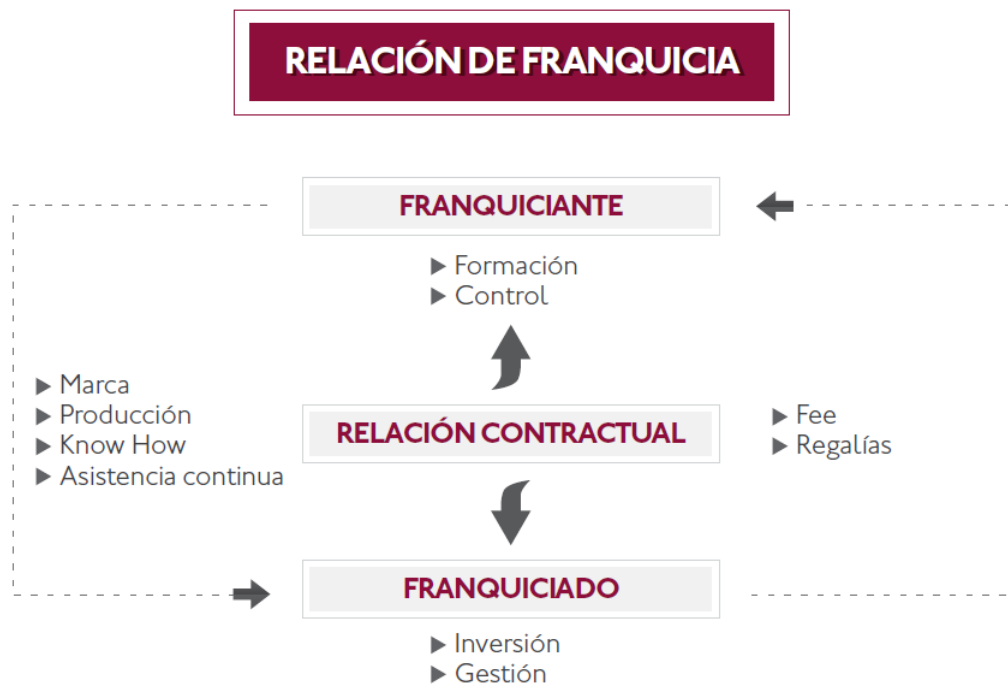


FIGURA 1 RELACIÓN ENTRE FRANQUICIANTE Y FRANQUICIATARIO O FRANQUICIADO

Fuente: Estudio Canudas. El ABC de la franquicia. (2ª. ed., Buenos Aires : Estudio Canudas, 2016), p. 6.

En este sentido, varios expertos en las franquicias indican que es preciso tener muy presente lo que es y lo que no es una franquicia, porque en el entorno de negocios se tiende a confundir.

El siguiente cuadro muestra una comparación con algunas características que identifican a las franquicias:

CUADRO 2 CARACTERÍSTICAS PARA IDENTIFICAR UNA FRANQUICIA

UNA FRANQUICIA ES	UNA FRANQUICIA NO ES
• Una forma de hacer negocios. • Una combinación del espíritu emprendedor y la administración profesional. • La estrategia de negocios para uno mismo. • Una operación basada en la confianza. • Un negocio con menor riesgo que uno independiente.	• Una agencia, una distribuidora o una comercializadora. • Un instrumento de inversión. • Una relación fiduciaria. • Una sociedad, una relación laboral. • Un sistema totalitario. • Problema de una sola persona. • Una solución a problemas financieros. • Un desarrollo de representantes únicamente.

Fuente: Elaboración propia.

El fundamento de las franquicias se encuentra en la Ley de Propiedad Industrial pues en el artículo 46 de esta ley se indica que, los contratos de franquicia se rigen también por las disposiciones del capítulo de las marcas. Es decir, todo lo referente a las normas generales; procedimiento de registro; vigencia, renovación y modificación del registro; derechos, limitaciones y obligaciones; enajenación, cambio de nombre de titular y licencia de uso; y, otros aspectos relacionados de las marcas, también son aplicables a las franquicias, debido a que mediante el contrato de franquicia además de otorgar la licencia para el uso y explotación de una marca o nombre comercial, también se transfieren toda una gama de conocimientos y experiencias que permiten la operación del negocio.

En este orden de ideas, cuando una entidad obtiene la licencia exclusiva de explotación de cualquier marca a través de un contrato de franquicia, la transacción constituye un activo intangible para el franquiciatario o franquiciado debido a que:

- La adquisición de la licencia no implica que la entidad adquirente (franquiciado) vaya a modificar o transformar su actividad productiva por la adquisición de dicha licencia; simplemente constituye un activo que generará beneficios económicos adicionales;
- La licencia es de carácter no monetario, no tiene apariencia física y es identificable; y
- La entidad ejercerá el control a través del derecho contractual.

2.3 Reconocimiento de activos intangibles

La Sección 2, Conceptos y Principios Generales, de la NIIF para PYMES señala que el reconocimiento consiste en el proceso de incorporación en los estados financieros de una partida que cumple la definición de un activo, pasivo, ingreso o gasto; en otras palabras, es incluir una cuenta contable en cualquiera de los estados financieros. Además, esa partida debe cumplir con dos criterios específicos para ser reconocida: en primer lugar, debe ser probable que cualquier beneficio económico futuro inherente a la partida que se quiere reconocer, ingrese o salga de la entidad; y, en segundo lugar, la partida debe tener un costo o valor que se pueda medir con fiabilidad.

Para el caso específico de los activos intangibles los criterios de reconocimiento no son tan diferentes e incluyen un tercero relacionado con el origen de ese tipo de activos.

2.3.1 Condiciones y criterios de reconocimiento

Acoplando los criterios al principio general de reconocimiento de la Sección 18 de la NIIF para PYMES, se deduce que un activo intangible es reconocido si, y sólo si:

- Es probable que los beneficios económicos futuros esperados que se han atribuido al activo fluyan a la entidad;
- El costo o el valor del activo pueda ser medido con fiabilidad; y

- El activo no es resultado del desembolso incurrido internamente en un elemento intangible.

2.3.2 Requisito principal para el reconocimiento de activos intangibles

El requisito principal para el reconocimiento de activos intangibles es que sea probable que beneficios económicos futuros inherentes al activo, fluyan hacia la entidad.

La determinación de esa probabilidad implica la evaluación del grado de incertidumbre asociada al flujo de los beneficios futuros, la cual se realiza sobre la base de la evidencia relacionada con las condiciones al final del período sobre el que se informa, que esté disponible cuando se preparan los estados financieros. De hecho, la evaluación de la probabilidad de obtener beneficios económicos futuros esperados la debe realizar la entidad, utilizando hipótesis razonables y fundadas que representen la mejor estimación de la gerencia de las condiciones económicas que existirán durante la vida útil del activo.

2.3.3 Método para evaluar la probabilidad de obtener beneficios económicos futuros

La NIIF para PYMES no señala un método certero para la evaluación de obtención de beneficios económicos. Para la evaluación del grado de certidumbre correspondiente al flujo de beneficios económicos futuros atribuibles a la utilización del activo, la Sección 18 señala que los responsables de la entidad deben usar su juicio. Para ello, se deben basar en la evidencia disponible en el momento del reconocimiento inicial, para lo cual deben priorizar la evidencia procedente de fuentes externas.

Esto significa que mediante la formulación de hipótesis razonables y fundadas que permitan a la gerencia realizar la estimación más adecuada del funcionamiento del activo durante su vida útil y las condiciones económicas durante ese lapso, es que se pueden determinar los beneficios económicos futuros del activo intangible.

2.3.4 Casos específicos de reconocimiento

La Sección 18 de la NIIF para PYMES prevé la posibilidad de que los activos intangibles no sean originados por operaciones como una compra, donación, o permuta, sino que sean resultado de que dos o más entidades se combinaron, es decir, que aun cuando la entidad no busque adquirir activos intangibles, puede ser que la entidad adquirida cuente con aquellos como parte de sus activos no corrientes y pasen a formar parte de los bienes de la empresa adquirente. Esta Sección incluso permite reconocer los desembolsos incurridos internamente en una partida intangible; sin embargo, en este caso esos desembolsos la Sección no los considera como intangibles.

A continuación se detalla el reconocimiento de ambos casos:

- Si un activo intangible se adquiriera en una combinación de negocios se reconocería como activo, pues es posible medir con suficiente fiabilidad su valor razonable. Sin embargo, existe la posibilidad de que ese reconocimiento específico no se lleve a cabo, tal como en el caso de que el valor razonable del activo no pueda medirse con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado en la fecha de adquisición; y
- Otro caso específico de reconocimiento que difiere significativamente de la literatura, es el desembolso incurrido internamente en una partida intangible, pues según la Sección 18 de la NIIF para PYMES ese desembolso debe reconocerse como un gasto, incluyendo todos los desembolsos para actividades de investigación y desarrollo, cuando incurra en él, a menos que forme parte del costo de otro activo que cumpla los criterios de reconocimiento de esta norma.

2.4 Medición de los activos intangibles

La medición de los activos intangibles supone la selección de una base de medición, dependiendo del momento de la medición, es decir, inicial o posterior al reconocimiento, y de la forma en que los activos intangibles son adquiridos.

2.4.1 Medición contable inicial

En la NIIF para PYMES la medición de los activos y pasivos en el reconocimiento inicial se realiza al costo histórico, a menos que la misma requiera la medición inicial sobre otra base, como el valor razonable. Sin embargo, para el caso específico de los activos intangibles la medición inicial sí se realiza al costo. Ahora bien, para la determinación de cuál será el costo con el que se medirán los activos intangibles, depende de cómo se adquieren.

A continuación se describen los casos contemplados en la Sección 18 de la NIIF para PYMES:

a) Activos intangibles adquiridos de forma separada

Si un activo intangible es adquirido de forma separada, el costo del mismo comprende:

- El precio de adquisición, incluyendo los aranceles de importación y los impuestos no recuperables, después de deducir los descuentos comerciales y las rebajas; y
- Cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto, como los costos de los beneficios a los empleados, los honorarios profesionales, ambos surgidos directamente de poner el activo en sus condiciones de uso, así como los costos de probar si el activo funciona correctamente.

b) Activos intangibles adquiridos como parte de una combinación de negocios

El costo de un activo intangible que sea adquirido en una combinación de negocios es su valor razonable en la fecha de adquisición. La determinación del valor razonable tanto para los activos intangibles como para otros activos ha sido tema de debate en la profesión contable. Cuando es muy complejo determinar el

valor razonable de los activos intangibles, las entidades pueden necesitar contratar los servicios de valuadores especializados externos.

Para medir el valor razonable de un activo intangible existen técnicas de valoración que resultan muy prácticas en el caso de una combinación de negocios. Algunos ejemplos incluyen:

- El descuento de los flujos de efectivo neto futuros estimados del activo; y
- La estimación de los costos que la entidad evita al poseer activos intangibles y al no necesitar licenciarlos, recrearlos o reemplazarlos.

c) Activos intangibles adquiridos mediante una subvención del gobierno

El costo de los activos intangibles adquiridos mediante una subvención del gobierno, es su valor razonable en la fecha en la que se recibe o es exigible la subvención. El importe corresponde al valor del activo recibido o por recibir.

d) Activos intangibles adquiridos a través de permutas

El costo de los activos intangibles adquiridos a través de permutas, es decir, a cambio de uno o varios activos no monetarios, se mide por su valor razonable. Sin embargo, puede darse el caso en que la transacción de intercambio no tenga carácter comercial o que no pueda medirse con fiabilidad el valor razonable del activo recibido ni del activo entregado, para lo cual ya no aplicaría la base de medición anterior, más bien, el costo del activo se mediría por el valor en libros del activo entregado.

2.4.2 Medición posterior al reconocimiento

El importe monetario que se asigna a los activos intangibles posterior a que son reconocidos en los estados financieros, es su costo menos cualquier amortización acumulada y cualquier pérdida por deterioro de valor acumulada. En apartados posteriores se indican los criterios específicos de amortización.

2.5 Amortización

La Sección 18 de la NIIF para PYMES es muy específica al indicar que la vida útil de los activos intangibles es finita y que la vida útil de aquellos activos intangibles que surjan de un derecho contractual o legal de otro tipo, no debe exceder el período de esos derechos, aunque sí puede ser inferior, dependiendo del período durante el cual la entidad pretende utilizar el activo, lo cual reafirma la definición de vida útil que la misma norma proporciona, al indicar que esta es el período durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la entidad, o el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del activo por parte de una entidad.

Ahora bien, la vida útil de un activo intangible no refleja el exceso de los desembolsos futuros planeados sobre los inicialmente requeridos para preservar el activo intangible en su nivel normal de rendimiento evaluado en el momento de la estimación de la vida útil del activo. La vida útil refleja el nivel de los desembolsos para mantenimiento futuros necesarios para preservar el activo en su nivel normal de rendimiento evaluado, siempre que la entidad tenga la capacidad y voluntad de llevar a cabo dicho mantenimiento.

Si el derecho contractual o legal de otro tipo se hubiera fijado por un plazo limitado que puede ser renovado, la vida útil del activo intangible solo incluirá el período de renovación cuando exista evidencia que respalde la renovación por parte de la entidad sin un costo significativo.

Si en dado caso no es posible establecer con fiabilidad la vida útil de un activo intangible, la misma se debe establecer sobre la base de la mejor estimación de la gerencia y no podrá exceder de diez años, según lo establece la Sección 18.

2.5.1 Período y métodos de amortización

El período durante el cual se distribuirá el importe amortizable de un activo intangible, depende de la vida útil del mismo. Ese importe debe distribuirse

sistemáticamente a lo largo de la vida útil del activo intangible.

Tal período de amortización inicia cuando el activo intangible está disponible para ser usado, en otras palabras, cuando ya se encuentre ubicado y en las condiciones requeridas para usarse según las previsiones de la gerencia. El mismo termina cuando el activo se da de baja en cuentas.

Respecto al método de amortización, la NIIF para PYMES deja libre la elección de la entidad para elegir uno que refleje el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros derivados del activo. Ahora bien, si a la entidad se le imposibilita calcular ese patrón con suficiente fiabilidad, debe utilizar el método lineal de amortización, el cual distribuye el importe depreciable de manera uniforme a lo largo de su vida útil y da lugar a un cargo de amortización constante distribuido a lo largo de la vida útil del activo.

Los otros dos métodos más comunes después del lineal son, el de amortización decreciente, según el cual, el cargo por amortización anual es un porcentaje fijo del importe en libros de apertura; y el de unidad de producción, de acuerdo con el cual, el importe amortizable del activo se distribuye a lo largo de su vida útil en función de su utilización, actividad o unidades producidas y no al transcurso del tiempo.

2.5.2 Valor residual

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

- Un tercero se haya comprometido con la entidad a comprar el activo al final de su vida útil; y
- Exista un mercado activo para el activo intangible, y pueda determinarse el

valor residual con referencia a ese mercado, además de que sea probable que tal mercado existirá al final de la vida útil del activo intangible.

El valor residual de un activo intangible podría aumentar hasta un importe igual o mayor que el importe en libros del activo. Si así fuera, el cargo por amortización del activo es cero. Sin embargo, si posteriormente el valor residual disminuye hasta un importe menor que el importe en libros del activo, se debe aplicar una vez más la amortización.

2.5.3 Revisión del período y del método de amortización

Existe la posibilidad de que se produzcan cambios en el valor residual, el método de amortización o la vida útil de un activo intangible desde la fecha sobre la que se informa correspondiente al período anual más reciente. El cambio en cómo se usa un activo, cambios en los precios de mercado, avances tecnológicos, entre otros, podrían ser algunos factores que produzcan esos cambios.

Si tales factores sucedieren, la entidad debe hacer una revisión de sus estimaciones anteriores para proceder a realizar cambios en el valor residual, el método de amortización o la vida útil y tales cambios deben contabilizarse como un cambio en una estimación contable.

2.5.4 Importe recuperable

Existe la posibilidad de que una entidad pueda estimar el importe recuperable de sus activos intangibles si en cada fecha sobre la que se informa, existe algún indicio de deterioro del valor. Para ello, la entidad debería revisar la vida útil restante, el método de amortización o el valor residual del activo y ajustarlos.

El principio general especificado en la Sección 27, Deterioro del Valor de los Activos indica que se procederá a reducir el importe en libros del activo hasta su importe recuperable, si y solo si, el importe recuperable es inferior al importe en libros. La medición de ese importe recuperable es el mayor entre su valor razonable menos los costos de venta y su valor en uso, aunque si cualquiera de

esos importes excediera al importe en libros del activo, este no habría sufrido un deterioro de su valor y no sería necesario estimar el otro importe.

2.5.5 Reconocimiento de la amortización

El importe de la amortización se reconoce como gasto en el resultado de cada período sobre el que se informa. Sin embargo, a menudo los beneficios económicos adheridos a un activo se usan o consumen dentro de la entidad, sobre todo en la producción de otros activos.

El importe de la amortización para ese caso en particular debe formar parte del costo de los otros activos producidos y debe incluirse en el importe en libros de los mismos. Algunas secciones requieren que se efectúe este procedimiento, como la Sección 13, Inventarios y la Sección 17, Propiedades, Planta y Equipo.

2.6 Baja de activos intangibles

De acuerdo con el glosario de la NIIF para PYMES la baja de cuentas es “la supresión de un activo o pasivo financiero previamente reconocido en el estado de situación financiera”²⁶. Existen muchos casos en los cuales se genera baja de activos; algunas de las más comunes incluyen la venta del activo, misma que pasa a convertirse en un ingreso o una pérdida, y el desgaste del activo por su uso durante toda su vida útil sin que tenga valor de rescate por el deterioro de su valor.

2.6.1 Disposición o baja de activos intangibles

Con disposición de activos intangibles se hace referencia a su baja o eliminación de los estados financieros. Ante tal circunstancia la entidad debe reconocer una ganancia o pérdida del período:

- En la disposición; o
- Cuando no se espera que su uso o disposición no vaya a rendir beneficios económicos futuros que fluyan hacia la entidad.

²⁶

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), Op. Cit., p. 246.

La forma de calcular la pérdida o ganancia a la que se hace mención es por la diferencia entre el importe neto derivado de la disposición del activo (si lo hubiere) y el importe en libros del mismo. Esa diferencia debe reconocerse en los resultados cuando se da de baja el activo. Si el pago por el activo intangible se posterga, la contrapartida recibida se reconocería por el equivalente al precio en efectivo y la diferencia entre el importe nominal de la contraprestación y el equivalente al precio en efectivo se reconocería como un ingreso por interés.

Ahora bien, si la transacción da lugar a una venta con arrendamiento financiero posterior, el tratamiento contable es diferente. La Sección 20, Arrendamientos especifica que este tipo de ventas involucra la venta de un activo y su posterior arrendamiento al vendedor. Si se trata de un arrendamiento financiero, el arrendatario vendedor no reconoce inmediatamente como ingreso cualquier exceso del producto de la venta sobre el importe en libros; más bien, el arrendatario vendedor difiere este exceso y lo amortiza a lo largo del plazo del arrendamiento.

Si por el contrario se trata de un arrendamiento operativo, el arrendatario vendedor reconoce cualquier resultado inmediatamente; si el precio de venta es inferior al valor razonable, el arrendatario vendedor reconoce cualquier resultado inmediatamente a menos que la pérdida se compense por pagos futuros de arrendamiento a precios inferiores de los de mercado; si por el contrario, el precio de venta es superior al valor razonable, el arrendatario vendedor difiere el exceso y lo amortiza a lo largo del período durante el cual se espere utilizar el activo.

2.6.2 Criterios para la disposición de activos intangibles

La Sección 18 de la NIIF para PYMES indica que para determinar la fecha de la disposición del activo, la entidad debe aplicar los criterios de la Sección 23, Ingresos de Actividades Ordinarias, para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias por venta de bienes. Estos criterios incluyen:

- La entidad haya transferido al comprador los riesgos y ventajas inherentes a la

propiedad de los bienes;

- La entidad no conserve ninguna participación en la gestión de forma continua en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retenga el control efectivo sobre los bienes vendidos;
- El importe de los ingresos de actividades ordinarias pueda medirse con suficiente fiabilidad;
- Sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos asociados de la transacción; y
- Los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción puedan ser medidos con fiabilidad.

2.7 Información a revelar y otra información relevante

Para que la información derivada del tratamiento contable de los activos intangibles cumpla con los requisitos previstos por la NIIF para PYMES, se debe revelar lo siguiente para cada clase de activos intangibles, de acuerdo con la Sección 18:

- Las vidas útiles o las tasas de amortización utilizadas;
- Los métodos de amortización utilizados;
- El importe en libros bruto y cualquier amortización acumulada tanto al principio como al final de cada período sobre el que se informa. A esto debe adjuntarse el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor;
- La partida o partidas, en el estado de resultado integral (y en el estado de resultados, si se presenta) en las que está incluida cualquier amortización de los activos intangibles; y
- Una conciliación entre los importes en libros al principio y al final del período sobre el que se informa, que muestre por separado, las adiciones, las disposiciones, las adquisiciones mediante combinaciones de negocios, la amortización, las pérdidas por deterioro del valor, y otros cambios.

Otra información que también debe revelarse incluye:

- Respecto a cualquier activo intangible individual que sea significativo para los estados financieros de la entidad, una descripción, el importe en libros y el período de amortización restante;
- Para los activos intangibles que hayan sido adquiridos mediante una subvención del gobierno y que hayan sido reconocidos inicialmente al valor razonable, el valor razonable por el cual se han reconocido inicialmente, sus importes en libros, la existencia e importes en libros de los activos intangibles a cuya titularidad la entidad tienen alguna restricción o que está pignorada como garantía de deudas; y
- El importe de los compromisos contractuales para la adquisición de activos intangibles.

Adicionalmente, la norma señala que una entidad revelará el importe agregado de los desembolsos en investigación y desarrollo reconocido como un gasto durante el período, es decir, el importe de los desembolsos incurridos internamente en investigación y desarrollo que no se ha capitalizado como parte del costo del activo que cumple los criterios de reconocimiento de la norma en mención.

2.8 Tratamiento contable de los activos intangibles en la Sección 18 de la NIIF para PYMES y en la NIC 38

Para establecer una comparación del tratamiento contable de los activos intangibles según la Sección 18 de la NIIF para PYMES y la NIC 38, es indispensable partir de la premisa de que ambas consideran a los activos intangibles como un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física. Las diferencias, es posible identificarlas en el reconocimiento y la medición de las partidas que cada una considera como activo intangible.

Las normas de información financiera, cualesquiera que apliquen las entidades, incluyen alternativas en donde debe aplicarse el juicio profesional para seleccionar la más adecuada y obtener una presentación razonable, sobre todo, para

propósitos estrictamente financieros. Joaquín Moreno se ha pronunciado respecto a este tema y ha manifestado los propósitos para los que se emplea comúnmente el juicio profesional:²⁷

- La elaboración de estimaciones y provisiones contables que sean confiables;
- La determinación de grados de incertidumbre respecto a la eventual ocurrencia de sucesos futuros;
- La selección de tratamientos contables;
- La elección de normas contables supletorias a las NIIF, cuando sea procedente;
- El establecimiento de tratamientos contables particulares; y
- Lograr el equilibrio entre las características cualitativas de la información financiera.

Tomando en consideración el análisis anterior, y teniendo presente que la NIIF para PYMES es bastante similar a las NIIF completas, con la característica de que la primera está redactada en un lenguaje más simple e incluye menos explicaciones sobre cómo aplicar los principios, se describen algunas comparaciones en el siguiente cuadro:

CUADRO 3 COMPARACIÓN DE LA NIC 38 Y LA SECCIÓN 18 DE LA NIIF PARA PYMES

ATRIBUTO	NIC 38	SECCIÓN 18 DE LA NIIF PARA PYMES
Revaluación de activos intangibles	Los activos intangibles puedan medirse tras el reconocimiento inicial usando el modelo de	No admite el modelo de revaluación.

²⁷ Joaquín Moreno Fernández. Contabilidad financiera 1: Contabilidad básica. (3ª. ed., México, D. F. : Grupo Editorial Patria, 2008), p. 69.

ATRIBUTO	NIC 38	SECCIÓN 18 DE LA NIIF PARA PYMES
	revaluación.	
Adquisición en una combinación de negocios	Asume que el criterio fiable de reconocimiento de la medición siempre se cumple para los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios.	Permite una excepción respecto a los activos intangibles surgidos a partir de derechos legales u otros derechos contractuales siempre que su valor razonable no se pueda medir de forma fiable.
Adquisición mediante subvenciones del gobierno	Admite elegir dos métodos: 1) el método del capital, en el que las subvenciones se reconocen fuera del resultado del período; 2), el método de la renta, que reconoce las subvenciones en el resultado de uno o más períodos.	No determina un método específico para la presentación, más bien, exige revelar la forma en que se presentan las subvenciones del gobierno en los estados financieros.
Vida útil	Los activos intangibles que tienen una vida útil indefinida deben ser contabilizados al costo histórico menos las pérdidas por deterioro del valor, si las hay.	Todos los activos intangibles tienen una vida útil finita y requiere que todos esos activos sean amortizados.

ATRIBUTO	NIC 38	SECCIÓN 18 DE LA NIIF PARA PYMES
Revisión anual del valor residual, de la vida útil y del método de amortización	Se debe efectuar una revisión anual del valor residual, la vida útil y el método de amortización de los activos intangibles.	Requiere una revisión de tal naturaleza sólo si hay algún indicio de que un cambio significativo se haya producido desde la última fecha anual sobre la que se informó.
Gastos de investigación y desarrollo	Todos los costos de investigación deben ser considerados como gastos cuando se producen, sin embargo, deben ser capitalizados los costos de desarrollo luego de que el proyecto haya sido considerado como comercialmente viable.	Los desembolsos desarrollados internamente para actividades de investigación y desarrollo deben ser considerados como gastos, a menos que tales desembolsos formen parte del costo de otro activo que cumpla los criterios de reconocimiento de esta norma.

Fuente: Elaboración propia con datos de la NIC 38 y la Sección 18 de la NIIF para PYMES.

2.9 Aspectos tributarios

Los aspectos tributarios en este informe se refieren al conjunto de directrices impuestas sobre toda actividad lucrativa que desarrolle cualquier persona en Guatemala.

2.9.1 Legislación tributaria en Guatemala

Los criterios generales o conceptos que rigen el sistema tributario guatemalteco están desarrollados principalmente en el Código Tributario. La administración y

realización de la recaudación tributaria en Guatemala es llevada a cabo por la Superintendencia de Administración Tributaria, dicha captación está constituida por los ingresos generados a través de dos categorías de impuesto: los directos y los indirectos.

Para el caso específico de este informe las leyes que se enfatizan son la Ley del Impuesto al Valor Agregado y la Ley de Actualización Tributaria.

2.9.2 Los activos intangibles en el Impuesto al Valor Agregado

La Ley del Impuesto al Valor Agregado no tipifica el término intangible, en su lugar, hace mención a bienes muebles e inmuebles. El artículo 3, 1) de esta ley señala como hecho generador, la venta o permuta de bienes muebles o de derechos reales constituidos sobre ellos, por lo cual se puede afirmar que los activos intangibles se ubican en la categoría de los bienes muebles. Sin embargo, no existe un criterio firme al respecto, por parte de la SAT.

En el caso de venta de activos intangibles, la Ley del Impuesto al Valor Agregado señala que la base imponible de las ventas los constituye el precio de la operación menos los descuentos que se concedan de acuerdo con prácticas comerciales, así como la adición a dicho precio de: a) reajustes y recargos financieros, b) el valor de los envases, embalajes y de los depósitos constituidos por los compradores para garantizar su devolución... c) cualquier otra suma cargada por los contribuyentes a sus adquirentes, que figure en las facturas. La forma de cálculo del impuesto consiste en multiplicar la tarifa del 12% sobre dicha base imponible, a menos que el contribuyente esté inscrito en el régimen de pequeño contribuyente del IVA, en cuyo caso debe pagar el 5% sobre sus ventas totales.

2.9.3 El Impuesto Sobre la Renta y su relación con los activos intangibles

El Libro I Impuesto Sobre la Renta de la Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012, no regula el registro o el reconocimiento de los activos intangibles. Sin embargo, el artículo 21, 19) y el artículo 33 contienen algunos señalamientos

relacionados con la amortización de los tales activos.

El artículo 21, 19) indica que se consideran como costos y gastos deducibles, las depreciaciones y amortizaciones que cumplan con las disposiciones del régimen de utilidades de actividades lucrativas²⁸.

Así mismo, el artículo 33 señala algunos activos intangibles al tratar aspectos de su amortización, los cuales se detallan a continuación. Las definiciones comprendidas en las literales de la c) a la i) forman parte de las definiciones contenidas en la Ley de Propiedad Industrial.

a) Derechos de autor y derechos conexos

La Ley de Derecho de Autor y Derechos Conexos, indica en su artículo 18: “el derecho de autor comprende los derechos morales y patrimoniales, que protegen la paternidad, la integridad y el aprovechamiento de la obra”²⁹. El plazo durante el cual los autores están protegidos por esta ley es, durante toda su vida y 75 años después de la muerte del último coautor.

Respecto a los derechos conexos, esta ley no indica una definición como tal, pero establece que el plazo durante el cual los derechos conexos gozan de protección es de 65 años, contados a partir del 1 de enero del año siguiente al año en que ocurrió el acto que dio lugar a tales derechos, de acuerdo a lo siguiente:

- En relación con los fonogramas e interpretaciones o ejecuciones grabadas en ellos, a partir de la fecha de su primera publicación autorizada; o si en dado caso la primera publicación autorizada no ha ocurrido dentro del plazo de 50 años siguientes a su fijación, el plazo de protección empezará a correr a partir de su fijación;
- Para las interpretaciones o ejecuciones no grabadas en un fonograma, a partir

²⁸ Congreso de la República de Guatemala. Ley de Actualización Tributaria, Decreto No. 10-2012. (Guatemala : Cultural Guatemalteca, 2017), p. 15.

²⁹ Congreso de la República de Guatemala. Ley de Derecho de Autor y Derechos Conexos, Decreto No. 33-98. (Guatemala : Alenro, 2012), p. 7.

de la fecha de interpretación o ejecución; y

- En cuanto a las emisiones de radiodifusión, a partir de la fecha de transmisión.

b) Marcas

Meigs y otros consideran a una marca registrada como “un nombre, símbolo o diseño que identifica un producto o un conjunto de productos”³⁰. Los costos de desarrollar una marca registrada o nombre de marca, constan generalmente de campañas publicitarias que se deben considerar como un gasto en el momento en que se incurre en él. Sin embargo, si una marca registrada o nombre comercial es comprado, el costo puede ser sustancial.

c) Expresión o señal de publicidad

Es toda leyenda, anuncio, frase, combinación de palabras, diseño, grabado o cualquier otro medio similar, siempre que sea original y característico, que se emplee con el fin de atraer la atención de los consumidores o usuarios sobre uno o varios productos, servicios, empresas o establecimientos mercantiles.

d) Nombre comercial

Es un signo denominativo o mixto, con el que se identifica o distingue a una empresa, a un establecimiento mercantil o a una entidad.

e) Emblema

Es un signo figurativo que identifica y distingue a una empresa, a un establecimiento mercantil o a una entidad.

f) Indicación geográfica y denominación de origen

Indicación geográfica es todo nombre geográfico, expresión, imagen o signo que designa o evoca un país, un grupo de países, una región, una localidad o un lugar

³⁰ Robert F. Meigs y otros. Contabilidad: la base para decisiones gerenciales. (11ª. ed., tr. Gladys Arango Medina. México, D. F. : McGraw-Hill/Interamericana Editores, S. A. de C. V., 2012), p. 394.

determinado.

Denominación de origen, es una indicación geográfica usada para designar un producto originario de un país, región o lugar determinado, cuyas cualidades o características se deben, exclusiva o esencialmente, al medio geográfico en el cual se produce, incluidos los factores naturales, humanos o culturales.

g) Patentes

Es el título otorgado por el Estado que ampara el derecho del inventor o del titular con respecto a una invención, cuyos efectos y alcance están determinados por esta ley.

De acuerdo con Meigs y otros, una patente es “un derecho exclusivo otorgado por el gobierno para la fabricación, el uso y la venta de un producto en particular”³¹. El propósito exclusivo de este derecho es estimular la invención de nuevos productos y procesos. Cuando una compañía adquiere una patente, mediante la compra al inventor o a otro tenedor, el precio de compra se debe registrar debitando la cuenta de activos intangibles.

h) Diseños industriales

Comprende tanto los dibujos como los modelos industriales. Los primeros constituyen toda combinación de figuras, líneas o colores, que se incorporen a un producto industrial o artesanal, con fines de ornamentación y que le den una apariencia particular y propia; y los segundos como toda forma tridimensional, que sirva de tipo o patrón para la fabricación de un producto industrial, que le de un aspecto especial y que no tenga fines funcionales técnicos.

i) Dibujos o modelos de utilidad

Es toda mejora o innovación en la forma, configuración o disposición de elementos de algún objeto, o de una parte del mismo, que le proporcione algún efecto técnico

³¹ Ibid, p. 393.

en su fabricación, funcionamiento o uso.

j) Planos

Esta categoría se refiere a la representación gráfica de proyectos de infraestructura o similares que se planeen llevar a cabo, elaborados por lo general, por expertos en diseño arquitectónico.

k) Suministros de fórmulas o procedimientos secretos

Como parte de la investigación y desarrollo, estas erogaciones en su conjunto constituyen activos intangibles, pues de los mismos se esperan mejoras a los productos y procesos actuales de la entidad y consecuentemente, beneficios económicos.

l) Privilegios o franquicias

De acuerdo con Meigs y otros, una franquicia es “un derecho otorgado por una compañía o por una unidad gubernamental para realizar cierto tipo de negocios en un área geográfica específica”³².

m) Derechos sobre programas informáticos y sus licencias

Estos activos están constituidos por programas informáticos adquiridos mediante licencias. Actualmente estas licencias vienen incluidas en el proceso de instalación de dichos programas en el que el licenciatario acepta las condiciones del contrato. Es un activo intangible debido a que el licenciatario espera obtener beneficios económicos futuros mediante su uso.

n) Información relativa a conocimiento o experiencias industriales, comerciales o científicas

Esta información hace referencia a lo que actualmente se conoce en el mundo de negocios como *know how*. Al respecto Massaguer, citado por Segura Mena, indica

³² Meigs y otros, Op. Cit., p. 394.

que "*know how* es la información que, sin reunir los requisitos necesarios para acceder al sistema de patentes, sirve para la fabricación de un determinado producto (fórmulas; recetas; herramientas) o, en general, para solucionar determinados problemas técnico-empresariales (instalación y organización de un establecimiento industrial o comercial; selección de materias primas y de proveedores; formación personal especializada; métodos de control de calidad). Igualmente es *know how* la información complementaria obtenida en la explotación de una tecnología protegida por patente, que por sí misma no puede gozar de esta tutela pero que permite obtener el máximo aprovechamiento del proceso o producto patentado"³³.

o) Derechos personales susceptibles de cesión, tales como los derechos de imagen, nombres, sobrenombres y nombres artísticos

Todos estos derechos se transfieren entre vivos no de forma hereditaria, tal y como lo señala Compagnucci: "la cesión de un derecho consiste en la transmisión de una determinada facultad jurídica de un sujeto a otro. Es dable considerar que se trate de una especie de dicha transferencia que se brinda entre vivos y a título particular. Es decir, resulta siempre una forma de trasladar un derecho de un sujeto que se desprende del mismo, hacia otro que lo recibe y adquiere"³⁴.

p) Otros activos intangibles similares

Esta categoría deja abierta la posibilidad de incorporar a la contabilidad cualquier otro activo que sea considerado como intangible, sobre todo, tomando en cuenta que debido a la innovación que realizan muchas entidades, los activos son cada vez más particulares.

De acuerdo con la Ley de Actualización Tributaria, los activos intangibles anteriores deben deducirse por el método de amortización de línea recta, en un

³³ Ronald Eduardo Segura Mena. El contrato de *know how* y licencia de *know how*. *Revista El Foro* (12): 47, s. f.

³⁴ Rubén H. Compagnucci de Caso. La cesión de derechos en el nuevo Código Civil y Comercial. *Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales U. N. L. P.* 137, 2015.

período no menor de cinco años en cuotas anuales, sucesivas e iguales. En el caso de los derechos de llave, aunque no son activos intangibles de conformidad con la Sección 18 de la NIIF para PYMES, la Ley de Actualización Tributaria permite amortizarlos en un período mínimo de 10 años.

Al ser el resultado de la compra de una entidad en su conjunto, generando un valor adicional a su activo neto, los derechos de llave tienen una vida útil indefinida y mayor que el resto de activos intangibles, debido a su particularidad y por la incertidumbre en cuanto a la aplicación de los criterios de reconocimiento exigidos a todos los activos intangibles.

Por otro lado, existe la particularidad de que un contribuyente pueda generar rentas de capital mobiliario y ganancias o pérdidas de capital al vender, transferir, ceder, permutar o realizar cualquier otra forma de negociación de bienes muebles tangibles, intangibles o derechos, toda vez, tales transacciones no constituyan parte del giro habitual de la actividad principal del contribuyente.

Al respecto, la LAT señala en su artículo 84, 2), b) que constituyen rentas de capital mobiliario, las rentas obtenidas por el arrendamiento, subarrendamiento, así como, por la constitución o cesión de derechos de uso o goce, cualquiera que sea la denominación o naturaleza de bienes muebles tangibles y de bienes intangibles, por ejemplo, derechos de llave, regalías, derechos de autor y otros similares.

En este caso, de acuerdo con el artículo 88, la base imponible está constituida por la renta generada en dinero o en especie, representada por el importe total pagado, acreditado o de cualquier forma puesto a disposición del contribuyente menos las rentas de capital exentas.

Así mismo, según el numeral 3), a), del mismo artículo, un contribuyente puede obtener ganancias o incurrir en pérdidas de capital al transferir, ceder, vender, permutar o realizar cualquier otra forma de negociación de bienes o derechos, siempre que tales negociaciones no constituyan parte de su giro habitual. Según el

artículo 89, su base imponible es el precio de la enajenación de los bienes o derechos menos el costo del bien registrado en los libros contables.

Tanto para las rentas de capital, como para las ganancias y pérdidas de capital, el tipo impositivo es del 10%.

CAPÍTULO III

TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES CON BASE EN LA SECCIÓN 18 DE LA NIIF PARA PYMES Y LA LEGISLACIÓN TRIBUTARIA (CASOS PRÁCTICOS)

3.1 Generalidades

Tecnologías Merget, S. A. es una entidad guatemalteca fundada en enero del 2006; su objeto principal es la comercialización de productos tecnológicos y su variedad de productos incluye: celulares, computadoras, televisores, *tablets* y aparatos tecnológicos para vehículos; cada categoría con sus respectivos accesorios como bocinas, auriculares, controles, cámaras externas, *mice*, *joysticks*, entre muchos otros.

Ubicada en la 6ª avenida 5-55 zona 1 del municipio y departamento de Zacapa, esta entidad constituye una PYME de acuerdo con la Sección 1 de la NIIF para PYMES como consecuencia de que:

- No tiene obligación pública de rendir cuentas; y
- Publica estados financieros con propósito de información general para usuarios externos.

Esta entidad adoptó la NIIF para PYMES como marco de referencia de información financiera en enero del 2011. Anteriormente preparaba y presentaba su información financiera de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados de Guatemala. El presente caso muestra específicamente el tratamiento contable de los activos intangibles.

El departamento de contabilidad de la entidad solicitan asesoría respecto a cómo deberían abordar el tratamiento contable de sus activos intangibles según la Sección 18 de la NIIF para PYMES, ya que recientemente se adquirieron varios de estos de diferente manera. El detalle se muestra a continuación:

**CUADRO 4 ACTIVOS INTANGIBLES ADQUIRIDOS POR TECNOLOGÍAS
MERGET, S. A.**

ACTIVO INTANGIBLE	FORMA DE ADQUISICIÓN
1. Marca.	Combinación de negocios.
2. Licencia informática.	Adquisición separada.
3. Marca (gasto).	Desarrollada internamente.
4. Películas y grabaciones.	Permuta de activos.
5. Sitio <i>web</i> .	Subvención del gobierno.
6. Franquicia.	Adquisición separada.

Fuente: Elaboración propia.

En general, la política para el tratamiento contable de los activos intangibles establecida en la entidad de acuerdo con la Sección 18 de la NIIF para PYMES, indica que estos activos se reconocen inicialmente al costo. Posteriormente, se expresan al costo menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro de valor acumuladas. Se amortizan a lo largo de la vida útil estimada empleando el método lineal.

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

Respecto al deterioro de valor, la entidad en cada fecha sobre la que se informa, las revisiones a las propiedades, plantas y equipo, activos intangibles y otros activos o grupo de activos relacionados de similar naturaleza, para determinar si existen indicios de que esos activos hayan sufrido pérdida por deterioro de valor, en cuyo caso se estima y compara el importe recuperable de cualquier activo o grupo de activos relacionados afectados, con su importe en libros y si el importe

recuperable estimado es inferior, se reduce el importe en libros al importe recuperable estimado, y se reconoce una pérdida por deterioro de valor en el resultado del período.

Algunos de los resultados de operaciones aritméticas presentados en este capítulo pueden diferir a su cálculo realizado manualmente debido al uso de decimales. La presentación de la información financiera de este caso muestra resultados y cifras sin decimales, aunque sí fueron considerados en el cálculo de las operaciones.

3.2 Marca

Este primer caso muestra la adquisición por parte de Tecnologías Merget, S. A. de una marca, pero con la particularidad de haber sido obtenida mediante una combinación de negocios realizada a inicio de año. En esta situación, la entidad no realizó esfuerzo por conseguir la licencia en el mercado activo, pues la misma ya formaba parte de los activos intangibles de Tecnoriente, S. A.

Para propósitos de simplicidad se evitará incurrir en un exceso de pago en la adquisición de Tecnoriente, S. A. y en una diferencia entre el valor razonable e importe en libros de las partidas reconocidas en el estado de situación financiera que se muestra a continuación.

3.2.1 Planteamiento del caso

El 1 de enero del 2016 se iniciaron actividades para llevar a cabo la absorción de la entidad Tecnoriente, S. A. mediante una combinación de negocios. Tecnologías Merget, S. A. desembolsó Q 297,000 en efectivo para adquirir a Tecnoriente, S. A. Se determinó que el valor contable de la compra era también de Q 297,000.

Los activos intangibles adquiridos mostraban en el estado de situación financiera de la entidad absorbida un importe en libros de Q 22,000. Se confirmó un valor razonable igual a ese importe. La vida útil del activo intangible se fijó en 5 años con valor residual de cero y desde que se adquirió no mostró indicios de deterioro del valor. Tecnoriente, S. A. mostró la siguiente situación financiera a la fecha de

adquisición:

Tecnoriente, S. A.

Estado de situación financiera al 31 de diciembre de 2015

(Expresado en quetzales)

Activo

Activo corriente

Efectivo	60,000
Cuentas por cobrar	55,000
Inventarios	50,000
Total activo corriente	165,000

Activo no corriente

Propiedad, planta y equipo netos	220,000
Activos intangibles netos	22,000
Total activo no corriente	242,000
Activo total	407,000

Pasivo

Pasivo corriente

Cuentas por pagar	50,000
Total pasivo corriente	50,000

Patrimonio neto

Capital en acciones	250,000
Reserva legal	50,000
Utilidades retenidas	57,000
Total patrimonio	357,000
Pasivo y patrimonio	407,000

Análisis para el reconocimiento del activo intangible

La marca es un activo pues la entidad espera obtener beneficios económicos futuros y Merget, S. A. tiene desde la compra de Tecnoriente, S. A., el control mediante el derecho legal a explotar. Es un activo intangible porque es identificable al surgir del derecho contractual, pues no tiene carácter monetario al no conservarse en moneda ni constituye un activo que se recibirá en una cantidad fija o determinable de dinero, y porque no tiene apariencia física pues es un derecho personal susceptible de cesión, como lo indica el artículo 33 de la LAT.

3.2.2 Asientos contables

Los asientos contables para el reconocimiento y medición de la marca se detallan a continuación:

a) Reconocimiento inicial

Derivado de la combinación de negocios, se procede a registrar el cierre de las cuentas de activo y pasivo de la entidad absorbida reconociendo a la vez, dichos activos y pasivos en los libros de la entidad adquirente.

Para reconocer la adquisición de la marca fue necesario disponer del valor razonable pues la Sección 18 de la NIIF para PYMES, indica que los activos intangibles adquiridos como parte de una combinación de negocios se reconocen a su valor razonable a menos que este no pueda medirse con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado en la fecha de adquisición.

Los asientos contables del reconocimiento inicial fueron:

PX	1 de enero de 2016		
	Cuentas por pagar	Q 50,000	
	Bancos	Q357,000	
	Efectivo		Q 60,000
	Cuentas por cobrar		Q 55,000

	Inventarios		Q 50,000
	Propiedad, planta y equipo netos		Q 220,000
	Activos intangibles netos		Q 22,000
	Para reconocer el cierre de las cuentas de activo y	Q407,000	Q407,000
	pasivo de Tecnoriente, S. A.		

PX	31 de enero de 2016		
	Cuentas por cobrar	Q 55,000	
	Inventarios	Q 50,000	
	Propiedad, planta y equipo netos	Q220,000	
	Activos intangibles netos	Q 22,000	
	IVA crédito por la adquisición de Tecnoriente, S. A.	Q 35,640	
	Cuentas por pagar		Q 50,000
	Bancos		Q332,640
	Para reconocer los activos y pasivos adquiridos en	Q382,640	Q382,640
	la combinación de negocios.		

b) Medición posterior al reconocimiento

La medición posterior al reconocimiento de la licencia adquirida en la combinación de negocios implica restar la amortización acumulada del costo del activo para determinar su importe en libros. Debido a que no hubo indicios de deterioro del valor, el único importe que se redujo del costo del activo fue la amortización acumulada. Los asientos contables son los siguientes:

PX	31 de diciembre de 2016		
	Gastos de administración		
	Amortización de la marca	Q 4,033	
	Amortización acumulada de la marca		Q 4,033

	Para reconocer la amortización acumulada de la	Q 4,033	Q 4,033
	marca durante el período.		

3.2.3 Cálculos y notas explicativas

Los cálculos efectuados para este caso incluyeron:

a) Diferencia entre el valor pagado y el valor contable

Descripción	Q
Valor pagado en la combinación de negocios (neto)	297,000
(-) Valor contable de la adquisición (neto)	297,000
Exceso pagado	-

b) Costo del activo intangible

Descripción	Q
Valor razonable de la marca en el mercado activo	22,000
(+) IVA 12%	2,640
Costo del activo intangible	24,640

c) Diferencia entre el valor en libros y el valor razonable de la marca

Descripción	Q
Importe en libros	22,000
(-) Valor razonable	22,000
Diferencia	-

d) Cálculo de la amortización

Descripción	Q
Activo intangible	22,000
(-) Valor residual	-
Importe depreciable	22,000
(/) Vida útil	5
Amortización anual	4,400
(/) Meses del año	12
Amortización mensual	367

e) Amortización durante el período

Fecha	Gasto por amortización (Q)	Amortización acumulada (Q)	Importe en libros (Q)
29/2/2016	-	-	22,000
29/2/2016	367	367	21,633
31/3/2016	367	733	21,267
30/4/2016	367	1,100	20,900
31/5/2016	367	1,467	20,533
30/6/2016	367	1,833	20,167
31/7/2016	367	2,200	19,800
31/8/2016	367	2,567	19,433
30/9/2016	367	2,933	19,067
31/10/2016	367	3,300	18,700
30/11/2016	367	3,667	18,333

31/12/2016	367	4,033	17,967
------------	-----	-------	--------

f) Amortización durante la vida útil

Año	Gasto por amortización (Q)	Amortización acumulada (Q)	Importe en libros (Q)
2016	-	-	22,000
2016	4,033	4,033	17,967
2017	4,400	8,433	13,567
2018	4,400	12,833	9,167
2019	4,400	17,233	4,767
2020	4,400	21,633	367
2021	367	22,000	-

3.3 Licencia informática

El presente caso está referido únicamente a los programas informáticos adquiridos mediante licencias informáticas. A continuación se presenta el caso del tratamiento contable de las licencias informáticas adquiridas por una empresa y que pasaron a formar parte de sus activos intangibles.

3.3.1 Planteamiento del caso

Tecnologías Merget, S. A. compró en efectivo el 1/3/2016, 10 licencias de programas informáticos para ser empleados en el área administrativa. Se trata de Office Home 360, un software que permite la redacción e interpretación de documentos de manera oportuna, sobre todo, en la elaboración y análisis de reportes mediante gráficas, probabilidades, pronósticos, estadísticas y otras innovaciones que permiten a cualquier ejecutivo preparar y presentar la información de cualquier cuenta, producto, transacción o negocio de manera exacta.

El precio de cada licencia fue de Q 5,600 con una duración de 5 años cada licencia. Es posible prolongar la duración de la licencia; sin embargo, la entidad consideró que probablemente la tecnología de la información cambie exponencialmente durante los próximos años y se puedan adquirir nuevas y mejores innovaciones que permitan a los administradores optimizar su rendimiento en la redacción e interpretación de la información. Adicionalmente, se canceló Q 1,680 a un técnico en programación para realizar la configuración del programa en cada computadora y Q 2,240 a un experto en instalación.

Hipótesis razonable

Las 10 licencias de programas informáticos son activos porque la entidad tiene el derecho legal a utilizarlos y se emplearán para obtener beneficios económicos futuros; son intangibles porque son de carácter no monetario, pues no se conservan en moneda ni constituyen un activo que se recibirá en una cantidad fija o determinable de dinero; no tienen apariencia física, ya que son programas electrónicos; y, son identificables porque surgieron de derechos contractuales.

Con base en la hipótesis anterior, la entidad cumple con los criterios de reconocimiento de los activos intangibles y se procede a realizar los asientos contables correspondientes.

3.3.2 Asientos contables

A continuación se detallan los asientos contables del programa informático:

a) Reconocimiento inicial

Si bien es cierto que el precio de las licencias fue de Q 5,600, el párrafo 18.10 de la Sección 18 de la NIIF para PYMES indica que, el costo de un activo intangible adquirido de forma separada incluye el precio de adquisición, y entre otros, cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto. En este caso, incluye los gastos por servicios técnicos de Q 1,680 para el técnico y Q 2,240 para el instalador.

El asiento resultante es:

PX	1 de marzo de 2016		
	Activos intangibles		
	Programas informáticos	Q 53,500	
	Cuentas por cobrar comerciales		
	IVA crédito	Q 6,420	
	Efectivo y equivalentes al efectivo		
	Bancos		Q 59,920
	Para reconocer la compra de las licencias de progra-	Q 59,920	Q 59,920
	mas informáticos en una adquisición separada.		

b) Medición posterior al reconocimiento

Durante el primer año el programa informático no presenta ningún deterioro del valor, por lo que la medición posterior únicamente incluye la amortización acumulada del programa. Al final del primer año el importe por amortización acumulada ascendió a:

PX	31 de diciembre de 2016		
	Gastos de administración		
	Amortización del programa informático	Q 8,917	
	Amort. acumulada del programa informático		Q 8,917
	Para reconocer la amortización acumulada del	Q 8,917	Q 8,917
	programa informático durante el período.		

3.3.3 Cálculos y notas explicativas

Los cálculos realizados para la medición del programa informático fueron:

a) Determinación del costo total del activo intangible

Descripción	Q
Precio de la licencia	5,000
(*) Número de licencias	10
Total precio de licencias	50,000
(+) Pago a técnico por configuración	1,500
(+) Pago por instalación	2,000
Valor neto	53,500
(+) IVA 12%	6,420
Costo del activo intangible	59,920

b) Cálculo de la amortización

Descripción	Q
Activo intangible	53,500
(/) Vida útil	5
Amortización anual	10,700
(/) Meses del año	12
Amortización mensual	892

c) Cuadro de amortización del primer año

Fecha	Gasto por amortización (Q)	Amortización acumulada (Q)	Importe en libros (Q)
31/3/2016	-	-	53,500
31/3/2016	892	892	52,608
30/4/2016	892	1,783	51,717

31/5/2016	892	2,675	50,825
30/6/2016	892	3,567	49,933
31/7/2016	892	4,458	49,042
31/8/2016	892	5,350	48,150
30/9/2016	892	6,242	47,258
31/10/2016	892	7,133	46,367
30/11/2016	892	8,025	45,475
31/12/2016	892	8,917	44,583

d) Cuadro de amortización anual durante toda la vida útil

Año	Gasto por amortización (Q)	Amortización acumulada (Q)	Importe en libros (Q)
2016	-	-	53,500
2016	8,917	8,917	44,583
2017	10,700	19,617	33,883
2018	10,700	30,317	23,183
2019	10,700	41,017	12,483
2020	10,700	51,717	1,783
2021	1,783	53,500	-

3.4 Marca (gasto)

Este caso muestra la situación particular de que el equipo de colaboradores de Tecnologías Merget, S. A. desarrollaron internamente una marca. Se presenta el análisis de lo que establece la NIIF para PYMES respecto a los desembolsos internos en un activo intangible en comparación con lo contenido en la LAT.

3.4.1 Planteamiento del caso

Tecnologías Merget, S. A. muestra en sus registros contables del mes de abril el reconocimiento de un activo intangible correspondiente a una marca comercial, desarrollada durante el mes de marzo y registrada el 1 de abril cuando el activo ya estaba preparado para su uso previsto.

Los desembolsos realizados para el desarrollo de esa marca comercial incluyen: estudios técnicos por Q 6,000; Q 5,000 por distintas pruebas piloto que se efectuaron como parte de un estudio de mercado; Q 4,000 por desembolsos incurridos directamente como materiales, papelería y útiles, entre otros; Q 8,700 por el diseño de la marca comercial efectuado por los colaboradores de mercadotecnia de la empresa; y Q 3,785 por el trámite y obtención del certificado de registro de la marca en el Registro de la Propiedad Intelectual. En total, el costo de la marca comercial sumó Q 27,485.

Los contadores determinaron que la vida útil de la marca es de 5 años con amortizaciones anuales de Q 5,461. Como consecuencia, decidieron reconocer la marca comercial como un activo intangible en el estado de situación financiera, y la amortización anual en el estado de resultados.

Análisis del reconocimiento de la marca comercial

De acuerdo con la información proporcionada por los contadores de la entidad y a través de un minucioso análisis de la Sección 18 de la NIIF para PYMES, se determinó que existe incongruencia en los registros contables de la entidad respecto a lo que la Sección 18 de la NIIF para PYMES señala, por lo que se realizó el siguiente análisis antes de proceder a corregir y realizar los asientos contables:

Aunque el total de desembolsos efectuados para desarrollar la marca comercial cumple con dos de los criterios del principio general para el reconocimiento de activos intangibles porque, es probable que fluyan hacia la entidad beneficios

económicos futuros derivados de la marca comercial y el valor del bien pudo ser medido con fiabilidad ya que al momento de inscribir la marca en el Registro de la Propiedad Intelectual se determinó su costo, la transacción no cumple con uno de los criterios más importantes para el reconocimiento, es decir, que el activo no sea el resultado de desembolsos desarrollados internamente en un elemento intangible.

En este orden de ideas, se determinó que los Q 27,485 deben ser reconocidos como gasto en el Estado de Resultados, no como un activo en el Estado de Situación Financiera, lo cual es fundamentado por los párrafos 18.14 y 18.15 de la NIIF para PYMES.

3.4.2 Asientos contables

Deben reconocerse todos los gastos incurridos para el desarrollo de la marca, los cuales suman en total Q 27,485. Estos, formarán parte de los gastos del período 2016, en el estado de resultados.

PX	1 de abril de 2016		
	Gastos de administración		
	Estudios técnicos	Q 6,000	
	Estudio de mercado	Q 5,000	
	Materiales e insumos	Q 4,000	
	Beneficios a los empleados	Q 8,700	
	Trámites legales	Q 3,605	
	Cuentas por cobrar comerciales		
	IVA crédito	Q 180	
	Efectivo y equivalentes al efectivo		
	Bancos		Q 27,485
	Para reconocer los gastos incurridos internamente	Q 27,485	Q 27,485
	en el desarrollo de la marca.		

3.4.3 Cálculos y notas explicativas

Los cálculos efectuados para la determinación de la medición de la marca comercial se muestran a continuación:

a) Desembolsos internos para el desarrollo de la marca

Descripción	Q
Estudios técnicos	6,000
(+) Estudio de mercado	5,000
(+) Materiales e insumos	4,000
(+) Beneficios a los empleados	8,700
Total desembolsos internos	23,700

b) Costo por obtención del derecho legal

Descripción	Q
Presentación	110
(+) Formulario	5
(+) Emisión de edicto	50
(+) Publicación del edicto	1,800
(+) Inscripción	90
(+) Certificado	50
(+) Servicios legales	1,500
Valor neto	3,605
IVA servicios legales	180
Costo total	3,785

La descripción de todos estos costos se encuentra en la Ley de la Propiedad Industrial, la cual indica que la presentación y el formulario hacen mención a la

solicitud de registro de la marca, la cual debe contener: a) datos generales del solicitante o de su representante legal, acreditando dicha representación; b) lugar de constitución, cuando el solicitante fuese una persona jurídica; la marca cuyo registro se solicita y una reproducción de la misma, cuando se trate de marcas denominativas con grafía, forma o color especiales o de marcas figurativas, mixtas o tridimensionales con o sin color; una traducción simple de la marca, cuando estuviese constituida por algún elemento denominativo y este tuviese significado en un idioma distinto del español; e) una enumeración de los productos o servicios que distinguirá la marca, con indicación del número de la clase; y, f) las reservas o renunciaciones especiales, relativas a tipos de letras, colores y sus combinaciones.

El edicto que emite el Registro de la Propiedad Intelectual es un documento que contiene: a) el nombre y domicilio del solicitante; b) el nombre del representante del solicitante, cuando lo hubiese; c) la fecha de presentación de la solicitud; d) el número de la solicitud o expediente; e) la marca tal como se hubiere solicitado; f) la clase a que corresponden los productos o servicios que distinguirá la marca; y, g) la fecha y firma del registrador o el funcionario del Registro que este designe para el efecto.

La publicación del edicto corresponde a la efectuada en el Diario Oficial, la cual debe pagar el interesado y debe publicarse 3 veces. Estos 3 ejemplares publicados se presentan en el Registro de la Propiedad Intelectual.

La inscripción y la emisión del certificado de la marca se efectúa toda vez no haya habido oposición por alguna persona interesada que se haya comunicado para indicar que la marca que se publicó se asemeja a una ya existente.

Los servicios legales corresponden a cargo de la persona interesada y se efectúan con el propósito de asegurar que el proceso de obtención del certificado de la marca se agilice, porque existen profesionales que tienen experiencia en tal proceso, o por cualquier otro motivo que estime el interesado.

3.5 Películas y grabaciones

El activo intangible que se presentará a continuación fue adquirido mediante una permuta de activos. Esta forma de transacción parece no ser muy común en la actualidad, sobre todo en las negociaciones entre entidades; sin embargo, tal figura existe y la Sección 18 de la NIIF para PYMES prevé la posibilidad de que se presenten transacciones como esta.

El diccionario de la Lengua Española define a la permuta como “un contrato por el que se entrega una cosa a cambio de recibir otra”³⁵.

En la legislación guatemalteca, la permuta está regulada en el artículo 1852, título V del Código Civil, en el cual se indica “la permuta es un contrato por el cual cada uno de los contratantes transmite la propiedad de una cosa a cambio de la propiedad de otra. Cada permutante es vendedor de la cosa que da y comprador de la que recibe en cambio; y cada una de las cosas es el precio de la otra. Este contrato se rige por los mismos principios de la compraventa, en lo que fueren aplicables”³⁶.

En lo que respecta al costo de los activos intangibles adquiridos a través de permutas, la Sección 18 de la NIIF para PYMES señala que este costo se mide al valor razonable, a menos que:

- La transacción de intercambio no tenga carácter comercial; y
- No puedan medirse con fiabilidad el valor razonable ni del activo recibido ni del activo entregado, en cuyo caso el costo del activo se mide por el valor en libros del activo entregado.

3.5.1 Planteamiento del caso

Techno Echo, S. A. es una entidad dedicada a la producción y distribución de herramientas, piezas, componentes y dispositivos para computadoras, creados

³⁵ Real Academia Española, Op. Cit.

³⁶ Congreso de la República de Guatemala. Código Civil, Decreto-Ley No. 106. (Guatemala : Alenro, 2012), p. 240.

con materiales que dañan menos el medio ambiente, pues son biodegradables en un período menor que otros de la industria, para lo cual emplea diversas tecnologías de punta, filosofías vanguardistas de negocios y cuenta con diversas certificaciones internacionales de calidad.

Como resultado de su arduo trabajo por ser una pionera en la industria tecnológica y en la innovación de negocios, esta entidad comenzó a producir a partir del año 2005, material audiovisual, para mejorar la forma como las organizaciones realizan sus operaciones. Su objetivo es transmitir a otras entidades parte del conocimiento que la ha llevado a alcanzar el éxito en cultura de negocios.

El material audiovisual se basa en la adopción de diferentes filosofías para hacer negocios y para mejorar las operaciones de las organizaciones sin importar si estas pertenecen al área comercial o industrial. Algunos de los contenidos de este material audiovisual incluyen:

- *Six Sigma* 6 σ – *Six Sigma* + *Lean Manufacturing* – (Seis Sigma 6 σ + Manufactura Esbelta);
- *Hazard and Operability* HAZOP (Análisis Funcional de Operatividad AFO).
- Producción + limpia;
- *Total Quality Management* TQM (Administración de la Calidad Total); y
- Teoría de las restricciones.

Debido a que este material audiovisual cambia continuamente como consecuencia de lo dinámico que es el ambiente de negocios en la actualidad, la adquisición de cualquiera de esas películas se realiza obteniendo la licencia respectiva.

Merget, S. A. es uno de los clientes preferenciales de Techno Echo, S. A. pues ha estado con esta entidad desde sus inicios, adquiriendo sus productos para poder comercializarlos. Como resultado de esa relación comercial, Merget, S. A. pudo transar a través de una permuta con Techno Echo, S. A. la licencia de *Total Quality Management Plus*, una versión mejorada de la TQM inicial, otorgando un vehículo para repartición.

El precio de la licencia del activo intangible (películas y grabaciones) adquirido fue de Q 21,840, mientras que el importe en libros sin IVA del vehículo era de Q 19,500 (costo Q 21,000 – depreciación acumulada Q 1,500). El valor razonable del vehículo se determinó en Q 19,500. La vida útil del activo intangible adquirido se fijó en 5 años, con valor residual de cero.

Análisis del caso

Al tratarse de una permuta de activos, es preciso determinar si la entidad ganó o perdió con dicho intercambio. En este caso, tanto el precio de la licencia del activo intangible como el valor razonable del vehículo coincidieron. La Sección 18 de la NIIF para PYMES señala que un activo intangible adquirido en una permuta de activos debe reconocerse a su valor razonable. Derivado de la permuta se obtendrá una pérdida o ganancia la cual se reconocerá en el estado de resultados.

3.5.2 Asientos contables

A continuación se detallan los asientos contables de las películas y grabaciones:

a) Reconocimiento inicial

Inicialmente debe reconocerse tanto la salida del vehículo de las propiedades, planta y equipo e ingresar las películas y grabaciones a los activos intangibles en el estado de situación financiera. Junto a este movimiento es preciso comparar tanto el valor razonable de las películas y grabaciones con el vehículo entregado para determinar si hubo pérdida o ganancia en la transacción.

PX	1 de mayo de 2016		
	Activos intangibles		
	Películas y grabaciones	Q 19,500	
	IVA crédito	Q 2,340	
	Propiedad planta y equipo		
	Vehículos		Q 19,500

	IVA débito		Q 2,340
	Para reconocer la adquisición de las películas y	Q 21,840	Q 21,840
	grabaciones a cambio de la entrega de un vehículo.		

b) Medición posterior al reconocimiento

La medición posterior de las películas y grabaciones requiere deducir de su costo (valor razonable) el importe de la amortización acumulada. Dado que en este caso no existen indicios de deterioro del valor, no se procedió a calcular un importe por este concepto. Los asientos contables en la medición posterior fueron:

PX	31 de diciembre de 2016		
	Gastos de administración		
	Amortización de las películas y grabaciones	Q 2,600	
	Amort. acumulada de las películas y grabaciones		Q 2,600
	Para reconocer la amortización acumulada de las	Q 2,600	Q 2,600
	películas y grabaciones durante el período.		

3.5.3 Cálculos y notas explicativas

Los cálculos efectuados fueron:

a) Costo del activo intangible recibido

Descripción	Q
Películas y grabaciones	19,500
(+) IVA 12%	2,340
Costo del activo intangible	21,840

b) Costo del vehículo en los libros de la entidad

Descripción	Q
Costo del vehículo	21,000
(-) Depreciación acumulada del vehículo	1,500
Importe en libros del vehículo (valor razonable)	19,500

Descripción	Q
Valor razonable del vehículo	19,500
(+) IVA 12%	2,340
Importe en libros del vehículo (valor razonable)	21,840

c) Diferencia entre IVA crédito e IVA débito

Descripción	Q
IVA crédito (películas y grabaciones)	2,340
(-) IVA débito (vehículo)	2,340
Diferencia	-

d) Beneficios procedentes de la permuta de activos

Descripción	Q
Valor razonable de las películas y grabaciones	19,500
(-) Importe en libros del vehículo	19,500
Diferencia	-

e) Cálculo de la amortización

Descripción	Q
Activo intangible	19,500
(/) Vida útil	5
Amortización anual	3,900
(/) Meses del año	12
Amortización mensual	325

f) Amortización del primer año

Fecha	Gasto por amortización (Q)	Amortización acumulada (Q)	Importe en libros (Q)
31/5/2016	-	-	19,500
31/5/2016	325	325	19,175
30/6/2016	325	650	18,850
31/7/2016	325	975	18,525
31/8/2016	325	1,300	18,200
30/9/2016	325	1,625	17,875
31/10/2016	325	1,950	17,550
30/11/2016	325	2,275	17,225
31/12/2016	325	2,600	16,900

g) Amortización durante la vida útil

Año	Gasto por amortización (Q)	Amortización acumulada (Q)	Importe en libros (Q)
2016	-	-	19,500

2016	2,600	2,600	16,900
2017	3,900	6,500	13,000
2018	3,900	10,400	9,100
2019	3,900	14,300	5,200
2020	3,900	18,200	1,300
2021	1,300	19,500	-

3.6 Sitio de internet

El caso que se presenta en este apartado se refiere a la adquisición de un sitio *web* (activo intangible) por medio de una subvención del gobierno. De acuerdo con la Sección 24 de la NIIF para PYMES, una subvención del gobierno es “una ayuda del gobierno en forma de una transferencia de recursos a una entidad en contrapartida del cumplimiento, futuro o pasado, de ciertas condiciones relacionadas con sus actividades de operación”³⁷.

El IASB ha considerado la posibilidad de que las entidades lucrativas puedan obtener subvenciones por parte del gobierno de cada país de que se trate por lo que creó la Sección 24, Subvenciones del gobierno.

Por ello, la Sección 18 de la NIIF para PYMES indica que pueden adquirirse activos intangibles mediante subvenciones del gobierno; en este caso, el costo de ese activo intangible es su valor razonable en la fecha en la que se recibe o es exigible la subvención.

En Guatemala, no se ha conocido ningún caso de alguna entidad lucrativa que haya adquirido activos intangibles por medio de subvenciones del gobierno; sin embargo, existe la posibilidad de que suceda en cualquier país, por lo que la Sección 18 de la NIIF para PYMES señala los lineamientos para realizar su tratamiento contable.

³⁷

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), Op. Cit., p. 166.

3.6.1 Planteamiento del caso

En enero del 2015 el gobierno de Guatemala anunció que ayudaría a todas aquellas entidades lucrativas dedicadas a la producción o comercialización de tecnología con el objeto de promover el uso cada vez más frecuente de equipos informáticos de vanguardia por parte de los guatemaltecos de todas las edades. El propósito es que todas las personas tengan acceso a la tecnología informática que cada vez es más importante y necesaria.

La ayuda se formalizó en abril de ese mismo año y las entidades que cumplieran con el perfil establecido por el gobierno podrían solicitar la subvención para iniciar con el proceso de calificación y obtener la ayuda.

La subvención sin condiciones de rendimientos futuros consistió en el otorgamiento de una licencia de sitio *web* con duración de 5 años, para lo cual el gobierno contrató especialistas extranjeros quienes diseñaron y estructuraron el contenido *web* de cada página en particular con las sugerencias de la entidad. El nombre del dominio está protegido legalmente mediante su registro en la *Internet Corporation for Assigned Names and Numbers* ICANN (Corporación de Internet para la Asignación de Nombres y Números).

El valor razonable del sitio *web* según un especialista en este tipo de activos es de Q 7,300, lo cual incluye el diseño y desarrollo del sitio *web* así como el desembolso por el nombre del dominio, aproximadamente Q 7,000 y Q 300 respectivamente, este último dependiendo del tipo de cambio.

Adicional, es preciso gastar Q 400 anualmente para el *web hosting*, es decir, el sistema para poder almacenar información, imágenes, video o cualquier contenido accesible vía *web*, y Q 600 anuales por la administración del sitio *web*.

Análisis del caso

Hay que tener presente que el sitio *web* es un activo de la entidad porque esta ejerce el control a través de su propiedad y porque el sitio *web* genera beneficios

económicos futuros, pues permite que clientes potenciales realicen compras por internet.

Este activo es un intangible debido a que no es de carácter monetario al no conservarse en moneda ni ser un activo que debe recibirse en una cantidad fija o determinable de dinero, que no tiene apariencia física pues se trata de un sitio *web* electrónico, y que es identificable ya que la entidad tiene el derecho legal contractual de su propiedad.

3.6.2 Asientos contables

Los asientos contables se muestran a continuación:

a) Reconocimiento inicial

El costo de un activo intangible adquirido mediante una subvención del gobierno es su valor razonable en la fecha en que se recibe o es exigible; en este caso el valor razonable del sitio *web* se determinó con la ayuda de un especialista, quien comparó precios de mercado y se determinó que el precio de un sitio *web* comúnmente incluye el precio del diseño que oscila entre los Q 7,000 y el registro del nombre del dominio que dependiendo del tipo de cambio puede llegar a ser de Q 300.

Adicionalmente es preciso reconocer los gastos anuales de mantenimiento y administración del sitio *web*, los cuales no formaban parte de la ayuda gubernamental y que deben cancelarse una vez se ponga en funcionamiento el sitio *web*. Debido a que estos gastos no forman parte del sitio *web* y este podría funcionar sin que estos gastos se desembolsen, no forman parte del valor razonable del sitio *web*. Los asientos contables incluyen:

PX	1 de junio de 2016		
	Activos intangibles		
	Sitio <i>web</i>	Q 7,300	

	Otros ingresos		
	Subvenciones del gobierno		Q 7,300
	Para reconocer el sitio <i>web</i> adquirido en una subven-	Q 7,300	Q 7,300
	ción del gobierno.		

PX	1 de junio de 2016		
	Gastos de administración		
	Configuraciones <i>web</i>	Q 893	
	Cuentas por cobrar comerciales		
	IVA crédito	Q 107	
	Efectivo y equivalentes al efectivo		
	Bancos		Q 1,000
	Para reconocer los gastos por <i>web hosting</i> y adminis-	Q 1,000	Q 1,000
	tración del sitio <i>web</i> .		

b) Medición posterior al reconocimiento

El sitio *web* no mostró al final del período sobre el que se informa indicios de deterioro del valor, por lo que la medición posterior incluirá el costo del sitio *web* menos su amortización acumulada, de la siguiente manera:

PX	31 de diciembre de 2016		
	Gastos de administración		
	Amortización del sitio <i>web</i>	Q 852	
	Amortización acumulada del sitio <i>web</i>		Q 852
	Para reconocer la amortización acumulada del sitio	Q 852	Q 852
	<i>web</i> durante el período.		

3.6.3 Cálculos y notas explicativas

Los cálculos realizados para el reconocimiento y la medición del sitio *web* fueron:

a) Determinación del costo del activo

Descripción	Q
Diseño y desarrollo del sitio <i>web</i>	7,000
(+) Registro del nombre del dominio	300
Valor razonable del sitio <i>web</i>	7,300

b) Gastos anuales por administración del sitio *web*

Descripción	Q
<i>Web hosting</i> anual	357
(+) Administración anual del sitio <i>web</i>	536
Valor neto	893
(+) IVA 12%	107
Total gastos anuales	1,000

c) Cálculo de la amortización

Descripción	Q
Activo intangible	7,300
(/) Vida útil	5
Amortización anual	1,460
(/) Meses del año	12
Amortización mensual	122

d) Amortización durante el período

Fecha	Gasto por amortización (Q)	Amortización acumulada (Q)	Importe en libros (Q)
30/6/2016	-	-	7,300
30/6/2016	122	122	7,178
31/7/2016	122	243	7,057
31/8/2016	122	365	6,935
30/9/2016	122	487	6,813
31/10/2016	122	608	6,692
30/11/2016	122	730	6,570
31/12/2016	122	852	6,448

e) Amortización durante la vida útil

Año	Gasto por amortización (Q)	Amortización acumulada (Q)	Importe en libros (Q)
2016	-	-	7,300
2016	852	852	6,448
2017	1,460	2,312	4,988
2018	1,460	3,772	3,528
2019	1,460	5,232	2,068
2020	1,460	6,692	608
2021	608	7,300	-

3.7 Contrato de franquicia

Este caso presenta la adquisición de una franquicia por parte de Tecnologías Merget, S. A., la cual obtuvo con el objeto de poder ofrecer algo diferente a sus

clientes y con ello obtener más utilidades.

3.7.1 Planteamiento del caso

Desde septiembre del año 2015 a la entidad se le presentó la oportunidad de dinamizar sus operaciones mediante la oferta que SERVIC, S. A. le hizo para que adquiriera su franquicia. En enero del año 2016, como parte de su plan estratégico y mediante la sugerencia de su gerente financiero, la gerencia se interesó en la oferta que le hizo SERVIC, S. A. para obtener su franquicia.

Por ello, en junio del mismo año decidieron adquirir la franquicia de SERVIC, S. A. La franquicia consiste en la licencia exclusiva para explotar el establecimiento comercial de venta de repuestos para *tablets*.

Se incurrió en los siguientes gastos para la adquisición de la franquicia: inversión inicial por obtener los derechos de pertenecer a la cadena y explotar el negocio, es decir, el precio de compra Q 176,618; servicios legales proporcionados por Andrades & Asociados, S. A. Q 2,240; gastos por los trámites de obtención en la licencia del uso de la marca en el Registro de la Propiedad Intelectual Q 2,105; gastos por capacitación a los trabajadores en administración de pequeñas y medianas entidades Q 2,000. La franquicia estaba lista para operarse el 1 de julio de 2016.

Análisis de los criterios de reconocimiento

En el presente caso la franquicia adquirida constituye un activo intangible para Tecnologías Merget, S. A. debido a que desde su adquisición esta entidad ejerce control sobre la franquicia mediante el derecho contractual, pues aunque se trate de un contrato atípico existe el respaldo del contrato en sí, firmado por ambas partes, el franquiciador y el franquiciado. Además la entidad espera generar beneficios económicos futuros como resultado de la explotación de la actividad principal de la franquicia.

Este activo adquirido constituye un intangible pues lo que se adquirió fue la licencia de uso de la marca por lo que no tiene apariencia física; es de carácter no monetario porque no se conserva en moneda ni es un activo que se espera recibir una cantidad fija o determinable de dinero; es identificable ya que surgió de un derecho contractual.

Por lo tanto, financieramente se cumplen con los criterios de reconocimiento incluidos en la Sección 18 de la NIIF para PYMES y la franquicia adquirida constituye un activo intangible.

Tributariamente, el artículo 33 de la Ley de Actualización Tributaria incluye a las franquicias como activos intangibles al señalar que estas junto con los otros activos incluidos en ese artículo deben deducirse por el método de amortización de línea recta, en un período no menor de cinco años.

3.7.2 Asientos contables

Los asientos contables del reconocimiento inicial y de la medición posterior al reconocimiento son:

a) Reconocimiento inicial

De todos los desembolsos realizados para la adquisición y puesta en marcha de la franquicia, los gastos de capacitación a los trabajadores respecto a temas de administración de pequeñas y medianas entidades no forman parte del costo del activo intangible.

Ello se debe a que estos gastos no fueron directamente atribuibles a la preparación del activo para su uso previsto; más bien constituyeron gastos para el aseguramiento de calidad en la administración y el servicio, pero independientemente de que se hayan realizado, la franquicia ya había sido adquirida e iba a funcionar con personal capacitado o no en cómo administrar pequeñas y medianas entidades.

PX	1 de julio de 2016		
	Gastos de administración		
	Servicios administrativos diversos (capacitación)	Q 1,786	
	Cuentas por cobrar comerciales		
	IVA crédito	Q 214	
	Efectivo y equivalentes al efectivo		
	Bancos		Q 2,000
	Para reconocer los gastos por capacitación.	Q 2,000	Q 2,000

PX	1 de julio de 2016		
	Activos intangibles		
	Franquicia	Q161,800	
	Cuentas por cobrar comerciales		
	IVA crédito	Q 19,163	
	Efectivo y equivalentes al efectivo		
	Bancos		Q180,963
	Para reconocer los costos directamente atribuibles	Q180,963	Q180,963
	a la adquisición de la franquicia.		

b) Medición posterior al reconocimiento

Al finalizar el año 2016 la franquicia tiene un importe en libros de Q 146,620 (costo original de Q 161,800 y amortización acumulada de Q 15,180). La estimación original de la vida útil del activo intangible fue de 5 años y el valor residual estimado es de Q 10,000. En cuestión de meses el negocio de la distribución de *tablets* dio un giro inesperado debido a que ahora las empresas que venden estos productos también ofrecen mayores garantías por reparación; además, venden los repuestos originales por si surge cualquier inconveniente con las *tablets*.

Como consecuencia, la franquicia adquirida por Merget, S. A. ha enfrentado varias

dificultades pues sus ventas, aún en el primer año de operaciones, empezaron a estancarse. Para la fortuna de Merget, S. A., los servicios y repuestos ofrecidos a que se hace mención en el párrafo anterior tardan mucho. Los servicios de reparación pueden demorarse hasta quince días y los repuestos hasta una semana, debido a que esos distribuidores no son locales, situación que disgusta a algunos clientes quienes mejor optan por acudir a negocios locales para solucionar los problemas de estos dispositivos en el menor tiempo posible.

Sin embargo, esa situación de estancamiento ha ocasionado pérdida de valor a la franquicia, la cual se presenta ante un escenario incierto, debido al nivel competitivo y los avances tecnológicos de la industria, sobre todo por reducir el número de partes de sus dispositivos y mejora de la calidad. El precio de mercado de franquicias similares en la industria es de Q 132,500 y los costos si se tratara de vender la franquicia actualmente ascenderían a Q 2,500, correspondientes a costos por trámites legales.

Con todos estos indicios de que la entidad ha perdido parte de su valor al 31 de diciembre del 2016, se efectuó un análisis del importe recuperable de la franquicia. Se determinó que de entre las dos alternativas para obtener tal importe el valor razonable menos los costos de venta es mayor que el valor en uso del activo intangible, por lo que el importe recuperable al 31 de diciembre del 2016 es su valor razonable menos los costos de venta por un importe de Q 130,000, generando una pérdida de valor de la franquicia por Q 16,620.

A continuación se detallan los asientos contables correspondientes:

PX	31 de diciembre de 2016		
	Gastos de administración		
	Amortización de la franquicia	Q 15,180	
	Amortización acumulada de la franquicia		Q 15,180
	Para reconocer la amortización acumulada de la	Q 15,180	Q 15,180
	franquicia durante el período.		

PX	31 de diciembre de 2016		
	Gastos de administración		
	Deterioro del valor de la franquicia	Q 16,620	
	Activos intangibles		
	Deterioro del valor acumulado de la franquicia		Q 16,620
	Para reconocer la pérd. por deterioro en la franquicia.	Q 16,620	Q 16,620

3.7.3 Cálculos y notas explicativas

Los cálculos efectuados para el reconocimiento inicial y para la medición se detallan a continuación:

a) Costo del activo intangible

Descripción	Q
Inversión inicial	157,695
(+) Servicios legales	2,000
(+) Trámites de inscripción	2,105
Valor neto	161,800
(+) IVA 12% (inversión, servicios legales)	19,163
Costo de la franquicia	180,963

b) Costo de los trámites en el Registro de la Propiedad Intelectual

Costos de los trámites	Q
Presentación	200
(+) Formulario	5
(+) Emisión de edicto	50
(+) Publicación del edicto	1,800

(+) Certificado	50
Costo por trámites	2,105

c) Cálculo de la amortización

Descripción	Q
Activo intangible	161,800
(-) Valor residual	10,000
Importe depreciable	151,800
(/) Vida útil	5
Amortización anual	30,360
(/) Meses del año	12
Amortización mensual	2,530

d) Importe en libros al 31 de diciembre de 2016

Descripción	Q
Costo del activo intangible	161,800
(-) Amortización acumulada	15,180
Importe en libros	146,620

e) Amortización del primer año

Fecha	Gasto por amortización (Q)	Amortización acumulada (Q)	Importe en libros (Q)
31/7/2016	-	-	151,800
31/7/2016	2,530	2,530	149,270
31/8/2016	2,530	5,060	146,740

30/9/2016	2,530	7,590	144,210
31/10/2016	2,530	10,120	141,680
30/11/2016	2,530	12,650	139,150
31/12/2016	2,530	15,180	136,620

f) Amortización acumulada prevista inicialmente durante toda la vida útil de la franquicia

Año	Gasto por amortización (Q)	Amortización acumulada (Q)	Importe en libros (Q)
2016	-	-	151,800
2016	15,180	15,180	136,620
2017	30,360	45,540	106,260
2018	30,360	75,900	75,900
2019	30,360	106,260	45,540
2020	30,360	136,620	15,180
2021	15,180	151,800	-

g) Determinación del importe recuperable

La Sección 27, Deterioro del Valor de los Activos, describe todos los criterios necesarios para el reconocimiento del deterioro del valor de los activos de distinta naturaleza. De acuerdo con esta Sección, el importe recuperable es el mayor entre: a) su valor razonable menos los costos de venta, y b) su valor en uso.

El primero representa el importe que se puede obtener por la venta de un activo, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas, menos los costos de disposición. El segundo es el valor presente de los flujos futuros de efectivo que se espera

obtener de un activo. El cálculo de cada uno de estos importes para determinar cuál es el importe recuperable de la franquicia se muestra a continuación:

i. Determinación del valor razonable menos los costos de venta

Tal y como se muestra en la información, el valor de mercado de la franquicia se estima en Q 132,500 y los costos de disposición representarían Q 2,500 si se vendiera la franquicia, por lo que el valor razonable es:

Descripción	Q
Valor de mercado de la franquicia	132,500
(-) Costo de la disposición	2,500
Valor razonable menos costo de venta	130,000

ii. Cálculo del valor en uso de la franquicia

Para el cálculo del valor en uso se empleó una tasa de descuento del 15% anual. Empleando cálculos de matemática financiera, el valor presente de los flujos de efectivos ponderados que se esperan durante toda la vida útil de la franquicia se obtendrán con la fórmula de valor actual o valor presente: $(1+i)^{-n}$ o como denominan otros expertos, el factor de descuento $1/(1+i)^n$:

Período	Flujo de efectivo futuro ponderado por la probabilidad (Q)	Factor de actualización (15%) $(1+i)^{-n}$	Flujos de efectivo descontados (Q)
2016	19,000	0.932504808	17,718
2017	38,000	0.810873746	30,813
2018	37,000	0.705107605	26,089
2019	36,000	0.613137048	22,073
2020	35,000	0.533162651	18,661
2021	29,000	0.463619696	13,445

Total	128,798
--------------	----------------

Como puede observarse en los cálculos anteriores, el mayor entre el valor presente menos los costos de venta y el valor en uso es precisamente el primero, por lo tanto, el importe recuperable es de Q 130,000.

Importe recuperable = Valor presente menos los costos de venta (en este caso)

h) Determinación del deterioro del valor de la franquicia

El importe en libros de la franquicia es de Q 146,620 (Q 161,800 menos la amortización acumulada del 2015 de Q 15,180). Por lo tanto el deterioro del valor de la franquicia al 31 de diciembre del 2015 es:

Descripción	Q
Importe en libros	146,620
(-) Importe recuperable (Valor razonable menos costos de venta)	130,000
Deterioro del valor	16,620

De acuerdo con esta información, existe un deterioro del valor de la franquicia y por ello se reconocieron Q 16,620, atendiendo lo especificado por la Sección 27, Deterioro del Valor de los Activos de la NIIF para PYMES, la cual indica que una pérdida por deterioro del valor tiene lugar cuando el importe en libros de un activo supera su importe recuperable.

i) Cálculo de la amortización tras la pérdida por deterioro del valor de la franquicia

Descripción	Q
Activo intangible	146,620
Valor residual	10,000
Pérdida por deterioro	16,620

Importe depreciable	120,000
Vida útil	4.5
Amortización anual	26,667
Meses del año	12
Amortización mensual	2,222

j) Amortización acumulada tras la pérdida por deterioro del valor de la franquicia

Año	Gasto por amortización (Q)	Amortización acumulada (Q)	Importe en libros (Q)
2017	-	-	120,000
2017	26,667	26,667	93,333
2018	26,667	53,333	66,667
2019	26,667	80,000	40,000
2020	26,667	106,667	13,333
2021	13,333	120,000	-

3.8 Estados financieros de Tecnologías Merget, S. A.

Los siguientes estados financieros contienen información hipotética ya que el objetivo de los mismos, es reflejar la manera cómo son reconocidos, medidos, presentados y revelados los activos intangibles conforme a la Sección 18 de la NIIF para PYMES.

Tecnologías Merget, S. A.**Estado de situación financiera al 31 de diciembre del 2016 y 2015**

(Expresado en quetzales)

	Notas	2016	2015
Activo			
Activo corriente			
Efectivo y equivalentes al efectivo		784,713	450,362
Cuentas por cobrar		291,000	339,500
Inventarios		190,000	305,000
Total activo corriente		1,265,713	1,094,862
Activo no corriente			
Propiedades, planta y equipo		450,000	750,000
Activos intangibles	4	215,898	-
Total activo no corriente		665,898	750,000
Activo total		1,931,611	1,844,862
Pasivo			
Pasivo corriente			
Cuentas por pagar		550,000	600,000
Intereses por pagar		88	108
Impuesto corriente	5.1	181,856	173,051
Total pasivo corriente		731,944	773,160
Pasivo no corriente			
Préstamo bancario		6,863	8,548

Total pasivo no corriente		6,863	8,548
Patrimonio neto			
Capital en acciones		300,000	300,000
Reserva legal	5.1	97,236	69,958
Utilidades retenidas		795,569	693,196
Total patrimonio		1,192,805	1,063,154
Pasivo más patrimonio		1,931,611	1,844,862

Tecnologías Merget, S. A.**Estado de resultados y ganancias acumuladas por el período del 1 de enero
el 31 de diciembre del 2016 y 2015**

(Expresado en quetzales)

Descripción	Notas	2016	2015
Ingresos		1,900,000	1,950,000
Costo de ventas		(600,000)	(750,000)
Ganancia bruta		1,300,000	1,200,000
Gastos de operación		(571,385)	(506,500)
Gastos de administración		(382,985)	(337,500)
Gasto por beneficios a los empleados		(145,800)	(162,000)
Cuentas incobrables		(9,000)	(10,500)
Gasto por depreciaciones		(150,000)	(150,000)
Gasto por amortizaciones	4.6	(31,582)	-
Pérdida por deterioro del valor de la franquicia	4.6	(16,620)	-
Gastos por el desarrollo de la marca		(27,305)	-
Servicios por configuraciones <i>Web</i>	4.4	(893)	-
Gastos por capacitación	4.5	(1,786)	(15,000)
Gastos de ventas/distribución		(188,400)	(169,000)
Gasto por combustible		(30,000)	(25,000)
Gasto por beneficios a los empleados		(158,400)	(144,000)
Costos financieros		(1,190)	(1,294)
Costos por préstamo bancario		(1,190)	(1,294)
Ganancia antes de impuestos		727,424	692,206
Gasto por impuesto a las ganancias	5	(181,856)	(173,051)
Ganancia después de impuestos		545,568	519,154
Reserva legal	5.1	(27,278)	(25,958)

Ganancia neta del período	518,290	493,196
Utilidades retenidas al inicio del año	693,196	500,000
Ganancia del período	518,290	493,196
Dividendos pagados	(415,918)	(300,000)
Utilidades retenidas al final del año	795,569	693,196

Observación: derivado de que los únicos cambios en el patrimonio surgieron de ganancias y repartición de dividendos, se presenta un único estado de resultados y ganancias acumulados en lugar de estados separados de resultados y cambios en el patrimonio.

Tecnologías Merget, S. A.**Estado de flujos de efectivo del de enero al 31 de diciembre del 2016 y 2015**

(Expresado en quetzales)

Descripción	Notas	2016	2015
Flujos de efectivo por actividades de operación			
Ganancia del año		518,290	493,196
Ajustes por ingresos y gastos que no requirieron uso de efectivo			
Gasto por impuesto corriente que no requirió efectivo		150,995	150,476
Baja de cuentas incobrables		9,000	10,500
Depreciación de propiedades, planta y equipo		150,000	150,000
Amortización de intangibles	4.6	31,582	-
Pérdida por deterioro de intangibles	4.6	16,620	-
Reserva legal		27,278	25,958
Cambios en activos y pasivos de operación			
Disminución (aumento) de cuentas por cobrar comerciales		48,500	(78,945)
Disminución (aumento) de inventarios		115,000	15,000
Aumento (disminución) de cuentas por pagar		(50,000)	(86,574)
<i>Efectivo neto proveniente de actividades de operación</i>		<u>1,017,265</u>	<u>679,611</u>
Flujos de efectivo por actividades de inversión			
Adquisiciones de activos intangibles	4	(264,100)	-
<i>Efectivo neto utilizado en actividades de inversión</i>		<u>(264,100)</u>	<u>-</u>
Flujos de efectivo por actividades de			

financiación

Dividendos pagados	(415,918)	(300,000)
Pago de pasivos derivados del préstamo bancario	(21)	108
Pago de intereses derivados del préstamo bancario	(1,190)	(1,294)
Pago de capital derivado del préstamo bancario	(1,685)	8,548
<i>Efectivo neto utilizado en actividades de financiación</i>	<i>(418,814)</i>	<i>(292,638)</i>
Aumento (disminución) neto en el efectivo	334,351	386,973
Efectivo al comienzo del año	450,362	63,389
Efectivo al final del año	784,713	450,362

Tecnologías Merget, S. A.**Políticas contables y notas explicativas a los estados financieros terminados el 31 de diciembre del 2016 y 2015**

(Cifras expresadas en quetzales)

1. Información general

Tecnologías Merget, S. A. es una sociedad anónima con domicilio en la 6ª avenida 5-55 zona 1 del municipio y departamento de Zacapa. Su actividad principal es la comercialización de productos tecnológicos como celulares, computadoras, televisores, *tablets* y aparatos tecnológicos para vehículos; cada categoría con sus respectivos accesorios como bocinas, auriculares, controles, cámaras externas, *mice*, *joysticks*, entre muchos otros.

2. Bases de elaboración y políticas contables

Los estados financieros que se presentan en este informe fueron elaborados de acuerdo con la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES) y la Ley de Actualización Tributaria. Los mismos están expresados en quetzales.

La NIIF para PYMES hace referencia a la base financiera, que representa el importe en libros por el que se reconoce un activo o un pasivo en el estado de situación financiera, o bien, un gasto o un ingreso en el estado de resultados. La base fiscal de un activo, pasivo, gasto o ingreso es el importe atribuido, para fines fiscales, a dichos rubros; es decir, los criterios legales establecidos en toda la legislación guatemalteca, en este caso.

a) Reconocimiento y medición de activos intangibles

Los activos intangibles reconocidos en el estado de situación financiera incluyen: marca adquirida en una combinación de negocios, marca comercial adquirida de forma separada, programa informático adquirido de forma separada, películas y grabaciones intercambiadas en una permuta, sitio *web* adquirido en una

subvención del gobierno, y contrato de franquicia transado de forma separada.

Estos activos se expresan al costo menos su amortización acumulada y cualquier pérdida por deterioro del valor. Se amortizan a lo largo de su vida útil estimada en cinco años empleando el método lineal.

En caso exista algún indicio de que se ha generado un cambio significativo en la tasa de amortización, vida útil o valor residual de alguno de estos activos, se procede a revisar la amortización de ese activo de forma prospectiva para reflejar las nuevas expectativas.

b) Deterioro del valor de los activos

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

c) Reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias

Los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de bienes se reconocen cuando se entregan los bienes y ha cambiado su propiedad y se miden al valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir neta de descuentos y de impuestos relacionados con la venta.

d) Gasto por impuesto a las ganancias

Este resultado representa la suma del impuesto corriente basado en la ganancia fiscal del año, y el impuesto diferido. Ambos se calculan según las tasa impositiva que se aplica o espera aplicar a la ganancia (pérdida) fiscal del período actual (impuesto corriente) y períodos futuros (impuesto diferido), que haya sido

aprobada o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado al final del período sobre el que se informa.

3. Restricción al pago de dividendos

Los dividendos se distribuirán entre los accionistas hasta un porcentaje del 60% sobre las utilidades retenidas. El 40% restante se mantendrá como una reserva por cualquier eventualidad que surja en la entidad.

4. Activos intangibles

La integración de los activos intangibles adquiridos por la entidad se muestra a continuación:

Descripción	Notas	2016 (Q)
Marca	4.1	17,967
Programa informático	4.2	44,583
Películas y grabaciones	4.3	16,900
Sitio <i>web</i>	4.4	6,448
Franquicia	4.5	130,000
Total		215,898

4.1 Marca

La marca fue adquirida mediante una combinación de negocios con Tecnoriente, S. A. Merget, S. A. no realizó ningún esfuerzo por buscar tal activo en un mercado activo debido a que el mismo formaba parte de los activos de la empresa con la que se combinó, por lo que fue de esa manera como ingresó a los estados financieros de Merget, S. A. El detalle es el siguiente:

Descripción	Notas	2016 (Q)
Costo	4.6	22,000

Amortización durante el período	4.6	(4,033)
Importe en libros al final del año	4	<u>17,967</u>

4.2 Programa informático

El programa se obtuvo mediante adquisición separada, es decir, compra en un mercado activo. Se trata de 10 licencias de un programa administrativo que era indispensable para el desarrollo óptimo de las operaciones en el área administrativa. A continuación se muestra esta adquisición:

Descripción	Notas	2016 (Q)
Costo	4.6	53,500
Amortización durante el período	4.6	(8,917)
Importe en libros al final del año	4	<u>44,583</u>

4.3 Películas y grabaciones

La entidad llevó a cabo una permuta de activos. Entregó un elemento de propiedades, planta y equipo y en su lugar obtuvo películas y grabaciones, por lo que éstas fueron reconocidas como un activo intangible. El importe fue de:

Descripción	Notas	2016 (Q)
Costo	4.6	19,500
Amortización durante el período	4.6	(2,600)
Importe en libros al final del año	4	<u>16,900</u>

4.4 Sitio web

El sitio *web* fue adquirido mediante una subvención del gobierno de Guatemala. Esta ayuda sin condición se realizó para incentivar a las entidades dedicadas a la producción y comercialización de productos tecnológicos a ofrecer mejores precios y promociones para que los guatemaltecos de más bajos recursos puedan tener acceso a esa tecnología. A continuación el detalle:

Descripción	Notas	2016 (Q)
Costo	4.6	7,300
Amortización durante el período	4.6	(852)
Importe en libros al final del año	4	6,448

4.5 Contrato de Franquicia

La entidad adquirió una franquicia de venta de *tablets*. Ésta reflejó un deterioro del valor debido a la competencia local y el imprevisto desinterés por parte de la comunidad local por este tipo de artículos. El movimiento de este activo fue:

Descripción	Notas	2016 (Q)
Costo	4.6	161,800
Amortización durante el período	4.6	(15,180)
Deterioro del valor	4.6	(16,620)
Importe en libros al final del año	4	130,000

4.6 Conciliación entre los importes en libros al principio y al final del período sobre el que se informa

La Sección 18 de la NIIF para PYMES requiere que se revele una conciliación entre los importes en libros al principio y al final del período sobre el que se informa que muestre por separado las adiciones, disposiciones, adquisiciones mediante combinación de negocios, la amortización, las pérdidas por deterioro del valor, y otros cambios.

A continuación se muestra la conciliación de todos los activos intangibles adquiridos por Tecnologías Merget, S. A.:

Cifras expresadas en quetzales

	Marca	Programa informático	Películas y grabaciones	Sitio web	Franqui- cia	Totales
Costo	-	-	-	-	-	-
Amortización acumulada	-	-	-	-	-	-
Importe en libros al 1/1/2015	-	-	-	-	-	-
Adiciones	-	53,500	19,500	7,300	161,800	242,100
Disposiciones Adquisiciones en combinación de negocios	22,000	-	-	-	-	22,000
Amortización	(4,033)	(8,917)	(2,600)	(852)	(15,180)	(31,582)
Deterioro del valor	-	-	-	-	(16,620)	(16,620)
Importe en libros al 31/12/2015	17,967	44,583	16,900	6,448	130,000	215,898
Costo	22,000	53,500	19,500	7,300	161,800	264,100
Amortización acumulada	(4,033)	(8,917)	(2,600)	(852)	(31,800)	(48,202)

5. Gasto por impuesto a las ganancias

No se generó Impuesto Sobre la Renta diferido, por lo que el gasto por impuesto a las ganancias correspondió únicamente al impuesto corriente basado en la

ganancia fiscal. El detalle y el cálculo del impuesto corriente se muestran a continuación:

Descripción	Nota	2016 (Q)	2015 (Q)
Impuesto corriente	5.1	181,856	173,051
Impuesto diferido		-	-
Gasto por impuesto a las ganancias		<u>181,856</u>	<u>173,051</u>

5.1 Impuesto corriente

Descripción	2016 (Q)	2015 (Q)
Renta bruta	1,900,000	1,950,000
Ingresos	1,900,000	1,950,000
(-) Rentas exentas	-	-
(-) Costos y gastos deducibles	1,172,576	1,257,794
Costo de ventas	600,000	750,000
Gasto por beneficios a los empleados admón.	145,800	162,000
Gasto por beneficios a los empleados ventas	158,400	144,000
Cuentas incobrables	9,000	10,500
Gasto por depreciaciones	150,000	150,000
Gasto por amortizaciones	31,582	-
Pérdida por deterioro del valor de la franquicia	16,620	-
Gastos por el desarrollo de la marca	27,305	-
Servicios por configuraciones Web	893	-
Gastos por capacitación	1,786	15,000
Gasto por combustible	30,000	25,000
Costos por préstamo bancario	1,190	1,294
(+) Costos y gastos de rentas exentas	-	-

(+) Costos y gastos no deducibles	-	-
Renta imponible	727,424	692,206
Tipo impositivo	25%	25%
Impuesto Sobre la Renta	181,856	173,051
Utilidad después de ISR	545,568	519,154
Reserva legal	27,278	25,958

CONCLUSIONES

1. La evolución del concepto de los activos intangibles ha variado significativamente pero su esencia siempre ha sido la misma, pues se caracterizan principalmente porque carecen de apariencia física. En la actualidad se han descubierto características como el hecho de que constituyen bienes de naturaleza no corriente que no son transformados en otros bienes y que no tienen carácter monetario.
2. La base normativa contable de los activos intangibles, requiere que estos sean reconocidos en el estado de situación financiera sólo si es probable que los beneficios económicos inherentes a los mismos fluyan a la entidad, que su costo pueda ser medido con fiabilidad y que no constituyan desembolsos incurridos internamente; ahora bien, la base tributaria se limita a indicar un listado de activos intangibles que deben ser amortizados con el método lineal y cuya vida útil no puede ser inferior a cinco años con excepción del derecho de llave cuya vida útil no puede ser menor de diez años.
3. Los casos de activos intangibles desarrollados en este informe muestran un patrón respecto a su reconocimiento, pues aunque el costo se calcule de manera diferente para cada activo intangible específico, el cálculo de la amortización, del deterioro del valor y de la disposición son similares; lo que realmente varía es la forma como pueden ser adquiridos estos activos, los cuales tributariamente implican aspectos como la posibilidad de realizar deducciones por amortización anual y efectos en la ganancia fiscal cuando aquellos son desarrollados internamente.

RECOMENDACIONES

1. Analizar detalladamente las características de los activos intangibles para comprender su esencia y de esa manera sea posible identificarlos y clasificarlos de tal manera, pero sobre todo, tomando en consideración el marco de referencia empleado por la entidad para la preparación y presentación de su información financiera.
2. Tomar en consideración tanto los requerimientos de la base normativa como de la base tributaria para el tratamiento contable de los activos intangibles, sobre todo en un país como Guatemala, en donde aún existe incertidumbre respecto a la aplicación de una normativa internacional para la preparación y presentación de la información financiera.
3. Al momento de adquirir un nuevo activo intangible se deben verificar los criterios de reconocimiento y medición tanto de la normativa contable como de la legislación tributaria, sobre todo respecto a la vida útil del activo y al método de amortización ya que estos podrían variar el importe en libros del activo en relación con lo que tributariamente debería ser ese importe.
4. Mediante los casos desarrollados en este informe, los administradores de las PYMES pueden analizar el tratamiento contable que le dan a sus activos intangibles de tal forma que les sea más fácil proceder a realizar la conciliación de todos sus activos intangibles, considerando el costo, la amortización acumulada, el deterioro del valor, las disposiciones, y sobre todo, los criterios de reconocimiento y medición para no incumplir ningún procedimiento normativo o legal.

LITERATURA CITADA Y CONSULTADA

- Adriani, Rolando; Yeguez, Diego y Colmenares, Loyda. "Contabilización de los intangibles en las franquicias de comida rápida". Revista Academia 8(16): 65-81, jul.-dic. 2009.
- Arriola Mairén, Gildardo Guadalupe. Activos monetarios y no monetarios. Chiquimula : Centro Universitario de Oriente, Universidad de San Carlos de Guatemala, 2017.
- Normas de presentación del diseño de investigación. Chiquimula: Centro Universitario de Oriente, Universidad de San Carlos, 2004.
- Normas para presentación de cuadros y figuras en un informe académico. Chiquimula : Centro Universitario de Oriente, Universidad de San Carlos de Guatemala, 2002.
- Normas para redactar referencias bibliográficas y notas de pie de página. Chiquimula : Centro Universitario de Oriente, Universidad de San Carlos, 2004.
- Block, Stanley B. y Hirt, Geoffrey A. Fundamentos de administración financiera. 12ª. ed., tr. por Jaime Gómez Mont Araiza. México, D. F. : McGraw-Hill/ Interamericana Editores, S. A. de C. V., 2008.
- Cañibano Calvo, Leandro y Gisbert Clemente, Ana. Los intangibles en la Normas Internacionales de Información Financiera. Contabilidad y Unión Europea, Estudios y Notas. Madrid : Wolters Kluwer, 2005.
- Colegio de Contadores Públicos y Auditores. Resolución adopción de la Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades –NIIF para las PyMEs–. Guatemala: CCPA, 2010. Disponible en: <http://www.cpa.org.gt/wp-content/uploads/2012/11/ResolucionparaadopcionNIIFParaPYMESenGuatemala.pdf>

Compagnucci de Caso, Rubén H. La cesión de derechos en el nuevo Código Civil y Comercial. Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales U. N. L. P. 137-151, 2015.

Congreso de la República de Guatemala. Código Civil, Decreto-Ley No. 106. Guatemala : Alenro, 2012.

----- Código de Comercio de Guatemala, Decreto No. 2-70. Guatemala : Cultural Guatemalteca, 2017.

----- Disposiciones para el Fortalecimiento del Sistema Tributario y el Combate a la Defraudación y el Contrabando, Decreto No. 4-2012. Guatemala : Alenro, 2012.

----- Ley de Actualización Tributaria, Decreto No. 10-2012. Guatemala : Cultural Guatemalteca, 2017.

----- Ley de Derecho de Autor y Derechos Conexos, Decreto No. 33-98. Guatemala : Alenro, 2012.

----- Ley de Propiedad Industrial, Decreto No. 57-2000. Guatemala : Cultural Guatemalteca, 2017.

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades. Londres : Departamento de Publicaciones del IASB, 2015.

----- Normas Internacionales de Información Financiera. Londres : Departamento de Publicaciones del IASB, 2012.

Corporación Merriam-Webster. Diccionario digital Merriam-Webster. Springfield, Massachusetts, Merriam-Webster Inc. 2015. Disponible en: <http://www.merriam-webster.com/dictionary/intangible>.

Deloitte. El IFRS para PyMEs en su bolsillo. Guatemala : Deloitte, 2012.

Escarpulli Montoya, Abel. Contabilidad financiera I. Ciclo financiero a largo plazo. 4ª. ed., México, D. F. : Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2008.

Español, Guillermo G. Activos intangibles (excepto llave de negocio). Santa Fe : Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE), Centro de Estudios Científicos y Técnicos, 2006.

Estudio Canudas. El ABC de la franquicia. 2ª. ed., Buenos Aires : Estudio Canudas, 2016.

García Mendoza, Alberto. Contabilidad avanzada. México, D. F. : Grupo Patria Cultural, S. A. de C. V., 2005.

Gay, José M. y Amat, Oriol. Por la senda de la nueva contabilidad. Barcelona : Gestión 2000, 2008.

Hansen, Don R. y Mowen, Maryanne M. Administración de costos. Contabilidad y control. 5ª. ed., tr. por Érika M. Jasso Hernán Barneville. México, D. F. : Thomson editores, S. A. de C. V., 2007.

Hernández Sampieri, Roberto; Fernández Collado, Carlos y Baptista Lucio, María del Pilar. Metodología de la investigación. 5ª. ed., México, D. F. : McGraw-Hill/ Interamericana Editores, S. A. de C. V., 2010.

Horngren, Charles T.; Harrison, Walter Jr. y Oliver, M. Suzanne. Contabilidad. tr. por Jaime Gómez Mont Arriaza. México, D. F. : Pearson Educación de México, S. A. de C. V., 2010.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Fundamentos y aplicación del Boletín C-15 deterioro de los activos de larga duración y su disposición. México, D. F. : Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2005.

Instituto Nacional de Tecnologías Educativas y de Formación del Profesorado. El sitio web: estructura y navegación. Madrid : INTEF, s.f. Disponible en:

<http://www.ite.educacion.es/formacion/materiales/107/cd/html/pdf/html13.pdf>

Joyanes Aguilar, Luis. Fundamentos generales de programación. México, D. F.: McGraw-Hill Interamericana Editores, S. A. de C. V., 2013.

Kiesko, Donald E. y Weygandt, Jerry J. Contabilidad intermedia. 2ª. ed., tr. por Ricardo Cálvet Pérez. México, D. F. : Limusa Wiley, S. A. de C. V., 2005.

Kotler, Philip y Armstrong, Gary. Marketing. 14ª. ed., tr. por Leticia Esther Pineda Ayala. México, D. F. : Pearson Educación, 2012.

Lizcano Álvarez, Jesús. Contabilidad financiera. Barcelona : Gestión 2000, 2005.

Medina, Juan Ramón. Supuestos prácticos de contabilidad. Barcelona : Deusto, 2002.

Meigs, Robert F. y otros. Contabilidad: la base para decisiones gerenciales. 11ª. ed., tr. Gladys Arango Medina. México, D. F. : McGraw-Hill/Interamericana Editores, S. A. de C. V., 2012.

Mesa-Velásquez, Gloria Stella. Medición de los activos intangibles, retos y desafíos. Cuadernos de contabilidad 13(33): 319-335, jul-dic. 2012. Disponible en: http://www.javeriana.edu.co/fcea/cuadernos_contab/vol13_n_33/vol13_33_1.pdf

Moreno Fernández, Joaquín A. y Rivas Merino, Sergio. La administración financiera de los activos y pasivos a largo plazo, el capital y los resultados. México, D. F. : Grupo Patria Cultural, S. A. de C. V., 2002.

Moreno Fernández, Joaquín. Contabilidad financiera 1: Contabilidad básica. 3ª. ed., México, D. F. : Grupo Editorial Patria, S. A. de C. V., 2008.

----- Contabilidad superior. 3ª. ed., México, D. F. : Grupo Patria Cultural, S. A. de C. V., 2006.

Noguez Monroy, Julieta. Informática. 2ª. ed., México, D. F. : Editorial Santillana, S. A. de C. V., 2015.

Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE). Estrategia de innovación de la OCDE: llevarle ventaja al mañana. París : Unidad de Derechos y Traducciones, Dirección de Asuntos Públicos y Comunicación de la OCDE, 2010. Disponible en: https://www.google.com.gt/url?sa=t&source=web&rct=j&url=https://www.oecd.org/sti/45302715.pdf&ved=0ahUKEwjktZ-SipHWAhVS_WMKHRV-B0kQFggaMAA&usg=AFQjCNG3AZroiKE_gHb2mQLn7yIW3SzWog

Petti, Ana María y Longhi, Paula Ana. Contabilidad patrimonial. 2ª. ed., Buenos Aires : Osmar Buyatti, 2009.

Ramírez-Córcoles, Yolanda; Baidez-González, Agustín y Lorduy-Osés, Carmen. "Tratamiento contable de los activos intangibles: una visión internacional" Técnica Contable. 767(62):49-60. 2010.

Real Academia Española. Diccionario de la lengua española. 23ª. ed., Madrid : Real Academia Española, 2012.

Ryan, Rob; Scapens, Robert W. y Theobald, Michael. Metodología de investigación en finanzas y contabilidad. Barcelona : Deusto, 2004.

Segura Aguilar, Miguel A. Contabilidad financiera. México, D. F. : Grupo Editorial Patria, 2008.

Segura Mena, Ronald Eduardo. El contrato de *know how* y licencia de *know how*. Revista El Foro (12): 46-58, s. f.

Tayles, Michael. Los activos intangibles: limitaciones en la contabilidad financiera y oportunidades en la contabilidad de gestión. Revista de contabilidad y gestión 3:85-100. 2006. Disponible en: http://www.accid.org/revista/documents/tendencias_castellano_085-100.pdf

Van Horne, James C. y Wachowicz, John M. Fundamentos de administración financiera. tr. por Gustavo Pescastre Ortega. México, D. F. : Pearson Educación, 2002.

Warren, Carl S.; Reeve, James M. y Derchac, Jonathan E. Contabilidad financiera. 11^a. ed., México, D. F. : Cengage *Learning* Editores, S. A. de C. V., 2010.

Zapata Olvera, Miguel. Contabilidad Pacioliiana. México, D. F. : Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2006.