



CAPÍTULO III.

LA NORMATIVIDAD Y REGULACIÓN EXISTENTE A NIVEL NACIONAL E INTERNACIONAL REFERENTE A LA MEDICIÓN, REGISTRO Y PRESENTACIÓN DEL CAPITAL INTELECTUAL EN LAS ORGANIZACIONES

Actualmente tanto a nivel nacional como internacional no existen regulaciones para el tratamiento contable del Capital Intelectual, sin embargo, como ya se ha visto anteriormente, el Capital Intelectual puede ser considerado como un activo intangible.

En lo que respecta a activos intangibles existen organismos que han emitido normatividades para el tratamiento contable de éstos. En este caso nos enfocaremos a revisar la NIC 38 y el boletín C8 emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Uno de los principales problemas a los que se enfrentan los contadores cuando se habla de activos intangibles es determinar que se entiende por éstos. En el mundo existen distintos organismos que han proporcionado una definición de activos intangibles, entre los cuales podemos mencionar los siguientes: Organismo Internacional de Normas Contables (IASB), Normas de la Unión Europea(UE), Accounting Standard Board(ASB), Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados(PCGA), Disposiciones Españolas.²⁵

²⁵ Nevado D, López V. El Capital Intelectual: valoración y medición. Pág. 3



3.1 Definición de activos intangibles

En este apartado se estudiarán los diferentes conceptos de activos intangibles tomando como base las distintas normatividades existentes alrededor del mundo y que ya fueron mencionadas anteriormente

3.1.1 Organismo Internacional de Normas Contables (IASB)

Este Organismo es el encargado de elaborar las denominadas Normas Internacionales de Contabilidad (NIC).

La definición sobre activos intangibles se encuentra en la NIC 38 donde considera a éstos como activos no monetarios, sin sustancia física, que son identificables y están controlados por la empresa como resultado de acontecimientos pasados, debiendo contribuir a la obtención de beneficios económicos futuros.²⁶

Por lo tanto según este organismo para que un activo sea considerado como intangible debe contar con tres características importantes:

- Identificabilidad
- Control
- Contribución a generar ingresos futuros

²⁶ Idem. Pág. 5



3.1.2 Normas de la Unión Europea

Para este organismo un activo intangible es llamado inmovilizado.

El activo inmovilizado comprenderá los elementos del patrimonio cuyo destino es servir de modo duradero a la actividad de la empresa.²⁷

Las cuentas que forman parte de las inmovilizaciones inmateriales son:

- Gastos de investigación y desarrollo
- Patentes, marcas, licencias, derechos
- Fondo de comercio

Como nos podemos dar cuenta este organismo no emite una definición de que es un activo intangible, sino que sólo menciona en un aspecto general a lo inmovilizado, sin hacer una distinción entre lo que es inmaterial o financiero.

3.1.3 Accounting Standard Board (ASB)

El Reino Unido es el encargado de emitir las Financial Reporting Standard (FRS). En la Financial Reporting Standard número 10 se presenta de manera clara la definición de activo intangible.

²⁷ Idem. Pág. 6



En éste se definen los activos intangibles como fijos no financieros que no tienen sustancia física pero que son identificables y controlables por la entidad a través de la custodia o de los derechos legales.²⁸

En esta normatividad, se puede observar que los activos intangibles deben generar beneficios económicos futuros, deben ser identificados y medidos.

3.1.4 Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA)

Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, menciona en su boletín C-8 una definición de activos intangibles.

Los activos intangibles son aquéllos identificables, sin sustancia física, utilizados para la producción o abastecimiento de bienes, prestación de servicios o para propósitos administrativos, que generarán beneficios económicos futuros controlados por la entidad.²⁹

3.1.5 Disposiciones Españolas

Dentro de las disposiciones españolas se pueden mencionar las siguientes: Plan General de Contabilidad (PGC), Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) y la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA).

²⁸ Idem. Pág. 8

²⁹ Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Pág. 282



El Plan general de Contabilidad (PGC) asocia los activos intangibles con las inmobilizaciones inmateriales que representan el conjunto de elementos patrimoniales intangibles constituidos por derechos susceptibles de valoración económica.³⁰

Como se puede ver el PGC no menciona que los activos intangibles deben ser identificables, controlables o generar beneficios económicos, por lo que definir que es intangible o no es un poco difícil.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) define a los activos intangibles como fondo de comercio, es decir, la diferencia que existe entre el importe pagado en la adquisición de una empresa, y la suma de sus activos menos los pasivos.

En AECA los activos intangibles se relacionan con el inmovilizado inmaterial, comentando que algunos de estos activos a veces se encuentran representados por títulos anotados en registros públicos y que todos ellos son capaces de producir ingresos en el futuro.³¹

Como se puede notar, existe una gran diversidad de disposiciones españolas, las cuales tienen una distinta acepción de lo que son los activos intangibles. Es por esa razón que los contadores nos enfrentamos día a día a la problemática de saber que es un intangible y como identificar un activo de este tipo.

Después de haber analizado cada una de las definiciones presentadas por cada organismo se puede llegar a una unificación de lo que son los activos intangibles.

³⁰ Nevado D, López V. El Capital Intelectual: valoración y medición, 2002. España: Prentice Hall. Pág. 12

³¹ Idem. 12



Un activo intangible es un elemento o partida que tiene una naturaleza inmaterial, sin sustancia o esencia física y que tiene la capacidad de generar beneficios económicos futuros, los cuales pueden ser controlados por la empresa.

3.2. Clasificación de los activos intangibles

Después de haber analizado cada una de las definiciones de activos intangibles, es necesario considerar que existen diferentes clases de estos activos. Primeramente los intangibles pueden ser clasificados en identificables y controlables. A su vez dentro de esta clasificación se distinguen los que provienen de una adquisición o que se generan internamente. Además se pueden agrupar en visibles y ocultos.

Como su nombre lo indica los activos visibles son aquellos que actualmente están regulados por los distintos organismos, de ahí que pueden ser identificables y controlables.

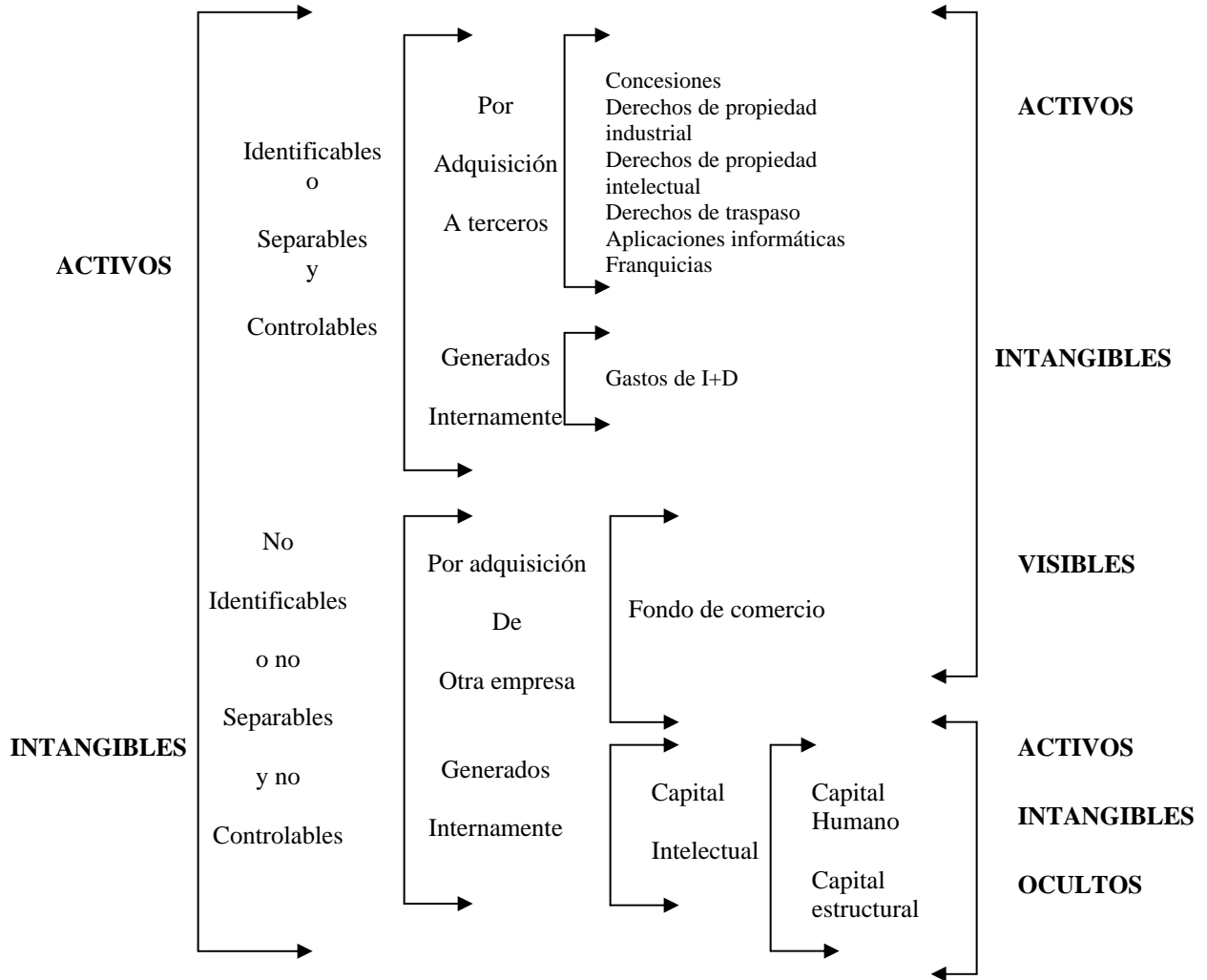
Por otro lado, tenemos el grupo de los activos ocultos, los cuales no son presentados en los estados financieros de las empresas por carecer de una legislación que regule su tratamiento contable, por lo regular, estos activos no son ni identificables ni controlables.

En este trabajo de investigación, nos enfocaremos a analizar los activos ocultos de las organizaciones.

Como se puede observar en la figura siguiente, el Capital Intelectual es un activo intangible no identificable o separable, el cual es generado internamente en la empresa y forma parte de los activos ocultos.



La normatividad y regulación existente a nivel nacional e internacional referente a la medición, registro y presentación del Capital Intelectual en las organizaciones



Fuente: Nevado D, López V.



3.2.1 Activos intangibles no identificables o no separables y no controlables

En esta clasificación se incluyen aquellos activos que por sus características deben ser considerados como activos intangibles, ya que contribuyen a la generación de beneficios económicos futuros y no tienen sustancia física, pero, en cambio, no son identificables o separables, es decir, no se pueden rentar, vender, intercambiar y la empresa no tiene control sobre estos activos.³²

A su vez, estos grupo de activos intangibles se pueden clasificar en aquellos que se generan por adquisición a otra empresa o bien internamente. En este caso nos enfocaremos a analizar los activos que son generados dentro de la empresa.

3.2.1.1 Generados internamente: capital intelectual o activos ocultos

Este tipo de activos no son considerados como tales, ya que los organismos encargados de emitir las legislaciones correspondientes, no han establecido el tratamiento contable de estos activos debido a la dificultad de valoración y medición de estos, y a la incertidumbre sobre su capacidad para generar beneficios económicos futuros, todo ello unido a su no identificabilidad y no controlabilidad.

Debido a que este tipo de activos no se encuentran regulados por las normas contables, ha sido objeto de discusión en los últimos años.

³² Nevado D, López V. El Capital Intelectual: valoración y medición. Pág. 21



El término de oculto es utilizado ya que éstos no aparecen en los estados financieros y no existe alguna legislación sobre los mismos.

3.3 Ventajas e Inconvenientes de la información sobre activos intangibles ocultos

3.3.1 Ventajas

Dentro de las ventajas de la información sobre activos intangibles podemos mencionar las siguientes:

1. Las empresas muchas veces en vez de considerar estos activos como inversiones, lo contabilizan como gastos de funcionamiento
2. Debido a que las empresas no contabilizan los activos intangibles supone efectos perjudiciales.
3. En caso de que haya alguna fusión o adquisición los métodos de valoración no toman en cuenta la inversión en intangibles, lo que puede traer como consecuencia que exista errores en el precio de adquisición.
4. La inversión en intangibles, hace posible un mejor diagnóstico para poder elaborar objetivos y tomar mejores decisiones estratégicas.
5. Las relaciones con los clientes se hace más estrecha, lo que permite que los clientes sean más leales a la empresa.



6. Si el objetivo es ser más competitivo , esto puede suponer dos condiciones:
 - Aumentar la eficacia a corto y largo plazo
 - Aumentar la calidad
7. La diferenciación es un elemento clave actualmente, esta puede estar representada por la inversión en activos intangibles.
8. La presentación en los estados financieros de los activos intangibles es esencial en empresas de gran tamaño.

3.3.2 Limitaciones

Entre las principales limitaciones se pueden destacar las siguientes:

1. La mayor parte de los intangibles no son propiedad de la empresa
2. Estas inversiones son difíciles de delimitar
3. La capacidad de generar beneficios económicos futuros
4. El control sobre su utilización futura
5. Que se puedan expresar en términos monetarios
6. Puede representar una ventaja competitiva, pero tiene ciertas restricciones
 - Sus rendimientos se consiguen a mediano o largo plazo
 - Son difícilmente transaccionables
 - Alto grado de especialidad.
7. La imprecisión se puede prestar a abuso



3.4 Tratamiento contable de los activos intangibles con base en el boletín C8

3.4.1 Características de un activo intangible

Existen dos características principales de los activos intangibles:³³

- Representan costos que se incurren, derechos o privilegios que se adquieren con la intención de que aporten beneficios específicos a las operaciones de la entidad durante periodos que se extienden más allá de aquél en que fueron adquiridos o incurridos.
- Los beneficios futuros que se esperan obtener se encuentran en el presente, frecuentemente representados en forma intangible mediante un bien de naturaleza incorpórea

Si los desembolsos erogados para la generación o adquisición no cumplen con todas las características mencionadas anteriormente, éstos deben ser considerados como gastos en el periodo en el cual fueron incurridos.

³³ Principios de Contabilidad generalmente Aceptados. Pág. 282



3.4.2 Reglas de valuación

Para que una empresa pueda reconocer un activo como intangible, ésta debe demostrar que:

- a. Cumple con la definición de intangible
- b. Los beneficios económicos futuros pueden ser identificados y cuantificados utilizando la mejor estimación de la empresa.
- c. El activo intangible debe ser reconocido inicialmente a su costo, es decir, a su valor histórico original.

Cuando un activo intangible es adquirido a un tercero éste debe ser valuado tomando en cuenta: su precio de compra, derechos e impuestos, y cualquier otro desembolso que haya sido necesario para poner en uso el activo.

Si se adquieren activos intangibles en una compra de negocios, el costo de los mismos debe determinar a su valor razonable (monto por el cual puede ser intercambiado un bien entre un comprador y un vendedor) en la fecha en que tenga lugar la misma compra.³⁴

³⁴ Idem. Pág. 286



3.4.2.1 Activos intangibles generados: Fase de investigación y desarrollo

Para determinar si un activo intangible puede ser reconocido como tal, ya que cumple con las características antes mencionadas, las empresas deben clasificar dicha generación en:

- **Fase de investigación**
 - Ejemplos: actividades dirigidas a obtener nuevos conocimientos, formulación, diseño y evaluación de posibles alternativas para materiales, productos, servicios, etc.

Los costos de investigación deben ser reconocidos como un gasto en el período en que son incurridos. Esto se debe a que la naturaleza de la investigación es tal que no hay certeza suficiente de que se realizarán beneficios económicos futuros.³⁵

Estos costos comprenden aquéllos que son atribuibles a la investigación, tales como:

- Empleo de personal interno y externo dedicado a la investigación
- Costos de materiales consumidos y servicios recibidos
- Costos de equipo e instalaciones que no tengan otro uso alternativo
- Costos indirectos, distintos a los costos administrativos

³⁵ Idem. Pág. 289



Las partidas tales como: listas de clientes, marcas, títulos de publicaciones, que hayan sido generadas por las operaciones del negocio, no deben ser reconocidas como activo.

- **Fase de desarrollo**

- Ejemplos: diseño, construcción y prueba de modelos y prototipos, diseño que implique nuevas tecnologías, diseño de servicios, procesos o productos nuevos o mejorados.

Los costos de desarrollo de un producto, se deben capitalizar si se cumplen los criterios para su reconocimiento de activos identificados. Los costos de desarrollo de un proyecto específico, inicialmente cargados a resultados, no deben ser registrados como un activo en un periodo posterior.³⁶

Los criterios que se deben considerar para que los costos de desarrollo sean considerados como un activo, son los siguientes:

- El producto o proceso está definido y el costo puede ser identificado por separado.
- Existe la factibilidad de que el producto sea terminado y esté disponible para su uso o su venta.
- Existe un mercado para el producto o proceso

³⁶ Idem. Pág. 291



- Puede demostrarse que existen los recursos necesarios para completar el producto o proceso.

Los costos de la fase de desarrollo incluyen:

- ✓ Empleo de personal interno y externo
- ✓ Costo de materiales y servicios consumidos
- ✓ Depreciación de inmuebles, maquinaria y equipo
- ✓ Gastos indirectos

3.4.2.2 Valuación posterior el reconocimiento inicial

Después de que los activos intangibles fueron reconocidos inicialmente, los elementos de dichos activos deben contabilizarse a su costo menos la amortización y las pérdidas acumuladas por deterioro.

3.4.2.3 Amortización

Existe la idea de que un activo intangible debe amortizarse en un período no mayor a veinte años, sin embargo, existe la posibilidad de aumentar ese plazo, si se puede demostrar que la vida útil de dicho activo es mayor



Los activos intangibles que tengan una vida indefinida no se amortizan y su valor dependerá de las regulaciones en cuanto a deterioro.

3.4.2.3. Retiros y bajas

Los activos intangibles deben ser eliminados del balance general cuando sean enajenados o no se espere obtener beneficios económicos futuros de ellos por su utilización y liquidación posterior.³⁷

Las ganancias o pérdidas obtenidas de esta eliminación serán la diferencia entre el valor de venta y el valor en libros. Dichas cantidades representaran gastos o ingresos según sea el caso.

3.4.3 Reglas de presentación y revelación

Los activos intangibles deben presentarse dentro del balance general como un activo circulante, deduciendo su amortización acumulada. El cargo de amortización representa un gasto de operación, el cual debe presentarse en el estado de resultados.

En las notas a los estados financieros se debe revelar la siguiente información:

- Vidas útiles o porcentajes de amortización
- Métodos de amortización

³⁷ Idem. Pág. 296



- Descripción y razones por las que los activos intangibles fueron considerados como indefinidos

3.5 Tratamiento contable de los activos intangibles con base en la NIC 38

Los principios de contabilidad generalmente aceptados, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, mencionan que cuando dentro de su marco normativo no existe alguna legislación, se podrán usar las Normas Internacionales de Contabilidad en forma supletoria.

3.5.1 Definición

Un activo intangible es un activo no monetario, sin sustancia física, que son identificables y están controlados por la empresa como resultado de acontecimientos pasados, debiendo contribuir a la obtención de beneficios económicos futuros.³⁸

Algunos ejemplos de activos intangibles son los siguientes: conocimiento científico o tecnológico, diseño e implementación de nuevos procesos o nuevos sistemas, licencias o concesiones, propiedad intelectual, conocimientos comerciales o marcas (incluyendo denominaciones comerciales y derechos editoriales), las patentes, los derechos de autor, las películas, las listas de clientes, las relaciones con clientes o suministradores, la lealtad de los clientes, etc.

³⁸ Nevado D, López V. El Capital Intelectual: valoración y medición. Pág. 5



3.5.2 Reconocimiento y medición

Un activo intangible debe ser reconocido como un activo si cumple con ciertas características específicas:

- a) es probable que genere beneficios económicos futuros
- b) el costo del activo puede ser medido de forma fiable.

La empresa debe evaluar la probabilidad de obtener beneficios futuros utilizando hipótesis razonables y fundadas, que representen las mejores estimaciones de la gerencia respecto al conjunto de condiciones económicas que se darán a lo largo de la vida útil del activo.³⁹

Para llevar a cabo la medición inicial de un activo intangible, ésta se debe hacer utilizando su costo histórico de adquisición o de producción. Este costo debe incluir el precio de compra y todos los desembolsos hechos para su adquisición.

3.5.3 Activos generados internamente

Cuando se trata de activos intangibles creados internamente es difícil evaluar si debe ser reconocido como un activo. Frecuentemente resulta difícil:

- a) Existe un activo identificable del cual se derive una generación de beneficios económicos futuros
- b) Establecer el costo del activo en forma fiable,

³⁹ http://www.ain.gub.uy/docs/nics/NIC%2038.htm#Reconocimiento_medicion_iniciales



Para determinar y evaluar si un activo intangible que fue creado internamente cumple con los criterios para su reconocimiento, se deben considerar dos fases:

➤ **Fase de investigación:**

No se procederá a reconocer activos intangibles surgidos de la investigación (o de la fase de investigación en proyectos internos). Los desembolsos por investigación (o de la fase de investigación, en el caso de proyectos internos), deben reconocerse como gastos del período en el que se incurran.⁴⁰

Esta norma menciona lo anterior, debido a que durante esta fase la empresa no es capaz de demostrar que exista un activo que vaya a generar beneficios económicos futuros. Por tal razón, esta norma señala que deben ser reconocidos como gastos.

Algunos ejemplos de actividades de investigación son:

- a) Actividades dirigidas a obtener nuevos conocimientos
- b) Búsqueda, evaluación y selección final de aplicaciones de resultados de la investigación
- c) Formulación, diseño, evaluación y selección final de alternativas para nuevos o mejorados, materiales, aparatos, productos, procesos, etc.

⁴⁰ Idem.



➤ **Fase de desarrollo**

En la fase de desarrollo la empresa puede demostrar la existencia de un activo intangible y determinar la generación de beneficios económicos futuros, ya que en esta etapa se cubren etapas más avanzadas que en la etapa de investigación.

Durante esta fase la empresa debe reconocer un activo como intangible, siempre y cuando pueda demostrar que:

1. Se completará la producción del activo intangible
2. Se utilizará para venderlo o usarlos
3. Generará beneficios futuros
4. Se puede medir de forma confiable

Algunos ejemplos de actividades de desarrollo son:

- a) Diseño, construcción y prueba de manera previa a la producción o utilización de modelos o prototipos
- b) Diseño de herramientas que impliquen tecnología nueva
- c) Diseño, construcción y prueba de una solución ya escogida de nuevos o mejorados, materiales, productos o servicios.



3.5.4 Reconocimiento de un gasto

Los desembolsos realizados como consecuencia de la adquisición o generación interna de un elemento intangible deben reconocerse en el estado de resultados del período en el que se incurren, a menos que:⁴¹

- (a) Formen parte del costo del activo intangible en cuestión y se puedan capitalizar, por cumplir los criterios de reconocimiento
- (b) La partida en cuestión haya sido adquirida en una combinación de negocios tratada como una adquisición, y no pueda ser considerada como activo intangible, en cuyo caso este importe (incluido en el costo de adquisición de la empresa comprada) debe pasar a formar parte del saldo de la plusvalía o minusvalía comprada, en el momento de la adquisición

Algunos ejemplos de gastos que se llevan a resultados son los siguientes:

- Gastos de establecimiento (costos de puesta en marcha de actividades)
- Gastos de actividades formativas
- Gastos en publicidad y actividades promocionales
- Gastos de reubicación o reorganización

⁴¹ http://www.ain.gub.uy/docs/nics/NIC%2038.htm#Reconocimiento_gasto



3.5.5 Desembolsos posteriores a la adquisición

Todos los desembolsos que hayan sido necesario y posteriores a la fecha de adquisición del activo intangible, deben formar parte del estado de resultados en el período en que se incurran, a excepción de:

- a) Que los desembolsos permitan generar beneficios económicos futuros
- b) Puedan ser medidos y atribuidos al activo en forma fiable.

Si se cumple con estas características, tales desembolsos deben formar parte del costo del activo intangible.

3.5.6 Medición posterior

Después de haber reconocido un activo como intangible, se debe calcular su amortización acumulada y las pérdidas por deterioro que les hayan podido afectar.

Tras el reconocimiento inicial, los elementos de los activos intangibles deben ser contabilizados por sus valores revaluados, esto es, deben ser llevados contablemente por su valor razonable en la fecha de la revaluación, menos la amortización acumulada, practicada con posterioridad, y cualquier pérdida acumulada por deterioro del valor del activo con posterioridad a la revaluación.⁴²

⁴² http://www.ain.gub.uy/docs/nics/NIC%2038.htm#Medicion_posterioridad



Cuando un activo ha sido revaluado, la amortización acumulada de dicho activo hasta el momento de la revaluación, puede ser tratada de dos maneras:

- a) Ajustándola proporcionalmente función del cambio experimentado por el importe en libros antes de amortizaciones, de forma que el importe final en libros, después
- b) de la revaluación, sea igual al importe revaluado que se quiere conseguir
- c) Eliminándola por compensación con el importe en libros

Nota: Si un activo intangible ha sido revaluado todos los demás activos de su misma clase también deben ser revaluados.

3.5.7 Amortización

El importe depreciable de cualquier elemento del activo intangible debe ser distribuido, de forma sistemática, sobre los años que componen su vida útil. Existe una presunción, que puede ser rechazada en ciertos casos justificados, de que la vida útil de un activo intangible no puede exceder de veinte años, contados desde el momento en que el elemento está disponible para ser utilizado. La amortización debe comenzar en cuanto el activo esté disponible para el uso al que va destinado.⁴³

⁴³ <http://www.ain.gub.uy/docs/nics/NIC%2038.htm#Amortizacion>



Para determinar la vida útil de un activo intangible, es preciso considerar muchos factores, entre los que se incluyen:

- a) el uso esperado del activo
- b) los ciclos típicos de vida del producto
- c) la incidencia de la obsolescencia técnica, tecnológica o de otro tipo
- d) la estabilidad de la industria en la que se va a operar el activo
- e) las actuaciones esperadas de los competidores, ya sean presentes o potenciales
- f) el nivel de los desembolsos por mantenimiento necesarios para conseguir los beneficios económicos esperados del activo
- g) si la vida útil del activo depende de las vidas útiles de otros activos poseídos por la empresa.

3..5.8 Información a revelar

Dentro de los estados financieros se debe revelar cierta información necesaria para cada una de las clases de activos intangibles, y haciendo una distinción entre los activos que han sido creados internamente, la siguiente información:

- a) las vidas útiles o los porcentajes de amortización utilizadas
- b) los métodos de amortización utilizados
- c) el importe en libros bruto y la amortización acumulada
- d) una conciliación de los valores en libros al inicio y al final del período



Estas regulaciones tanto a nivel nacional como internacional fueron analizados con la finalidad de tener una base para el tratamiento contable de los activos intangibles, entre ellos el capital intelectual, debido a la importancia que tienen éstos en la actualidad en los negocios.

3.6 Propuesta de tratamiento contable

Existen diversas regulaciones sobre el tratamiento contable de los activos intangibles, sin embargo, los activos intangibles debe valorarse de la forma más objetiva. Los activos intangibles deben ser tratados como activos físicos, los cuales deben ser amortizados.

Cuando las empresas no toman en consideración los activos intangibles provoca distorsiones en los beneficios y hace que las empresas que cuentan con mayor innovación presenten déficit en sus balances.

Una opción muy acertada que podrían emplear las empresas es presentar un informe complementario que muestre los activos intangibles con los que cuenta la empresa.

Por esta razón, el objetivo de este trabajo de investigación es presentar un informe complementario a los estados financieros tradicionales sobre la medición y valoración del Capital intelectual de las empresas en México.