UNIVERSIDAD PERUANA DE CIENCIAS APLICADAS

FACULTAD DE NEGOCIOS

PROGRAMA ACADÉMICO DE CONTABILIDAD

NIC 38 Activos Intangibles y su impacto financiero y tributario en las
empresas de fabricación de productos farmacéuticos, sustancias químicas
medicinales y productos botánicos de uso farmacéutico en el distrito de Ate,
año 2018

TESIS

Para optar el título profesional de Licenciado en Contabilidad

AUTOR(ES)

Borja Zavala, Beatriz Bertha (0000-0001-9436-5075)

Cisneros Tenorio, Edith Marlene (0000-0002-1222-3450)

ASESOR

Barrantes Santos, Fanny Elcira (0000-0003-2478-6557)

Lima, 28 de mayo del 2019

DEDICATORIA

La presente tesis se la dedico a mi abuelito Mario Zavala Suasnabar, quien a pesar de ya no estar presente físicamente siempre me acompaña mediante los recuerdos que ahora son mi tesoro y sus enseñanzas que forman parte de lo que soy hoy en día. Muchas gracias.

Para mi mamá, Florentina, por todo su apoyo y motivación para superarme.

AGRADECIMIENTOS

Agradecemos a nuestra asesora, MBA, Fanny Barrantes Santos, por sus enseñanzas, orientación para superar las dificultades y su gran apoyo en el proceso de desarrollo del presente trabajo. Asimismo, agradecemos a todos los profesionales que nos transmitieron sus conocimientos, experiencias y sugerencias con los que logramos enriquecer nuestro trabajo. Finalmente, a nuestros familiares y amistades quienes nos han ayudado con su comprensión y aliento para perseverar y cumplir nuestro objetivo.

RESUMEN

El presente trabajo de investigación tiene como objetivo determinar el impacto financiero y tributario de la aplicación de la Norma Contable NIC 38 Activos Intangibles en empresas dedicadas a la fabricación de productos farmacéuticos, sustancias químicas medicinales y productos botánicos de uso farmacéutico, en el distrito de Ate, año 2018, teniendo en cuenta cumplir los criterios establecidos en la norma y para ello será necesario implementar políticas internas como bases para el correcto registro contable. Este trabajo comprende de cinco capítulos:

Capítulo I Marco Teórico, comprende la investigación de variables y su relación con el sector. La variable independiente, desarrolla las dimensiones de la norma contable como objetivo, definición, alcance, reconocimiento, medición e información a revelar. La variable dependiente hace referencia a conceptos sobre el impacto financiero y tributario. Finalmente, la relación de las variables busca determinar la existencia del impacto financiero y tributario en el sector farmacéutico. Capítulo II Plan de investigación, se plantea de forma general y específica el problema, objetivos e hipótesis. Capítulo III Metodología de investigación, dónde se define la población y muestra sobre el cual se aplicará una metodología de investigación mixta, basada en datos cualitativos y cuantitativos. Capítulo IV Desarrollo de Investigación, se muestra la información recabada en las entrevistas y encuestas, además se presenta casos prácticos. Capítulo V Análisis de resultados, donde se evalúa la hipótesis propuesta mediante resultados de una aplicación estadística. En base a los resultados se concluye aceptar la hipótesis nula.

Palabras clave: NIC 38 Activos intangibles; Impacto financiero; Impacto tributario; Identificabilidad; Control; Beneficios económicos futuros.

ABSTRACT

This research study has the general objective to determine the financial and tax impact in the application of the NIC 38 Intangible Assets, in companies whose business heading into manufacturing pharmaceutical products; medicinal chemical substances and botanic products of pharmaceutical usage. In the district of Ate, year 2018, having in consideration to accomplish the standard established in the norm and for that it will be necessary to implement internal politics as funds for the appropriate accounting registration. This study includes five chapters:

Chapter I Theoretical Framework, includes the investigation of variables and its relationship with the sector. The independent variable, develops the dimensions the accounting norm as objective, definition, reach, acknowledgment, measuring and information to reveal. The dependent variable refers to a concept about the financial and tax impact. Finally, the relationship between these variables seeks to determine the existence of the financial and tax impact in the pharmaceutical sector. Chapter II Investigation Plan, it presents in a general and specific way the main problem, objectives and hypothesis. Chapter III Investigation Method, where it defined the population and the sample in which will be applied the methodology of mix investigation, base do qualitative and quantitative data. Chapter IV Investigation Development, it shows the collected information through interviews and surveys, additionally it presents the practical cases. Chapter V Result Analysis, where the hypothesis its evaluated through a statistic application of the results. Based on the results, it concludes to accept the null hypothesis.

Key words: NIC 38 Intangibles Assets, financial impact, tax impact, Identifiability, control, future economic benefits.

TABLA DE CONTENIDOS

INTRODUCCION.....	1
1 CAPÍTULO I: MARCO TEÓRICO.....	3
1.1 NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD (NIC) 38: ACTIVOS INTANGIBLES	3
1.1.1 Normas Internacionales de Información Financiera.....	3
1.1.2 Antecedentes.....	5
1.1.3 NIC 38 Activos Intangibles	14
1.1.3.1 Objetivo	16
1.1.3.2 Alcance	16
1.1.3.3 Reconocimiento inicial y medición	18
1.1.3.4 Medición posterior.....	20
1.1.3.5 Otras normas relacionadas.....	24
1.2 IMPACTO FINANCIERO Y TRIBUTARIO	31
1.2.1 Impacto Financiero	31
1.2.1.1 Uso de razones financieras	34
1.2.1.2 Análisis de la Rentabilidad	34
1.2.2 Impacto Tributario.....	38
1.3 NIC 38: ACTIVOS INTANGIBLES Y SU IMPACTO FINANCIERO Y TRIBUTARIO	39
1.3.1 NIC 38 y su Impacto Financiero.....	39
1.3.2 NIC 38 y su Impacto Tributario	40
1.4 ACTIVIDAD ECONÓMICA DE FABRICACIÓN DE PRODUCTOS FARMACÉUTICOS, SUSTANCIAS QUÍMICAS MEDICINALES Y PRODUCTOS BOTÁNICOS DE USO FARMACÉUTICO.....	47
1.4.1 Evolución de la actividad económica	48
1.4.2 Regulación.....	54
2. CAPITULO II: PLAN DE INVESTIGACION	57
2.1 SITUACIÓN DE LA PROBLEMÁTICA	57
2.2 PROBLEMA.....	59
2.2.1 Problema general	59
2.2.2 Problemas específicos.....	59
2.3 OBJETIVOS.....	59

2.3.1	Objetivo general	59
2.3.2	Objetivos específicos.....	59
2.4	HIPÓTESIS.....	59
2.4.1	Hipótesis general	59
2.4.2	Hipótesis específicas.....	60
3	CAPITULO III: METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION	61
3.1	OBJETIVO DE LA INVESTIGACIÓN	61
3.2	DISEÑO DE LA INVESTIGACIÓN.....	62
3.3	INVESTIGACIÓN CUALITATIVA	62
3.4	INVESTIGACIÓN CUANTITATIVA.....	62
3.4.1	Población	63
3.4.2	Muestra	67
4	CAPITULO IV: DESARROLLO DE LA INVESTIGACION	69
4.1	APLICACIÓN DE INSTRUMENTOS	69
4.1.1	Aplicación de instrumento cualitativo.....	69
4.1.2	Aplicación de instrumento cuantitativo.....	91
4.2	CASO PRÁCTICO APLICADO A LA EMPRESA MARBE SAC.....	115
4.2.1	Antecedentes de la empresa.....	115
4.2.2	Planeamiento	116
4.2.3	Organización:.....	116
4.2.4	Productos:	117
4.2.5	Políticas contables:	118
4.2.6	Aplicación de la NIC 38: Activos Intangibles:.....	121
5	CAPITULO V: ANALISIS DE RESULTADOS	150
5.1	RESULTADO DE ESTUDIO CUALITATIVO	150
5.2	RESULTADO DE ESTUDIO CUANTITATIVO	153
5.2.1	Análisis de encuestas	153
5.2.2	Análisis de resultados mediante sistema estadístico.....	156
5.3	ANÁLISIS DEL CASO PRÁCTICO	161
5.3.1	Análisis Financiero	161
5.3.2	Análisis Tributario.....	175

CONCLUSIONES	186
RECOMENDACIONES	187
REFERENCIAS	188
APENDICES	¡ERROR! MARCADOR NO DEFINIDO.

ÍNDICE DE TABLAS

Tabla 1 Cambios a partir de la NIIF	4
Tabla 2 Ejemplo de análisis de tamaño común	33
Tabla 3 Beneficio Tributario aplicable a los gastos en proyectos de investigación científica, desarrollo tecnológico e innovación tecnológica	45
Tabla 4 Perú: PBI, PBI industrial y PBI farmacéutico, 2007 -2014 (Precios constantes, millones de nuevos soles de 2007)	49
Tabla 5 Diferencias entre instrumentos de propiedad intelectual.....	55
Tabla 6 DIN: Solicitudes de patentes de invención otorgadas, según tipo de patente, enero a diciembre 2017	56
Tabla 7 Muestra cualitativa	62
Tabla 8 Población dedicada a la fabricación de productos farmacéuticos en Lima	63
Tabla 9 Número de laboratorios farmacéuticos por distritos de la población	66
Tabla 10 Población de estudio.....	66
Tabla 11 Cálculo de la muestra	68
Tabla 12 Muestra de estudio.....	68
Tabla 13 Primera entrevista a profundidad.....	69
Tabla 14 Segunda entrevista.....	79
Tabla 15 Evaluación de definición y criterios del caso 1	123
Tabla 16 <i>Registro contable del caso 1 aplicado en el escenario 1</i>	123
Tabla 17 Desembolsos anual 2018 por proyecto.....	124
Tabla 18 Registro contable de los desembolsos generados por el desarrollo del producto “A”	126
Tabla 19 Registro contable de la activación de los desembolsos realizados por el desarrollo del producto “A”	127
Tabla 20 Registro contable de los desembolsos generados por el desarrollo del producto “B”	127
Tabla 21 Registro contable de la activación de los desembolsos realizados por el desarrollo del producto “B”	128
Tabla 22 Registro contable de la adquisición de la marca de suero oral	129
Tabla 23 Registro contable de la amortización del producto “Y” del primer año de amortización	130
Tabla 24 Determinación de Valor Contable	131

Tabla 25 Comparación de Valores	132
Tabla 26 Contabilización de la pérdida por deterioro	132
Tabla 27 Evaluación de definición y criterios del caso 1	133
Tabla 28 Registro contable del caso 1 en el escenario 2	134
Tabla 29 Detalle de desembolsos incurridos en el área de Desarrollo por los proyectos “A” y “B”	134
Tabla 30 Registro contable de los desembolsos en el desarrollo de los productos “A” y “B”	136
Tabla 31 Registro contable de la adquisición de la marca de suero oral.....	138
Tabla 32 Por el registro de la amortización anual 2018 de la marca de suero oral	138
Tabla 33 Registro contable de la amortización del producto “Y” por doce meses del ejercicio 2018, primer año de amortización.	139
Tabla 34 Comparación de valores	140
Tabla 35 Contabilización de deterioro.....	141
Tabla 36 Tabla Cruzada NIC 38 * Impacto Financiero y Tributario	157
Tabla 37 Prueba de chi-cuadrado de la hipótesis general.....	157
Tabla 38 Tabla cruzada NIC38*Impacto Financiero	158
Tabla 39 Chi cuadrado de la Hipótesis Específica 1	159
Tabla 40 Tabla cruzada NIC38* Impacto Tributario	160
Tabla 41 Pruebas del chi cuadrado de la hipótesis específica 2	160
Tabla 42 Casos generales y específicos planteado para el Escenario 1 y Escenario 2.....	161
Tabla 43 Desarrollo del caso 1 en escenario 1 y 2	162
Tabla 44 Desarrollo del caso 2 en escenario 1 y 2	163
Tabla 45 Desarrollo del caso 3 en escenario 1 y 2	164
Tabla 46 Desarrollo del caso 4 en escenario 1 y 2	164
Tabla 47 Desarrollo del caso 5 en escenario 1 y 2	165
Tabla 48 Ratios Financieros comparativos escenario 1 y 2	169

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1. Naturaleza de los Activos Intangibles a partir de principios de naturaleza según Aristóteles. (García et al.2010, p.19).....	6
Figura 2. Procesos componentes del análisis de negocios. (Wild, Subramanyam, & Hasley, 2007, p.4).....	32
Figura 3. Línea del tiempo del sector farmacéutico. (Produce, 2015, p.139).....	48
Figura 4. Índice de precios al por mayor del sector farmacéutico. Variación porcentual. (PRODUCE, 2015, p. 25).....	50
Figura 5. (Ministerio de la Producción, 2015, p.141).....	51
Figura 6. Etapas del proceso de generación de medicamentos. (Produce, 2015, p.41).....	53
Figura 7. Gráfico de distribución de frecuencia de la pregunta 1. Elaboración propia.	91
Figura 8. Gráfico de distribución de frecuencia de la pregunta 2. Elaboración propia.	92
Figura 9. Gráfico de distribución de frecuencia de la pregunta 3. Elaboración propia.	93
Figura 10. Gráfico de distribución de frecuencia de la pregunta 4. Elaboración propia.	94
Figura 11. Gráfico de distribución de frecuencia de la pregunta 5. Elaboración propia.	95
Figura 12. Gráfico de distribución de frecuencia de la pregunta 6. Elaboración propia. ...	96
Figura 13. Gráfico de distribución de frecuencia de la pregunta 7. Elaboración propia.	97
Figura 14. Gráfico de distribución de frecuencia de la pregunta 8. Elaboración propia.	98
Figura 15. Gráfico de distribución de frecuencia de la pregunta 9. Elaboración propia.	99
Figura 16. Gráfico de distribución de frecuencia de la pregunta 10. Elaboración propia.	100
Figura 17. Gráfico de distribución de frecuencia de la pregunta 11. Elaboración propia.	101
Figura 18. Gráfico de distribución de frecuencia de la pregunta 12. Elaboración propia.	102
Figura 19. Gráfico de distribución de frecuencia de la pregunta 13. Elaboración propia.	103
Figura 20. Gráfico de distribución de frecuencia de la pregunta 14. Elaboración propia.	104
Figura 21. Gráfico de distribución de frecuencia de la pregunta 15. Elaboración propia.	105
Figura 22. Gráfico de distribución de frecuencia de la pregunta 16. Elaboración propia.	106
Figura 23. Gráfico de distribución de frecuencia de la pregunta 17. Elaboración propia.	107
Figura 24. Gráfico de distribución de frecuencia de la pregunta 18. Elaboración propia.	108
Figura 25. Gráfico de distribución de frecuencia de la pregunta 19. Elaboración propia.	109
Figura 26. Gráfico de distribución de frecuencia de la pregunta 20. Elaboración propia.	110
Figura 27. Gráfico de distribución de frecuencia de la pregunta 21. Elaboración propia.	111
Figura 28. Gráfico de distribución de frecuencia de la pregunta 22. Elaboración propia.	112
Figura 29. Gráfico de distribución de frecuencia de la pregunta 23. Elaboración propia.	113

Figura 30. Gráfico de distribución de frecuencia de la pregunta 24. Elaboración propia.	114
Figura 31. Gráfico de distribución de frecuencia de la pregunta 25. Elaboración propia.	115
Figura 32. Organigrama de Laboratorio Marbe S.A.C. Elaboración propia.	117
Figura 33. Estado de Situación Financiera de Laboratorio Marbe S.A.C. Elaboración propia.	120
Figura 34. Estado de Resultados de Laboratorio Marbe S.A.C. Elaboración propia.	121
Figura 35. Estado de Situación Financiera con la adición de los cinco casos del escenario 1. Elaboración propia.	142
Figura 36. Estado de Resultados con la adición de los cinco casos del escenario 1. Elaboración propia.	143
Figura 37. Estado de Situación Financiera con la adición de los cinco casos del escenario 2. Elaboración propia.	144
Figura 38. Estado de Resultados con la adición de los cinco casos del escenario 2. Elaboración propia.	145
Figura 39. Ratios Financiero antes y después del escenario1. Elaboración propia.	146
Figura 40. Análisis del Sistema DuPont del saldo inicial y escenario 1.	147
Figura 41. Ratios Financieros con el Escenario 2. Elaboración propia.	148
Figura 42. Análisis del Sistema DuPont del saldo inicial y escenario 2.	149
Figura 43. Estado de Situación Financiera comparativa entre los escenarios 1 y 2. Elaboración propia.	167
Figura 44. Estado de Resultados comparativo entre Escenario 1 y 2. Elaboración propia	168
Figura 45. Análisis de Sistema DuPont comparativo.	171
Figura 46. Cálculo del EBITDA de forma comparativa entre los saldos iniciales y los escenarios 1 y 2. Elaboración propia	172
Figura 47. Cálculo del EBITDA/Ventas de forma comparativa entre los saldos iniciales y los escenarios 1 y 2.	173
Figura 48. <i>Cálculo del EVA de forma comparativa entre los saldos iniciales y los escenarios 1 y 2</i>	174
Figura 49. Determinación de la Renta Neta Imponible y el Impuesto a la Renta anual 2018 comparativo. Elaboración propia.	177
Figura 50. Determinación de renta anual del saldo inicial. Elaboración propia.	179
Figura 51. Determinación del impuesto a la renta diferido del escenario 1. Elaboración propia.	180

Figura 52. Determinación del impuesto a la renta corriente del escenario 1. Elaboración propia.....	181
Figura 53. Registro contable del impuesto a la renta corriente y diferido Escenario 1. Elaboración propia.....	181
Figura 54. Cálculo del impuesto a la renta mediante PDT Renta Anual Escenario 1. Elaboración propia.....	181
Figura 55. Determinación del Impuesto a la Renta Diferido Escenario 2. Elaboración propia.	182
Figura 56. Determinación del Impuesto a la Renta Neta del escenario 2. Elaboración propia.	183
Figura 57. Registro contable del impuesto a la renta corriente y diferido Escenario 2. Elaboración propia.....	183
Figura 58. Impuesto a la renta mediante PDT Renta Anual del escenario 2 Elaboración propia.	183
Figura 59. Cálculo de la base imponible del ITAN en los saldos iniciales y escenario 1 y 2	184
Figura 60. Determinación del impuesto ITAN para saldos iniciales y escenario 1 y 2. Elaboración propia.....	185

INTRODUCCION

Los activos intangibles son recursos que poseen las empresas y en los últimos años han adquirido mayor relevancia en la generación de valor y en el otorgamiento a la empresa de ventaja competitiva, pues permite la reducción de costos, la creación de nuevos productos (tras seguir un proceso de investigación y desarrollo), el valor agregado a productos y servicios (por el prestigio de la marca al producto o servicios), el aumento de la productividad, posicionamiento en el mercado, mayor rentabilidad, entre otras ventajas competitivas.

Los activos intangibles de acuerdo a la norma contable NIC 38 Activos intangibles, deben cumplir conjuntamente criterios y poseer naturaleza inmaterial, sin embargo esta característica dificulta su reconocimiento y medición, además que en las últimas décadas los activos intangibles han cobrado nuevas dimensiones siendo la investigación, innovación, armonía al interior de la organización, las buenas relaciones con clientes, proveedores, con entidades del sistema financiero, las buenas relaciones con el entorno y la comunidad entre otros.

Entonces es imprescindible una adecuada aplicación de la NIC 38 pues se debe analizar los criterios que establece la norma y adecuar políticas para identificar, reconocer, medir y revelar los activos intangibles de manera tal que se identifiquen para una mejor decisión de inversión, control, gestión y no se caiga en sub o sobre valoraciones que impacten de manera errónea en el resultado económico y financiero.

Realizamos la investigación en el sector farmacéutico, que a nivel mundial es quién más invierte en innovación, investigación y desarrollo. En el Perú, según la encuesta de innovación de la industria manufacturera 2015 del INEI, el 66% de empresas de la industria farmacéutica invierte en innovación, siendo superior a otras ramas industriales, y la inversión representa el 1.8% del total invertido por la manufactura, lo cual es poco significativo y hace que en nuestro país el sector farmacéutico tenga un escenario diferente en cuanto a innovación. Sin embargo, la importancia del sector farmacéutico radica en la fabricación de medicamentos que contribuyen a mejorar la salud y calidad de vida de la población. Además, la industria farmacéutica como sector económico aporta el 1.5% al PBI nacional, genera 23 mil puestos de trabajos formales de forma directa, posee bajos índices de informalidad

laboral según INEI y es un sector líder en el Perú en cuanto a certificación de calidad de sus procesos y en productividad según José Enrique Silva, presidente de la Asociación de Industrias Farmacéuticas Nacionales ADIFAN.

Por tanto, en este trabajo de investigación tenemos como objetivo general determinar el impacto financiero y tributario de la NIC 38 Activos Intangibles en empresas dedicadas a la fabricación de productos farmacéuticos, sustancias químicas medicinales y productos botánicos de uso farmacéutico en el distrito de Ate, año 2018.

1 CAPÍTULO I: MARCO TEÓRICO

1.1 Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 38: Activos Intangibles

1.1.1 Normas Internacionales de Información Financiera

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF, IFRS por sus siglas en inglés) son normas contables que reglamentan criterios para el reconocimiento, medición, presentación e información a revelar de los hechos económicos a informar en los estados financieros con propósito de información general. También, establecen criterios para transacciones, sucesos y condiciones especificándose por sectores industriales. (International Accounting Standards Committee Foundation., 2009)

La globalización ha impulsado a que la contabilidad y la información financiera sean “un lenguaje global de los negocios y el medio para que negocios, gobiernos, inversionistas y financistas puedan lograr su desarrollo sostenible e interrelacionarse como integrantes de una comunidad financiera global” (Arroyo, 2015, p.70).

El propósito de las NIIF es uniformizar la aplicación de normas contables de forma global de modo que la información financiera sea comparable, transparente y permita la toma de decisiones de usuarios de cualquier parte del mundo.

Las NIIF están compuestas por el Marco Conceptual para la Información Financiera; por las normas e interpretaciones que son aprobadas por la Junta de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB); y las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y sus interpretaciones (SIC), promulgadas por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC).

El Marco conceptual establece conceptos que intervienen en la preparación y presentación de los estados financieros. El alcance del marco conceptual es tratar el objetivo de los estados financieros, las características cualitativas de la información financiera útil; definición, reconocimiento y medición de los elementos de los estados financieros, y conceptos de capital y mantenimiento de capital. (International Accounting Standards Committee Foundation., 1989)

Las NIC son un conjunto de normas que establecen qué informar y la forma de registro para su presentación en los Estados Financieros. Burgos (2015) agrega que “son normas de calidad, cuyo objetivo es reflejar la esencia económica de las operaciones realizadas por el negocio y presentar una situación razonable de la empresa, en una fecha determinada” (p.65).

Las NIC cambiaron su denominación a NIIF. Ello surge ante la necesidad de armonizar la información por cambios a una economía globalizada. El cambio de NIC a NIIF radicó en pasar a un esquema diferente, basado en medición y reportes del desempeño financiero de ingresos obtenidos por los diversos tipos de transacciones. (Burgos, 2015).

Arroyo (2015) comenta que el cambio a NIIF se basa en pasar a “un esquema completamente diferente que se enfoca en paradigmas, donde el criterio del profesional contable tiene que ir más allá de una tendencia de cargos y abonos a un entendimiento global del conocimiento de las NIIF” (P.71). Además, presenta la siguiente tabla.

Tabla 1
Cambios a partir de la NIIF

Esquema Antiguo	Nuevo esquema
Preparación y presentación de estados financieros apalancado en el a) Mantenimiento del capital b) Reconocimiento de ingresos	Medición presentación de reportes sobre el desempeño financiero centrado en: a) la utilidad o ingresos provenientes de diversos tipos de transacciones b) los cambios en el flujo de efectivo
Cambios en: costo histórico partida doble periodo contable general aceptación base(soporte) legal cumplimiento formal relación deudor – acreedor evidencia documental registro	valor razonable (fair value) Xbrl Continuos debido proceso base (soporte) financiero – análisis accionistas, trabajadores, clientes, proveedores (stakeholders) evidencia electrónica análisis
Información sobre: a) la situación financiera	Información sobre: a) situación financiera b) desempeño o rendimiento financiero flujos de efectivo que permiten la evaluación de la gestión de los administradores

Nota: Se ha realizado una comparación sobre cambios a partir de la NIIF. (Arroyo, 2015, p.71).

El IASB, se estableció en el 2001 como parte de la Fundación del Comité de Normas Internacionales (Fundación IASC). Ambas fundaciones tienen como objetivos; primero, desarrollar normas de carácter global, que requieran de información de calidad, transparente

y comparable en los estados financieros, que facilite a sus usuarios tomar decisiones económicas. Segundo, promover el uso de las normas en los Estados Financieros con propósito de información general. Tercero, cumplir con los objetivos anteriores teniendo en cuenta las necesidades de las pequeñas y medianas entidades y de economías emergentes. Por último, concordar las normas contables nacionales, las Normas Internacionales de contabilidad y las Normas de Información Financiera.(International Accounting Standards Committee Foundation., 2009)

1.1.2 Antecedentes

García y Londoño (2010), en el artículo “Activos intangibles empresariales: su naturaleza e importancia para las organizaciones de hoy” de la revista Libre Empresa, analizan la naturaleza del activo intangible, su clasificación y comportamiento dentro de la organización. Primero, conceptualizan el activo intangible por la proliferación de términos similares para referirse a fuentes capaces de generar beneficios económicos futuros tales como recursos intangibles, capital intelectual y otros. Utilizan de referencia la definición de Activo descrita en El Marco Conceptual y la definición de Activo Intangible de la NIC 38 y comentan “con claridad se establece que un activo intangible es un recurso que, además de ser plenamente identificable, tiene la probabilidad de generar beneficios económicos futuros; la empresa ejerce el control absoluto sobre esos beneficios” (p.15)

García y Londoño (2010) recalcan la capacidad del control para distinguir al activo intangible del recurso intangible como los recursos humanos, responsabilidad social y otros, que evidentemente contribuyen al crecimiento de la empresa, pero de los que no se tiene control absoluto. Así, definen los activos intangibles empresariales:

Los activos intangibles empresariales pueden definirse como aquellos derechos y privilegios, que hacen parte de las organizaciones económicas y que contribuyen a la generación de valor y son una fuente de beneficios económicos presentes y futuros, están relacionados con el capital intelectual y las relaciones internas y externas en el desarrollo de su objeto social. (García y Londoño, 2010, p.16)

Por otro lado, para la comprensión de conceptos es importante identificar su naturaleza, su esencia y su realidad porque ello es un punto de partida que permite entender y agrupar las características del concepto de estudio, de modo que se pueda encontrar una metodología de valuación. De acuerdo a la realidad de los activos intangibles los autores identifican una

naturaleza económica, naturaleza contable, naturaleza legal y naturaleza inmaterial. La naturaleza económica de los activos intangibles se relaciona entre los costos de su adquisición e ingresos que generan su acreencia. La naturaleza contable comprende procesos para cumplir con el objetivo de información de los hechos económicos. La naturaleza legal, que inmersa en su marco de legalidad, otorgan derechos y responsabilidades a las partes intervinientes. La naturaleza inmaterial es la carencia de su apariencia física y se relaciona con la innovación, creación y otros. (García et al.2010)

Respecto a la naturaleza del activo intangible, García et al. (2010) presentan el siguiente gráfico:

Figura 1. Naturaleza de los Activos Intangibles a partir de principios de naturaleza según Aristóteles. (García et al.2010, p.19)

Duarte, Pérez y Camuñez (2012) en el artículo “Estudio de los gastos de I+D: un análisis empírico en el sector del automóvil” de la revista Estudios Gerenciales, realizan una investigación que contrasta la fiabilidad y relevancia de la información económica financiera debido a la diferencia existente entre la información y la necesidad de información de los usuarios, y al que muchos autores atribuyen al importe de los activos intangibles generados internamente, incluyendo los gastos por I +D, que no son reconocidos como activos contablemente. Los autores emplean el análisis empírico, cuyo objetivo general es conocer si para un inversionista es relevante el valor en I+D para valorar una compañía. Su muestra compone empresas que cotizan en el mercado de valores de Estados Unidos y de Reino Unido, donde todos ellos reconocen los importes de I+D como gastos. El sector evaluado es Automóvil y componentes, puesto que son sectores con altos niveles de inversión en I+D. Tras la investigación los autores encuentran una relación negativa entre el I+D y el valor del mercado que se explica por el grado de incertidumbre de la factibilidad de un proyecto de I+D en periodo corriente, y ello permite concluir que los inversionistas del sector Automóvil y Componentes no consideran los gastos de I+D corriente como una inversión generadora de renta futuras.

Rubio, Rodríguez y Maroto (2013), en un artículo de la Revista de Métodos Cuantitativos para la Economía y la Empresa, parten de la importancia de los intangibles en la creación de valor de las empresas, especialmente en sectores como el farmacéutico y biotecnológico, que el hecho de mostrar su capacidad de innovación le generaría valor, sin embargo, la norma contable establece criterios que limitan el reconocimiento y valoración de los activos intangibles de las empresas.

Rubio et al. (2013) toman de muestra los precios pagados por compra y venta de empresas del sector farmacéutico y biotecnológico en el mercado español. Primero, analizan el comportamiento del ratio precio-valor en libros. Segundo, mediante un modelo de regresión evalúan la relevancia de las partidas contables, identificando si son tangibles o intangibles. Finalmente, mediante un modelo de regresión realizan la estimación financiera sobre el valor de las compañías en función a su capacidad de generar flujo de caja. En el estudio, las empresas que cotizan en la bolsa tienen un valor promedio de 796 millones de euros y equivale en 20 veces del importe pagado de las empresas que no cotizan. Los intangibles en registros contables de empresas que cotizan asciende a 136, 4 millones de euros y representa el 17% promedio pagado; el tangible, el 11 %; el activo circulante y financiero el 21,2%,

mientras que en empresas que no cotizan, los importes de sus intangibles alcanzan el 6.5% del importe pagado.

Los resultados obtenidos conducen a Rubio et al. (2013) a plantear que las industrias intensivas en intangibles, como la farmacéutica y la biotecnológica, y todas las empresas independientemente de su tamaño u otras características, aporten información adicional sobre su capacidad de generar utilidades y beneficios futuros, es decir, sobre las opciones de crecimiento provenientes de su actividad investigadora y de desarrollo de nuevos productos. La información adicional se podría hacer a través de un informe de capital intelectual, que se aporte al registro mercantil junto con las cuentas anuales; este informe debería contener no solo información detallada de la naturaleza, costos y precios de los activos intangibles que posee o se encuentran en fase de desarrollo, así como la política de activación llevada cabo, como indica hoy la normativa, sino también una estimación de la generación futura de rentabilidades y del riesgo que la misma incorpora, para finalmente, determinar su valor razonable. Estas magnitudes se podrían calcular a través de los mismos métodos de valoración que se usan para la determinación del precio de los activos intangibles en combinaciones de negocios. Asociaciones como la American Institute of CPAs, que aglutina al mayor número de profesionales de la contabilidad y la auditoría a nivel mundial, han publicado recomendaciones y guías básicas con esta finalidad.

Plata (2005) en el artículo “Valoración de activos intangibles, la nueva riqueza de las empresas” de la Revista de Derecho de la Universidad del Norte en Colombia, parte de cómo los cambios de la economía propiciados por los avances científicos, tecnológicos, las comunicaciones y la facilidad al acceso de la información conlleva a la necesidad de adecuar la legislación y los acuerdos internacionales para que se atienda a las características de la economía actual. En ese sentido, es de importancia la protección a la propiedad intelectual y las normas relacionadas a la regulación, cuando se concede a terceros el uso de patentes, marcas, etc.

Plata (2005) analiza que, en las últimas dos décadas, se han reforzado tres factores que han redefinido los procesos en el mercado, que generan una nueva óptica de los factores productivos y la forma de obtención del beneficio económico. La primera, la tendencia de la globalización que condujo a los acuerdos comerciales entre estados, luego entre productores y empresas, facilitando a diversificar los productos a comercializar, reduciendo los costos y

ampliando el mercado. Segundo, el desarrollo científico, tecnológico e innovaciones notables en los sectores de comunicaciones, transportes y servicios públicos como la electricidad que propició políticas de economía de libre mercado. Por último, el internet que ha permitido captar mayor mercado para las empresas, nuevas formas de hacer publicidad y, en general, nuevas formas de hacer negocios. Estos factores han orientado a las empresas hacia la inversión en intangibles, como en innovación tecnológica, inversión en aquello que le genera ventaja competitiva y la protección de ellos (derechos legales), captar profesionales altamente capacitados y otros.

Plata (2005) indica que el auge de inversión en intangibles conlleva a abordar desde:

“La regulación jurídica sobre propiedad intelectual y propiedad industrial, que busca proteger los derechos patrimoniales de autores, inventores, comerciantes y en general de sus titulares, y la regulación para los sistemas de información contable y financiera, que da cuenta del valor de las empresas, sus activos y los beneficios o pérdidas que generan” (p. 147)

Plata (2005) destaca la importancia que han adquirido las marcas, debido a que es un elemento que distingue a un producto o servicio de sus similares. Por lo tanto, proteger sus signos distintivos es una necesidad para la empresa.

Por otro lado, Plata (2005) analiza si la información contable es suficiente y adecuada para todos sus usuarios. Por lo que revisa las características que indica la norma contable para reconocerse como un activo, siendo la identificabilidad, control del recurso y existencia de beneficios económicos futuros. Sin embargo, algunos intangibles no se pueden valorizar confiablemente o no cumplen con todos los requisitos de la norma, debiendo considerarse como gasto en el periodo en que se incurren. Pero recalca que los cambios de la economía han incidido de que el mercado de los activos intangibles crezca tales como la marca, las patentes, las franquicias, los sistemas operativos y otros.

Plata (2005) concluye, en primer lugar, que los bienes intangibles “han adquirido gran relevancia en los últimos años, como fruto de la globalización de la economía, los adelantos tecnológicos y el auge de la Internet”. Por otro lado, “las normas contables no son suficientes para recoger la información real acerca del valor real y la riqueza que generan las inversiones en intangibles y que, por tanto, están dejando de ser útiles para los actores económicos”.

Valencia Rodriguez (2006), en el artículo “Los Intangibles y el crecimiento económico” de la revista Entramado, analiza la importancia del activo intangible. El desarrollo tecnológico, las comunicaciones, la globalización de los últimos años han influido en que las empresas deban replantear sus estrategias organizacionales a fin de desarrollar su ventaja competitiva. Es así que los elementos intangibles podrían convertirse en activos estratégicos que otorguen competencias distintivas a la organización, tal como los recursos de capital humano conformado por las experiencias, conocimientos, motivación, capital social que compone la capacidad del individuo de establecer relaciones para acceder a mayor información y recursos. Es de suma importancia el desarrollo de la habilidad de los recursos humanos para la competitividad y cabe preguntarse cuánto se contribuye y hacia dónde dirigir su formación para crear y mantener como capital de la organización.

Pérez (2013), en la revista Saber Ciencia y Libertad, revisa métodos para contabilizar los activos intangibles, para incorporar el capital intelectual en la información contable, de forma tal que se genere mayor valor para la empresa. Recoge definiciones de activos intangibles y considera que el concepto de activo intangible, mencionado en la norma como aquel que no tiene existencia física, es incompleta porque existen otros activos sin dimensiones físicas que no son intangibles, tal como servicios pagados por anticipados. Asimismo, concuerda que el conocimiento genera ventaja competitiva y cita la definición de capital intelectual:

“(lo que) una compañía sabe, lo que genera una línea de competitividad para ella; más concretamente, capital intelectual es el conjunto de componentes intangibles (conocimiento, información, propiedad intelectual, experiencia) que se pueden poner en uso para crear riqueza” (Stewart, 1997 Citado en Saber ciencia y libertad).

Pérez (2013) cita modelos de medición y valoración del capital intelectual, propuestos por diferentes autores, pero no se define un modelo estándar que refleje la diferencia existente entre el valor de mercado y el valor en libros. Considera que existen intereses por valorizar el capital intelectual porque genera ventaja competitiva que debe reflejarse en el valor de la empresa.

Pérez (2013) expresa la necesidad de contabilizar el capital intelectual al mencionar:

“Es imperativo una contabilización real de los activos intangibles, donde se incluyan de forma acertada los correspondientes al capital intelectual, pues esto no sólo

permite reflejar una información financiera fidedigna, elevar el valor de la empresa (garantías reales), sino también beneficiar a otros sectores como el financiero y el tributario.” (p.157)

Finalmente, Pérez (2013) menciona la importancia de adjuntar información complementaria relacionada al activo intangible para que sea de utilidad en la toma de decisiones.

En cuanto a las actividades de investigación y desarrollo que se encuentran en el ámbito de la aplicación de la NIC 38, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo – OCDE define y establece criterios para identificar actividades de investigación y desarrollo.

Para que la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) pueda promover políticas económicas dentro de sus países miembros es necesario que trabajen en la obtención, análisis, comparación, etc. de datos con la finalidad de elaborar información estadística importante que les permita establecer tendencias para la mejora económica. La recopilación de datos se realiza bajo indicadores y uno de ellos es la investigación y desarrollo. En Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (2015) se señala que:

La I+D (investigación y desarrollo experimental) comprende el trabajo creativo y sistemático realizado con el objetivo de aumentar el volumen de conocimiento (incluyendo el conocimiento de la humanidad, la cultura y la sociedad) y concebir nuevas aplicaciones a partir del conocimiento disponible (p. 47).

OCDE (2015) señala que para clasificar una actividad como I+D es necesario cumplir de forma simultánea con cinco criterios básicos:

a) Orientada a nuevos descubrimientos (novedosa)

Sobre este criterio se menciona que el objetivo de un proyecto de I+D es crear nuevo conocimiento que deben adaptarse a su sector y genere nuevos avances al conocimiento.

Además, menciona que aquellas actividades que se llevan a cabo para copiar, imitar o reproducir con ingeniería inversa como medio para adquirir conocimiento no se encuentran incluidas, ya que este conocimiento no es nuevo.

b) Se basa en conceptos e hipótesis originales y que no resulten obvios (creativa)

El objetivo de un proyecto de I+D es el de que en base a nuevos conceptos o ideas se mejore el conocimiento ya existente.

Las actividades o cambios rutinarios están excluidos del I+D, pero si estos incluyen nuevos métodos desarrollados para llevar a cabo tareas comunes si se pueden incluir, previamente haber confirmado que cumplen los demás criterios.

c) Existe incertidumbre con respecto al resultado final (incierto)

Un proyecto de I+D siempre presenta un grado alto de incertidumbre desde su inicio ya que ni el costo, ni el tiempo como ejemplo no se pueden determinar de forma precisa, incluso no hay certeza si se logrará o no el objetivo esperado.

d) Estar planeada y presupuestada (sistemática)

La innovación (es decir el resultado) del proyecto de I+D no es cuestión de la suerte ni el azar, por el contrario, es una actividad formal que se lleva de forma sistemática, esto significa que se desarrolla en base a un plan y llevando un control de los procesos y resultados.

e) Da lugar a resultados que podrían reproducirse (transferible y/o reproducible)

Como se planteó en la definición el objetivo de la I+D es la de aumentar los conocimientos ya existentes es por ello que los resultados no pueden quedarse en las mentes de los investigadores ya que correrían el riesgo de perderse.

Los procesos y los resultados deben quedar registrados para que otros investigadores puedan usarlos en otros proyectos.

OCDE (2015) señalan que existen tipos de investigación y desarrollo:

i. Investigación básica, consiste en trabajos experimentales o teóricos con la finalidad de adquirir nuevos conocimientos, pretende formular y comprobar hipótesis, teorías o leyes acerca de eventos observables, sin otorgarles aplicación práctica. En este tipo de investigación se espera que el investigador tenga cierta libertad de establecer objetivos. Las empresas del sector privado pueden realizar investigación básica, a pesar de que no se llegue a aplicar comercialmente a corto plazo.

La investigación básica se desdobra en dos subtipos:

La investigación básica pura, este tipo de investigación se lleva a cabo para lograr avances en conocimientos sin buscar beneficios económicos o sociales, además no se realiza esfuerzos para aplicar los resultados a los problemas.

La investigación básica orientada, esta se lleva a cabo con la finalidad de que producirá una gran base de conocimientos que sirvan como base para solucionar problemas tanto en el presente como en el futuro.

ii. Investigación aplicada, su campo de acción es sobre trabajos originales para la adquisición de nuevos conocimientos y está dirigida hacia un objetivo específico práctico. La finalidad es determinar posibles usos a los resultados de la investigación básica o para determinar nuevas formas o métodos de alcanzar el objetivo específico.

La investigación aplicada se lleva a cabo para identificar los posibles usos de los resultados de la investigación básica, o también sirven para determinar nuevas formas de lograr los objetivos específicos predeterminados. En este tipo de investigación se aplica todos los conocimientos que existan con la finalidad de solucionar problemas específicos.

La investigación aplicada desarrolla ideas y las transforma en algo operativo. Las aplicaciones del conocimiento surgido de la investigación aplicada se suelen proteger mediante instrumentos de propiedad intelectual, incluyendo la confidencialidad.

iii. Desarrollo experimental, consiste en realizar trabajos sistemáticos basados en los conocimientos adquiridos de la investigación aplicada orientadas a la fabricación de nuevos productos o procesos, o a mejorar productos o procesos que ya existen.

El desarrollo de nuevos productos o procesos serán considerado desarrollo experimental si cumplen con los criterios para ser identificados como investigación y desarrollo planteados con los criterios mencionados en el punto anterior.

Es importante no confundir el desarrollo de un producto con el desarrollo experimental. El desarrollo de un producto está referido desde la formulación de la idea hasta la comercialización en el mercado, mientras que el desarrollo experimental es solo la fase en el que el conocimiento se pone a prueba el potencial de las aplicaciones específicas que conduzcan a un final exitoso. La etapa de desarrollo experimental concluye cuando deja de cumplir los criterios de investigación y desarrollo.

1.1.3 NIC 38 Activos Intangibles

La Norma Internacional de Contabilidad 38: Activos Intangibles (NIC 38) sustituye a la norma anterior aprobada en 1998 y su aplicación se efectuará a partir de la adquisición de activos intangibles en una combinación de negocios de fecha a partir del 31 de marzo de 2004. Asimismo, la aplicación de demás activos intangibles para los ejercicios anuales que comiencen a partir del 31 de marzo de 2004. (NIC 38, 2004)

Razones para la revisión de la NIC 38

La revisión de la NIC38 tuvo por objetivo “mejorar la calidad, a la vez que procurar la convergencia internacional, en la contabilización de las combinaciones de negocios y la consecuente contabilización de la plusvalía comprada y los activos intangibles adquiridos en combinaciones de negocios”. (NIC 38, 2004,IN2)

Definición de Activo intangible

El Activo intangible es un activo identificable de carácter no monetario y sin apariencia física. (NIC 38, 2004,10)

Criterios que debe cumplir un activo intangible:

- Identificabilidad

Un activo intangible debe ser identificable para distinguirse de la plusvalía. La plusvalía se reconoce en una combinación de negocios y representa la capacidad de obtener beneficios económicos futuros que proviene de la sinergia del conjunto de activos adquiridos que individualmente no son identificables ni hayan sido reconocidos en los estados financieros. (NIC 38, 2004,11)

Menciona la norma en el párrafo 12 que un activo es identificable si:

- (a) es separable, es decir, es susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, transferido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con un contrato, activo identificable o pasivo con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga la intención de llevar a cabo la separación; o

(b) surge de derechos contractuales o de otros derechos de tipo legal, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.

- Control

La entidad controlará el activo siempre que tenga la capacidad de obtener beneficios económicos futuros y de restringir el acceso a terceros del beneficio. Esta capacidad de control de beneficios económicos de un activo intangible se deriva principalmente de derechos de tipo legal exigibles ante tribunales. (NIC 38, 2004,13)

Los conocimientos técnicos y de mercado permiten obtener beneficios económicos futuros, de modo que para que la entidad ejerza control sobre los beneficios podría valerse de derechos legales tales como la propiedad intelectual, obligación legal de confidencialidad de los empleados entre otros. (NIC 38, 2004,14)

- Beneficios económicos futuros

Comprenden como beneficios económicos futuros los ingresos por actividades ordinarias de las ventas del producto o servicio, los ahorros de costos y otros rendimientos beneficios del uso del activo intangible. (NIC 38, 2004,17)

La norma menciona una serie de ejemplos de recursos intangibles tales como “el conocimiento científico o tecnológico, el diseño e implementación de nuevos procesos o nuevos sistemas, las licencias o concesiones, la propiedad intelectual, los conocimientos comerciales o marcas (incluyendo denominaciones comerciales y derechos editoriales)”, etc. (NIC 38, 2004,10). Estos deben ser evaluados para definirse como activos intangibles y si cumplen con los criterios de identificabilidad, control y beneficio económico futuro.

Contar con personas altamente capacitadas podría elevar el nivel competitivo de la entidad y la posibilidad de obtención del beneficio futuro, sin embargo, los gastos incurridos en la formación del personal no cumplirán con la definición de activo intangible, siempre que la entidad no ejerza control absoluto, en este caso, la permanencia del trabajador. (NIC 38, 2004,15)

Las formas que pueden adoptar los intangibles se agrupan en 6 categorías:

1. Relacionados con el marketing: marcas comerciales, nombres comerciales, marcas de servicio, marcas colectivas, cabeceras de periódicos, dominios de internet y acuerdos de no competencia.
2. Relacionados con clientes: listas de clientes, cartera de pedidos, contratos con clientes y operaciones relacionadas con clientes y relaciones con clientes no contractuales.
3. Relacionados con las artes: obras de teatro, óperas, ballets, obras literarias, obras musicales, cuadros, fotografías, vídeos y material audiovisual.
4. Relacionados con contratos: contratos de licencia y cánones, contratos publicitarios, contratos de servicios y suministros, contratos de arrendamiento, contratos de franquicia, derechos de emisión y contratos laborales.
5. Relacionados con la tecnología: patentes, secretos comerciales, bases de datos y software informático.
6. Goodwill. (PWC, 2009,p.4)

1.1.3.1 Objetivo

El objetivo de la NIC 38 es prescribir el tratamiento contable de los activos intangibles que no estén contemplados específicamente en otra norma. La NIC 38 requiere que las entidades reconozcan un activo intangible si, y sólo si, se cumplen ciertos criterios. La Norma también especifica cómo determinar el importe en libros, y exige revelar información específica sobre estos activos.

1.1.3.2 Alcance

La norma contable exceptúa su aplicación en casos : el activo intangible se traten en otras normas, activos financieros definidos en la NIC 32: Instrumentos Financieros, reconocimiento y medición de activos referidos en NIIF 6: Exploración y Evaluación de Recursos Minerales, y desembolsos para desarrollo y extracción de minerales y otros recursos no renovables similares.(NIC 38, 2004,2)

No será de aplicación la NIC 38 en caso otra norma trate de forma específica del activo intangible. La norma menciona ejemplos:

- (a) Activos intangibles mantenidos por la entidad para su venta en el curso ordinario de sus actividades (véase la NIC 2 Inventarios).
- (b) Activos por impuestos diferidos (véase la NIC 12 Impuesto a las Ganancias).
- (c) arrendamientos de activos

intangibles contabilizados de acuerdo con la NIIF 16 Arrendamientos. (d) Activos que surjan por beneficios a los empleados (véase la NIC 19 Beneficios a los Empleados). (e) Activos financieros tal como se define en la NIC 32. El reconocimiento y la medición de algunos activos financieros están cubiertos por la NIIF 10 Estados Financieros Consolidados, en la NIC 27 Estados Financieros Separados, y en la NIC 28 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos. (f) Plusvalía adquirida en una combinación de negocios (véase la NIIF 3 Combinaciones de Negocios). (g) Contratos dentro del alcance de la NIIF 17 Contratos de Seguros. (h) Activos intangibles no corrientes (o incluidos en un grupo de activos para su disposición clasificados como mantenidos para la venta) de acuerdo con la NIIF 5 Activos No Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Descontinuadas. (i) Activos que surgen de contratos con clientes que se reconocen de acuerdo con la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes. (NIC 38, 2004,3)

Los activos intangibles pueden estar contenidos en un soporte físico como un CD (en caso de softwares), o documento legal (en casos de licencias, patentes, registros sanitarios), por lo cual se debe evaluar los elementos tangibles o intangibles de un activo para determinar si se aplicará la NIC 16 Propiedades Plantas y Equipos o la presente NIC. Tal es el caso de un programa informático que forma parte de un ordenador, si es indispensable para su funcionamiento será tratado como elemento de propiedad planta y equipo. Si el programa informático no constituye parte integrante de equipo será tratado como un activo intangible. (NIC 38, 2004,4)

Es de aplicación esta norma en casos de desembolsos por gastos de publicidad, formación de personal, gastos pre operativos de la entidad, por actividades de investigación y desarrollo. Este último, tiene un componente intangible constituido por el conocimiento, que si bien puede tener apariencia física como un prototipo no es lo esencial del activo. (NIC 38, 2004,5)

Los derechos de un arrendatario por contratos de concesión o licencia en casos de película, grabaciones de videos, de patentes, derechos, de autor, está incluido en el alcance de la norma y se excluyen de la NIIF 16. (NIC 38, 2004,6)

1.1.3.3 Reconocimiento inicial y medición

“Un activo intangible se reconocerá si, y sólo si: (a) es probable que los beneficios económicos futuros que se han atribuido al mismo fluyan a la entidad; y (b) el costo del activo puede medirse con fiabilidad “. (NIC 38, 2004,21)

La entidad evaluará la probabilidad de obtener flujos de beneficios económicos futuros proveniente del uso del activo intangible sobre la base de evidencias, otorgando mayor valoración a las fuentes externas. (NIC 38, 2004,23)

La norma menciona las formas de obtener un activo intangible en lo siguiente: Adquisición separada, adquiridos en una combinación de negocio, generados de forma interna, subsidiados por el estado.

- Adquisición separada

El costo de un activo adquirido de forma separada comprende el precio de adquisición neto de descuentos comerciales y rebajas, incluye también los aranceles de importación, impuestos no recuperables y otros costos directamente atribuibles para colocar en uso el activo. (NIC 38, 2004,27) Son ejemplos de costos atribuibles los honorarios de personal calificado para poner en uso el activo, costos que corroboren la operatividad adecuada del activo, etc. (NIC 38, 2004,28)

Respecto al costo, La Guía NIIF para directores 2017 / 2018 indica que “el costo es medido al valor razonable de lo que se paga, de modo que, si el pago se difiere más allá de los plazos normales de un crédito, el costo es el valor presente de pago en efectivo” (p.114).

El reconocimiento de los costos en importe de libros culmina una vez que el activo se encuentre en condiciones de ser utilizados según lo previsto por gerencia. En casos de operaciones accesorias que no son indispensables para disponer del uso del activo intangible, incurridas antes o después, se reconocen como resultado en el periodo, clasificándola como ingresos o gastos según corresponda. (NIC 38, 2004,31)

- Activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios

Un activo intangible obtenido en una combinación de negocios y que es identificable tendrá información confiable para la medición de su valor razonable. Además, tal activo intangible será separable si cuenta con un contrato relacionado, lo que permitirá su reconocimiento independiente al de la plusvalía en la misma partida contable. Se permite agrupar la

adquisición de los activos intangibles en un sólo activo para su reconocimiento siempre que los activos posean similar vida útil (*NIC 38, 2004,35-37*)

- Activos generados de forma interna

“Los activos de estructura interna son los procesos administrativos formales e informales, los métodos y procedimientos de trabajo, el software creado internamente, las bases de datos, I+D, los procesos de dirección y administración, así como la cultura empresarial” (Funes, 2010, p.47). Algunos de este tipo de activos se pueden proteger legalmente y reconocerse como activo intangible si cumple con los criterios de la norma.

Surgen dificultades al evaluar un activo intangible generado internamente, ocurre al determinar a partir de qué momento califica como activo identificable del que es probable que fluya beneficios económicos y al determinar los costos de forma fiable distinguiéndose de la plusvalía que se genera internamente. Por tanto, para evaluar si corresponde el reconocimiento del activo intangible, la entidad clasificará el proceso de generación del activo en fase de investigación y fase de desarrollo. De no poder distinguir una fase de la otra, todos los desembolsos incurridos serán considerados como si todo se tratara de la fase de investigación. (*NIC 38, 2004,51-53*)

Fase de investigación

En la fase de investigación la entidad no puede demostrar que el activo intangible generará beneficios económicos futuros, por tanto, los desembolsos se reconocen como gastos del periodo en el que se efectúen. (*NIC 38, 2004,54*)

Fase de desarrollo

El párrafo 57 de la norma menciona que un activo intangible como resultado de la fase desarrollo se reconocerá como tal si, y sólo si, se demuestra lo siguiente:

- (a) Técnicamente, es posible completar la producción del activo intangible de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta.
- (b) Su intención de completar el activo intangible en cuestión para usarlo o venderlo.
- (c) Su capacidad para utilizar o vender el activo intangible.

- (d) La forma en que el activo intangible vaya a generar probables beneficios económicos en el futuro. Entre otras cosas, la entidad debe demostrar la existencia de un mercado para la producción que genere el activo intangible o para el activo en sí, o bien, en el caso de que vaya a ser utilizado internamente, la utilidad del mismo para la entidad.
- (e) La disponibilidad de los adecuados recursos técnicos, financieros o de otro tipo, para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo intangible.
- (f) Su capacidad para medir, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo.

La entidad debe contar con recursos para finalizar, utilizar y obtener los beneficios económicos del activo intangible y puede demostrarlo mediante un plan de negocios, un plan de financiamiento por préstamos o de otra forma. (NIC 38, 2004,61)

El sistema de costos facilitaría a la entidad valorizar de forma fiable los costos del intangible desarrollado internamente como los sueldos, desembolsos incurridos para obtener el derecho de propiedad intelectual, licencias o durante el desarrollo de programas informáticos. (NIC 38, 2004,62)

1.1.3.4 Medición posterior

La medición posterior de los activos intangibles requiere de juicios y estimaciones, tales como la vida útil, si este es finita o indefinida, determinar el método de amortización, determinar el importe recuperable tras evaluar su deterioro, determinar si existe un mercado activo, determinar el valor residual y el valor razonable de los intangibles. (Guía NIIF para directores 2017/2018, p.116)

Modelo del costo

Posterior a su reconocimiento, se contabiliza al costo del activo intangible deduciendo la amortización acumulada e importe acumulado de pérdidas por deterioro del valor. (NIC 38, 2004,74)

Modelo de revaluación

Se contabiliza al valor razonable en el momento de revaluación, menos la amortización acumulada y el importe acumulado de pérdidas por deterioro del valor. Las revaluaciones se

determinarán con regularidad a fin de que el valor del importe de libros no difiera significativamente al final del periodo que se informa. (NIC 38, 2004,75)”Para los activos intangibles el valor razonable debe ser medido por referencia a un mercado activo. Puesto que los mercados activos para los activos intangibles son poco comunes, será raro que cualquier activo intangible sea revaluado”. (Guía NIIF para directores 2017/2018, p.115)

El modelo de revaluación se aplicará después del reconocimiento inicial al costo del activo. Aún, cuando solo una parte del costo se reconoce como intangible, al no cumplir el resto por no alcanzar a una etapa intermedia del proceso de producción, el modelo de revaluación alcanza a todo el activo. También es de aplicación a activos intangibles subvencionados por el gobierno. (NIC 38, 2004,77)

Si un activo intangible no pudiera ser revaluado por no existir un mercado activo, se contabilizará al costo menos la amortización acumulada e importe acumulado de pérdidas por deterioro del valor. (NIC 38, 2004,81)

Si no se pudiera continuar con la medición del valor razonable del activo se tomará la última revaluación menos la amortización acumulada y el importe acumulado de pérdidas por deterioro del valor. (NIC 38, 2004,82)

Que no sea posible revaluar un activo intangible puede ser indicio del deterioro y por tanto será de aplicación la NIC 36. (NIC 38, 2004,83)

En el párrafo 85 de la norma indica que el incremento de valor del activo intangible seguida de una revaluación se reconocerá en otro resultado integral y acumulado en el patrimonio en una cuenta de superávit de revaluación. “Sin embargo, el incremento se reconocerá en el resultado del periodo en la medida en que sea una reversión de un decremento por una revaluación del mismo activo reconocido anteriormente en el resultado del periodo”.

Vida útil

La vida útil de un activo puede ser finita o indefinida. Tiene vida indefinida cuando no hay un límite previsible en tiempo, periodos por el cual el activo generará beneficios económicos. (indefinido no significa infinito). Se trata de una vida finita cuando el periodo de uso del activo es limitado.

Solo se amortiza si la vida útil es finita. (NIC 38, 2004,89) Sin embargo, por los activos de vida útil indefinida, la entidad corroborará de forma periódica que efectivamente no haya hechos y circunstancias que modifique la vida útil del activo. (NIC 38, 2004,109)

El párrafo 90 de la norma menciona los factores a evaluar para determinar la vida útil de un intangible, entre los que menciona:

- (a) la utilización esperada del activo por parte de la entidad, así como si el elemento podría ser gestionado de forma eficiente por otro equipo directivo distinto;
- (b) los ciclos típicos de vida del producto, así como la información pública disponible sobre estimaciones de la vida útil, para tipos similares de activos que tengan una utilización parecida;
- (c) la incidencia de la obsolescencia técnica, tecnológica, comercial o de otro tipo;
- (d) la estabilidad de la industria en la que opere el activo, así como los cambios en la demanda de mercado para los productos o servicios fabricados con el activo en cuestión;
- (e) las actuaciones esperadas de los competidores, ya sean actuales o potenciales;
- (f) el nivel de los desembolsos por mantenimiento necesarios para conseguir los beneficios económicos esperados del activo, así como la capacidad y voluntad de la entidad para alcanzar ese nivel;
- (g) el periodo en que se controle el activo, si estuviera limitado, así como los límites, ya sean legales o de otro tipo, sobre el uso del elemento, tales como las fechas de caducidad de los arrendamientos relacionados con él; y
- (h) si la vida útil del activo depende de las vidas útiles de otros activos poseídos por la entidad.

Dado el avance tecnológico, los programas informáticos y otros activos intangibles son susceptibles a obsolescencias tecnológicas. Tal situación influye en la estimación de una vida útil corta, además, podría representar una disminución en los beneficios económicos futuros. (NIC 38, 2004,92)

La vida útil de un activo intangible que provenga de un derecho legal puede ser igual al tiempo de vigencia de su derecho, o menor dependiendo del periodo que la entidad espera utilizar el activo o mayor en caso haya una evidencia de que se pueda renovar sin que implique un costo significativo. (NIC 38, 2004,94)

Activos intangibles con vidas útiles finitas

- Periodo y método de amortización

El importe depreciable del activo intangible se distribuirá de forma sistemática durante su vida útil. La amortización inicia una vez que el activo se encuentre en la ubicación y en condiciones de operar. Cesa su amortización una vez el activo clasifique como mantenido para la venta, según la NIIF 5, o se realice su baja en cuentas. El método de amortización debe reflejar el patrón de consumo del activo debiendo ser medido de forma fiable, de lo contrario se optará por el método lineal de amortización. (NIC 38, 2004,97)

La amortización se reconocerá en el resultado del periodo. En casos de que el beneficio económico esté incorporado en la producción de otro activo, la amortización constituirá parte del costo del otro activo. (NIC 38, 2004,99)

- Valor residual

El valor residual del activo intangible con vida útil finita se supone nulo, a menos que se evidencie un compromiso de compra del activo al final de la vida útil, que exista un mercado activo y esto implica poder determinar el valor residual del mercado y que la existencia del mercado al final de la vida útil. (NIC 38, 2004,100)

El importe depreciable de un activo con vida útil finita se determina tras deducir su valor residual. Si este valor es mayor a cero indica la intención de la entidad de desprenderse del activo antes del término de su vida económica. (NIC 38, 2004,101)

La estimación del valor residual consta en estimar el importe recuperable de un activo, para lo cual toma precios referenciales de venta de activos que se encuentren al término de la vida útil y hayan operado en condiciones similares, a la fecha de estimación. El valor residual será revisado anualmente y el cambio de estimación se aplicará NIC 8 Políticas Contables Cambios en las Estimaciones Contables y Errores. (NIC 38, 2004,102)

1.1.3.5 Otras normas relacionadas

NIIF 3: Combinación de Negocios

La NIIF 3 tiene por objetivo mejorar la relevancia, fiabilidad y comparación de la información sobre combinaciones de negocios, en base a requerimientos establecidos en la que la entidad adquiriente deba reconocer y medir los activos identificables adquiridos, los pasivos y participaciones no controladas por la entidad adquirida; medir la plusvalía adquirida o ganancia proveniente de una adquisición ventajosa; y determinar qué información revelará a fin de que los usuarios evalúen la naturaleza y efectos de la combinación de negocios.

La combinación de negocios es una transacción en la que la entidad adquiriente obtiene el control de una o más entidades adquiridas. Si la entidad adquiere sólo una parte de activos que no formen un negocio, su reconocimiento lo realizará de forma individual y de acuerdo al activo o pasivo adquirido, a su valor razonable, a la fecha de adquisición. (NIIF 3, 2008,3)

La norma define a negocios como un conjunto integrado de actividades y activos susceptibles de ser dirigidos y gestionados con el propósito de proporcionar bienes o servicios a los clientes, que genera ingresos por inversiones (tales como dividendos o intereses) u otros ingresos de actividades ordinarias. (NIIF 3, 2008).

Una vez que se determine que la transacción es una combinación de negocios, se contabiliza bajo el método de adquisición, lo cual requiere:

- a) Identificación del adquiriente (entidad que obtiene el control)
- b) La fecha de adquisición, fecha en la cual la adquiriente obtiene el control de la empresa adquirida.
- c) Reconocimiento y medición de los activos identificables adquiridos, obligaciones asumidas y cualquier participación no controladora en la adquirida. El reconocimiento implica cumplir con las definiciones que establece el Marco Conceptual y debe separarse cada partida de la plusvalía.
- d) Reconocimiento y medición de la plusvalía o ganancia por adquisición en términos ventajosos.

Respecto a la plusvalía, la norma indica que es el excedente entre el apartado a) y b) del siguiente párrafo 32:

(a) Suma de:

(i) la contraprestación transferida medida de acuerdo con esta NIIF, que, generalmente, requiere que sea el valor razonable en la fecha de la adquisición

(ii) el importe de cualquier participación no controladora en la adquirida medida de acuerdo con esta NIIF; y

(iii) en una combinación de negocios llevada a cabo por etapas, el valor razonable en la fecha de adquisición de la participación anteriormente tenida por el adquirente en el patrimonio de la adquirida.

(b) el neto de los importes en la fecha de la adquisición de los activos identificables adquiridos y de los pasivos asumidos, medidos de acuerdo con esta NIIF.

Otra situación diferente a la plusvalía es la que se produce cuando la adquisición ocurre en términos muy ventajosos, es decir, el apartado b), del párrafo anterior, es menor a la suma del apartado a) (contraprestaciones e importes de participación no controladora en la entidad adquirida). La diferencia se reconocerá como ganancia en resultados a la fecha de adquisición. (*NIIF 3*, 2008,34)

El reconocimiento del activo intangible de la empresa adquirida se realizará de forma separada a la plusvalía, si cumple con la definición de activo identificable, que implica el criterio de separabilidad o el de legalidad contractual. Un activo es identificable si se basa en un derecho contractual aun no pudiendo ser separable. Ejemplo de ello, una entidad adquirida posee una patente, que mediante un contrato ha cedido una licencia de uso exclusivo a cambio de una contraprestación a un tercero. La patente y el contrato cumplen con el criterio de legalidad contractual para su reconocimiento independiente de la plusvalía, aún si no fue posible la venta por separado de la patente y el contrato de licencia de uso. (*NIIF 3*, 2008,B32).

La separabilidad es un criterio que ha sido definido en la NIC38, significa que el activo adquirido es capaz de ser separado, vendido, o intercambiado de forma individual respecto a otros activos. Se cumple con el criterio de separabilidad cuando exista evidencia en el mercado de poder intercambiar activos similares aun cuando la intención del adquirente no sea vender ni cederlo por cualquier otra forma de intercambio. (*NIIF 3*, 2008, B33)

El activo intangible de la entidad adquirida que individualmente no es separable, pero sí lo es junto a su contrato u otro activo identificable o pasivo que se relaciona, entonces cumple con el criterio de comparabilidad. (NIIF 3, 2008, B34)

NIC 8: Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores

La NIC 8 dispone de criterios de selección y modificación de políticas contables, además, establece el tratamiento contable e información a revelar en casos de cambios de políticas contables, cambios en estimaciones contables y corrección de errores de ejercicios anteriores.

En cuanto a la selección y aplicación de políticas contables se realizará conforme a las políticas establecidas en la norma contable que específicamente trate el tipo de transacciones o eventos a contabilizar. De no identificarse a la norma contable, corresponde a la gerencia determinar a su juicio las políticas a aplicar que permitan mostrar información confiable y relevante acerca de la transacción. La gerencia tomará como fuente, primero, los requerimientos de otras NIIF que traten transacciones similares; segundo, los criterios de reconocimiento y bases de medición que establece el Marco conceptual; finalmente, pronunciamientos de otras emisoras de normas contables que empleen un marco conceptual similar, literaturas contables, prácticas aceptadas en el sector en el que se desenvuelve la entidad siempre que no se oponga a las NIIF similares aplicables y al Marco Conceptual.

Los cambios de políticas contables sólo se permiten cuando lo requiera una NIIF o a decisión voluntaria de la gerencia con la finalidad de generar estados financieros con información de mayor relevancia y confiabilidad.

La entidad aplicará retroactivamente, es decir, realizará ajuste de los saldos de las partidas desde el periodo más antiguo de la presentación, revelando importes comparativos de cada periodo, como si ya se hubiese aplicando la misma política contable.

Los cambios en las estimaciones contables implican cambios de las estimaciones contables en base a nueva información fiable. El efecto del cambio de estimaciones se reconocerá en forma prospectiva, incluyéndose en el resultado del periodo corriente donde surge el cambio o incluyéndose en el resultado del periodo y periodos futuros, si involucra más periodos. Un ejemplo que se relaciona con la NIC 38, son los cambios en la estimación de la vida útil de

los activos intangibles, donde afecta a los gastos de amortización del periodo corriente y periodos futuros que reste de vida útil del activo.

La corrección de errores materiales hallados en los estados financieros debería efectuarse antes de su aprobación. Si los errores corresponden a ejercicios anteriores se corrigen de forma retroactiva en los primeros estados financieros tras su detección. Para ello se reexpresa la información comparativa del periodo anterior a la ocurrencia del error o si el error surgió antes del periodo más antiguo de la presentación, se reexpresa los saldos iniciales de los elementos del estado de situación financiera.

NIC 12: Impuesto a las ganancias

La NIC12 define, para el propósito de la misma, que el impuesto a la ganancia incluye los impuestos nacionales y extranjeros sobre el beneficio imponible, incluye retenciones sobre dividendos que distribuye una subsidiaria o asociada a la entidad que informa. (NIC 12, 1998,2).

El gasto por impuesto a la ganancia comprende impuestos corrientes e impuestos diferidos.

- Reconocimiento de pasivos y activos por impuesto corriente

El impuesto corriente es el que resulta del periodo presente más de los anteriores, se reconocerá como un pasivo a medida que no se haya liquidado. Pero, si el importe pagado es mayor al impuesto que resulte del periodo presente más de los anteriores que no se liquidaron, esa diferencia se reconocerá como activo. (NIC 12, 1998,15).

- Reconocimiento de pasivos y activos por impuestos diferidos

El enfoque de la NIC 12 sobre el impuesto diferido “es un enfoque de balance general que requiere que se reconozca el impuesto diferido sobre la base de las diferencias temporales, dando así lugar a activos o pasivos por impuestos diferidos” (EY 2017, p.78)

Pasivos diferidos son impuestos a las ganancias por pagar en periodos futuros generado por diferencias temporarias imposables. (NIC 12,1998,5).

Activos por impuestos diferidos son importes del impuesto a las ganancias a recuperar en periodos futuros generados por diferencias temporarias deducibles, compensaciones a deducir en el crédito fiscal por las pérdidas en el resultado de ejercicios anteriores. (NIC 12,1998,5).

Dado que los requisitos para determinar el beneficio contable y el beneficio imponible son distintos en muchos casos, originan diferencias temporarias imponibles o diferencias temporarias deducibles.

- Diferencia temporaria imponible

Las diferencias temporarias se reconocerán como pasivo de naturaleza fiscal por cualquier diferencia temporaria imponible, no aplicable al reconocimiento de la plusvalía, activo o pasivo que no sea combinación de negocios o transacción que en su reconocimiento inicial no incidió en la ganancia contable, ni tributaria. (NIC 12,1998,15).

Las diferencias temporarias o diferencias temporales, en algunos casos surgen cuando los ingresos o gastos se reconocen contablemente en un periodo diferente a cuando se considera fiscalmente. En el párrafo menciona casos en los que se generan diferencias temporales imponibles tal como la depreciación que es un término equivalente a la amortización que se deducen a los activos intangibles de vida útil finita. (NIC 12,1998,17). Ejemplos:

El número de cuotas de depreciación para determinar el resultado fiscal puede ser distinto cuando se aplica las normas contables. En situaciones así, surge una diferencia temporaria imponible y genera un pasivo por impuesto diferido, pero si la depreciación es acelerada para efectos fiscales surge una diferencia temporaria deducible, produciendo un activo por impuestos diferidos. (NIC 12,1998,17b)

Otro ejemplo que menciona la norma son los costos de desarrollo, cuando estos se reconocen como activos y amortizan en periodos posteriores al que fue desembolsado y deducidos de la ganancia fiscal. La diferencia temporaria es el importe en libros menos cero de base fiscal, dado que ya se dedujo en el periodo que se incurrió. (NIC 12,1998,17c)

- Diferencias temporarias deducible

La NIC 38 al igual que otras NIIF requiere o permite que se reconozca el activo a su valor razonable, además, que la medición posterior del activo se registre a su valor revaluado. La revaluación podría afectar a la base fiscal, dependiendo de la jurisdicción. Si no hay afectación, no habría ajuste y sí una recuperación futura. Se genera un activo o pasivo por impuesto diferido la diferencia entre el importe revaluado del activo en libros y la base fiscal.

NIC 36: Deterioro del valor de activos

El objetivo de la norma es establecer el procedimiento a fin de que un activo no se contabilice a un mayor valor del que se pueda recuperar. Si el activo posee un mayor valor en libros que el importe recuperable, a través de su uso o venta, implica que el activo ha sufrido un deterioro, por lo cual la norma establece que se deba reconocer la pérdida por deterioro. (NIC 36,2004,1)

Dentro del alcance de esta norma se encuentra los activos intangibles. En el párrafo 5 indica que es aplicable en caso de que se contabilice un activo a su valor revaluado, es decir a su valor razonable deduciendo su depreciación (amortización) acumulada y deterioro, conforme establece en la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo y la NIC 38 Activos Intangibles.

Para identificar que un activo podría estar deteriorado, la entidad deberá evaluar al final del ejercicio que informa, si existe algún indicio. En casos de activos intangibles con vida útil indefinida o activo todavía no disponibles para su uso, se realizará la comparación entre el valor de libros y el valor recuperable, de forma periódica, pudiendo ser cualquier fecha dentro del periodo y manteniéndose la misma fecha en el periodo siguiente. Para activos intangibles distintos, la fecha a realizarse la evaluación de deterioro puede ser distinta. (NIC 36,2004,9-10)

Al evaluar la existencia de indicios de deterioro del importe del activo, la entidad debe recurrir a fuentes internas y externas de información y dividendos procedente de subsidiarias, negocios conjuntos o asociadas.

La medición del importe recuperable de un activo es el mayor valor entre el valor razonable menos sus costos de disponer en venta y su valor en uso.

En cuanto a la medición del importe recuperable de un activo intangible con una vida útil indefinida se requiere de una evaluación periódica de la existencia de deterioro mediante la comparación entre el valor de libros y el importe recuperable. Los cálculos podrían tomarse del último detallado, en el periodo precedente, si cumplen con los requisitos del párrafo 24 de la NIC 36 que indica:

“ (a) en el caso de que el activo intangible no generase entradas de efectivo que sean en buena medida independientes de aquellos flujos que provienen de otros

activos o grupos de activos y, en consecuencia, se compruebe su deterioro del valor como parte de la unidad generadora de efectivo a la cual pertenece, que los activos y pasivos que componen esa unidad no hayan cambiado significativamente desde que se realizó el cálculo más reciente del importe recuperable; (b) que el cálculo del importe recuperable más reciente diese lugar a una cantidad que exceda, por un margen significativo, del importe en libros del activo; y (c) que basándose en un análisis de los eventos y circunstancias que han ocurrido y aquellas circunstancias que han cambiado desde que se efectuó el cálculo más reciente del importe recuperable, la probabilidad de que el importe recuperable corriente sea inferior al importe en libros sea remota.”

NIIF 16: Arrendamientos Financieros

Es una norma que entró en vigencia a partir de enero del 2019 y sustituye a la NIC 17: Arrendamientos. El alcance de la norma es similar a la NIC 17, se incluyen contratos que otorgan derecho a uso de bienes, incluye arrendamientos de activos en subarrendamientos. Se exceptúan contratos basados en licencias en el alcance de la NIC 38, entre ellos patentes y derechos de autor; activos biológicos que se encuentren en el alcance de NIC 41: Agricultura y arrendamientos para explotación de minerales u otros recursos no renovables. En el arrendamiento de otros activos intangibles, que no se encuentren exceptuados, el arrendador puede aplicar NIIF 16.

Un arrendatario se exime de aplicar NIIF 16 si el arrendamiento es a corto plazo y si el activo subyacente es de bajo valor. El activo subyacente agrupa activos de similar naturaleza y uso en la entidad. Respecto a las excepciones:

“Para poder aplicar las excepciones las entidades deben determinar el plazo del contrato. La definición de un contrato a corto plazo es consistente con la definición de plazo del arrendamiento, es decir debe considerar las opciones de extender el periodo si es razonablemente cierto que ocurra la renovación del arrendamiento. Si el contrato incluye opción a compra no se considera arrendamiento a corto plazo” (PWC, p.9)

El arrendatario reconocerá inicialmente un activo por el derecho de uso y un pasivo por el arrendamiento. La medición inicial por el pasivo es a valor presente de total del importe que

se pagará durante la vigencia del contrato, y la medición del activo por derecho de uso es el importe del pasivo, menos costos directos iniciales y costos por restauración y retiro del activo. (EY,2017)

Según Antonio Benites, socio de EY en el diario Gestión indicó “Este nuevo modelo elimina la distinción que existe entre un contrato de arrendamiento operativo, que está fuera de balance, y un contrato de arrendamiento financiero que está dentro del balance”. Por aplicación de esta NIIF los arrendamientos operativos serán tratados como arrendamientos financieros.

1.2 Impacto Financiero y Tributario

1.2.1 Impacto Financiero

El conjunto de estados financieros nos brinda información de la situación de la empresa, si bien es una información histórica, es muy importante ya que de su análisis se puede evaluar sucesos y tendencias. Al respecto Gimán (2007) señala que, “la información contenida en los cuatro estados financieros básicos es muy importante para las diversas partes interesadas que necesitan conocer con regularidad medidas relativas del desempeño de la empresa” (p. 48).

Para Wild, Subramanyam, & Hasley (2007) el análisis financiero es:

“La aplicación de técnicas y herramientas analíticas en los estados financieros de propósito general y datos relacionados para obtener estimados e inferencias útiles en el análisis de negocios. El análisis de los estados financieros reduce la confianza en corazonadas, conjeturas e intuición en las decisiones de negocios. Disminuye la incertidumbre del análisis de negocios. No subestima la necesidad de un criterio experto, sino que, en vez de eso, proporciona una base sistemática y eficaz para el análisis de negocio (p.4).

Figura 2. Procesos componentes del análisis de negocios. (Wild, Subramanyam, & Hasley, 2007, p.4)

Las finanzas manejan el principio Conductista mediante el cual se puede detectar diferencias entre empresas de distintos sectores, si se leen correctamente sus estados financieros (Emery et al, 2000).

De lo mencionado anteriormente surgen las interrogantes como: ¿Quiénes usan el análisis financiero?, ¿por qué lo usan? Y ¿cómo lo usan?, en (Emery et al, 2000), se responde:

- i. Inversionistas de capital, los inversionistas utilizan el análisis de estados financieros como ayuda para decidir si deben comprar, vender o retener acciones comunes específicas.
 - ii. Acreedores, quienes prestan a largo plazo usan el análisis de estados financieros para decidir en qué títulos de deuda les conviene invertir. Quienes prestan a corto plazo utilizan esta información para decidir si se hacen préstamos a corto plazo o si se compran instrumentos del mercado de dinero.
 - iii. Gerencia, los gerentes utilizan el análisis financiero para ayudarse en la toma de decisiones para la asignación de recursos o respecto a fusiones y adquisiciones.
- Estados financieros de tamaño común

Los estados financieros tal como el estado de resultados y el estado de situación financiera pueden resultar difíciles de interpretar para ciertos usuarios y por lo tanto no representarían como base para la toma de decisiones, en este caso es importante saber que los estados financieros son manipulables, en el sentido en el que se puede organizar de diferentes formas para su mejor interpretación y lectura. Los estados financieros de tamaño común se definen como, “estados financieros que muestran los componentes como porcentajes en lugar de cantidades monetarias. Los componentes del balance general se expresan como porcentaje del activo, y los componentes del estado de resultados se expresan como porcentaje de la ventas” (Emery et al, 2000, p. 85).

Tabla 2
Ejemplo de análisis de tamaño común

	NORMALES (EN MILES)			TAMAÑO COMÚN (%)		
	20X0	20X1	20X2	20X0	20X1	20X2
Ventas netas	\$323,780	\$375,088	\$479,077	100.0	100.0	100.0
Costo de bienes vendidos	148,127	184,507	223,690	45.8	49.2	46.7
Ganancia bruta	\$175,653	\$190,581	\$255,387	54.2	50.8	53.3
Gastos de ventas, generales y administrativos	131,809	140,913	\$180,610	40.7	37.6	37.7
Depreciación	7,700	9,595	11,257	2.4	2.5	2.3
Gasto de interés	1,711	1,356	1,704	0.5	0.4	0.4
Utilidades antes de impuestos	\$ 34,433	\$ 38,717	\$ 61,816	10.6	10.3	12.9
Impuestos	12,740	14,712	23,490	3.9	3.9	4.9
Utilidades después de impuestos	\$ 21,693	\$ 24,005	\$ 38,326	6.7	6.4	8.0

Nota. Adaptado de <https://es.slideshare.net/fernandofebrescordero7/anlisis-de-tamao-comn-y-anlisis-de-ndice> – ejemplo de Estado de Resultados de tamaño común

- Estados financieros de año común

Los estados de año común son otro recurso que usan los analistas para presentar estados financieros con una lectura más amigable, este recurso se aplica de acuerdo a Emery et al (2000) de la siguiente manera:

Se selecciona un año base común , digamos hace cinco años. Luego, para cada año después del año base, cada partida del estado de resultados y del balance general se expresa como un porcentaje del valor que tenía en el año base (p. 88).

1.2.1.1 Uso de razones financieras

El análisis de las razones financieras es muy importante para muchos entes relacionados a la compañía, tanto externos como internos ya que cada uno tendrá la necesidad de verificar alguna cualidad en especial que le ayude a tomar la mejor decisión. Al respecto (Gitman, 2007) señala que:

El análisis de los estados financieros se basa en el uso de las razones o valores relativos. El análisis de razones financieras incluye métodos de cálculo e interpretación de las razones financieras para analizar y supervisar el desempeño de la empresa, las entradas básicas para el análisis de las razones son el estado de pérdidas y ganancias y el balance general de la empresa (p. 48).

El análisis de razones no es simplemente el cálculo en sí, sino su correcta interpretación y para ello será necesario la aplicación de un adecuado criterio de comparación (Gitman, 2007)) plantea dos tipos de comparación de razones:

i Análisis de una muestra representativa, este tipo de análisis implica la comparación de razones financieras de varias empresas del sector en un mismo periodo, en el cual se verá reflejado el desempeño de nuestra compañía.

ii Análisis de series temporales, este tipo de análisis de razones financieras se realiza solo para la empresa y evalúa su desempeño en el transcurso del tiempo.

1.2.1.2 Análisis de la Rentabilidad

Al respecto Wild, Subramanyam, & Hasley (2007) señala que:

El análisis de la rentabilidad es la evaluación del rendimiento sobre la inversión de una compañía. Se enfoca en las fuentes y los niveles de rentabilidad e implica la identificación y la medición del impacto de varios generadores de rentabilidad. También incluye la evaluación de las dos fuentes principales de rentabilidad márgenes y rotación (p.12).

- Rentabilidad

Sobre la rentabilidad, Morales Castro, Morales Castro, & Alcocer Martínez (2014) señala que la rentabilidad es el resultado de la actuación de la administración en la empresa en su gestión por dirigirla adecuadamente. “La rentabilidad económica estudia la eficiencia

operativa del total de la empresa, mientras que la rentabilidad financiera considera cómo esta eficiencia operativa está siendo trasladada a los beneficios de los propietarios” (p.166).

- Indicadores de rentabilidad

Emery et al (2000) indica “las razones de rentabilidad se concentran en la efectividad de la compañía para generar utilidades” (p. 84).

Gitman (2007), “los índices de rentabilidad son medidas que permite a los analistas evaluar las utilidades de la empresa con respecto a un nivel determinado de ventas, cierto nivel de activos o la inversión de los propietarios” (p. 59).

Morales Castro, Morales Castro, & Alcocer Martínez (2014) “las razones de rentabilidad miden el resultado de la administración en la obtención de utilidades” (p.166).

- i. Margen de ganancia bruta, es la cantidad de cada unidad monetaria de ventas que queda después de deducir el costo de ventas. (Van & Wachowicz, 2010)

$\text{Margen de utilidad bruta} = \frac{\text{Venta} - \text{costo de bienes vendidos}}{\text{Ventas}} = \frac{\text{Utilidad de bruta}}{\text{ventas}}$

- ii. Margen de utilidad operativa, mide el porcentaje de cada unidad monetaria de ventas que queda después de que se dedujeron todos los costos y gastos, excluyendo los intereses, impuestos y dividendos de accionistas preferentes.

$\text{Margen de utilidad operativa} = \frac{\text{Utilidad operativa}}{\text{Ventas}}$

- iii. Margen de utilidad neta, mide el porcentaje de cada unidad monetaria de ventas que queda después de que se dedujeron todos los costos y gastos, incluyendo intereses, impuestos y dividendos de acciones preferentes.

$\text{Margen de utilidad neta} = \frac{\text{Ganancias disponibles para los accionistas comunes}}{\text{Ventas}}$
--

- iv. Rendimiento sobre los activos (ROA), es una de las razones de rentabilidad que mide la capacidad de generar utilidad por la inversión en activos. (Van & Wachowicz, 2010)

Rendimiento sobre los activos (ROA) = $\frac{\text{Utilidad neta}}{\text{Total activos}}$

- v. Rendimiento sobre el capital contable (ROE), mide la capacidad del rendimiento del aporte del inversionista. (Van & Wachowicz, 2010)

Rendimiento sobre capital contable (ROE) = $\frac{\text{Utilidad neta}}{\text{Capital contable}}$

- vi. Sistema de análisis DuPont, sistema que permite analizar los estados financieros de la empresa y evaluar su condición financiera. Primero, se emplea la fórmula Dupont, que multiplica el margen de utilidad neta por la rotación de activos totales para obtener el rendimiento sobre los activos totales (ROA) de la empresa. Posteriormente, se emplea la fórmula DuPont modificada, donde el ROA se multiplica por el MAF (Multiplicador de Apalancamiento financiero). El MAF es resultado de dividir los activos totales de la empresa entre el capital en acciones comunes. (Gitman, 2012)

$\text{Sistema DuPont} = \text{ROA} \times \text{MAF} = \left(\text{Rotación de activos} \times \text{Margen de utilidad neta} \right) \times \frac{\text{Total de Activos}}{\text{Capital en acciones comunes}}$
--

- Otras herramientas de rentabilidad utilizadas por los inversionistas:

Los inversionistas utilizan los estados financieros para recopilar información importante para determinar el valor de una empresa es por ello que a continuación se desarrollan dos herramientas que siempre se evaluarán para la toma de decisiones financieras:

a) EBITDA (Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization)

El EBITDA es un indicador que mide la capacidad de la empresa de generar beneficios mediante las actividades del giro del negocio. Al respecto, Corona, Bejarano & Gonzales (2017) señalan que.

El EBITDA se puede definir como el resultado del ejercicio menos los gastos financieros, menos los impuestos, menos los deterioros y menos las amortizaciones. Es en definitiva una forma de medir el resultado empresarial excluyendo del mismo todos los conceptos incluidos en la cuenta de pérdidas y ganancias que afectan a largo plazo y los impuestos, es decir, a los activos no corrientes o fijos cualquiera que sea su naturaleza, para tomar solo las variaciones que afectan a corto plazo (p. 18).

De otro lado, Luis Godoy López (2010), traduce el término EBITDA en “Resultado de explotación más las amortizaciones”, e indica que el EBITDA es también conocido como cash-flow de explotación. Finalmente, define:

El EBITDA es una medida del excedente generado por una empresa, con independencia de su estructura financiera, tipo impositivo y política de amortizaciones y provisiones. Mide la capacidad de la empresa para generar recursos por su actividad ordinaria. Es el líquido que generaría un negocio que estuviera financiado con recursos propios y no pagara impuestos (p. 290).

Fórmula del EBITDA:

$\text{EBITDA} = \text{EBIT} + \text{Depreciación} + \text{amortización}$

b) EVA (Valor Económico Agregado)

El EVA es un indicador de desempeño que mide la ganancia económica de la empresa en un periodo dado. Al respecto, Besley, Brigham, S. (2016) define: “El EVA se basa en el concepto de que los ingresos resultantes de las acciones de la empresa deben ser suficientes para compensar a los proveedores de fondos, tanto a los titulares de bonos como a los accionistas” (p. 50).

Fórmula del EVA

$$\text{EVA} = \text{EBIT} (1 - \text{Tasa impuesto}) - [(\text{Capital invertido}) \times (\text{Costo de capital despues de impuesto como porcentaje})]$$

Luego del planteamiento de la ecuación básica para determinar el valor económico agregado, Besley, Brigham, S. (2016) indica que

El EVA ofrece una estimación de la verdadera utilidad económica que genera una empresa. Si el EVA es positivo, las acciones de la empresa deberían incrementar su valor. Por el contrario, si el EVA es negativo, las acciones de la empresa deben disminuir su valor (p. 50).

Las principales estrategias para incrementar el EVA son las siguientes:

- Incrementar la eficiencia del uso de activos, mediante el aumento del margen o la rotación de los mismos.
- Aumentar la inversión en proyectos de rendimiento mayor que el costo de financiamiento.
- Reducir la inversión de activos fijos
- Liberar inversiones de tipo ociosas o mejorar la estructura de capital de trabajo.
- Disminuir el costo de financiamiento
- Administrar los riesgos de la deuda
- Reducir la carga tributaria.

1.2.2 Impacto Tributario

La definición de impacto tributario según Business dictionary (2019) “es el efecto de un impuesto sobre la producción o el consumo de un producto. Por ejemplo, el impacto fiscal de aumentar el impuesto sobre la gasolina podría ser una reducción en las ventas de gasolina.”

El termino tributario hace referencia a tributo. En la revista de consultoría, el tributo se define:

Prestación generalmente pecuniaria que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio, en virtud de una ley, para cubrir gastos que le demanda el cumplimiento de

sus fines. El Código Tributario rige las relaciones jurídicas originadas por los tributos. Para estos efectos, el término genérico tributo comprende impuestos, contribuciones y tasas. (Norma II del Código Tributario)

1.3 NIC 38: Activos Intangibles y su Impacto Financiero y Tributario

1.3.1 NIC 38 y su Impacto Financiero

El papel que ejercen los activos intangibles en la creación de valor de las empresas ha suscitado un interés creciente por su medición y contabilización, particularmente en sectores donde estos activos constituyen fundamentales generadores de valor, como son el sector farmacéutico y el biotecnológico, que necesitan reflejar su riqueza en innovación para una imagen “más fiel” de su situación económico-financiera y, en definitiva, de su valor. (Rubio *et al.*, 2013)

Respecto al impacto financiero de los activos intangibles de una empresa, Cañibano *et al.* (1999) indican que el modelo contable actual es incapaz de reflejar la situación financiera presente y futura real de la empresa considerando los activos intangibles como una variable.

Proyecto Meritum en Valencia (2006) establece el impacto financiero que tiene sobre una empresa los activos intangibles de la siguiente manera:

En este caso el sistema de medición de los intangibles está estrechamente relacionado con la estrategia de la organización. Para los agentes externos, el conocimiento de los recursos intangibles es cada vez más necesario para tener una visión completa de la empresa y sus posibilidades. Así los agentes financieros la utilizarán para analizar la conveniencia o no de invertir en la empresa, los proveedores para evaluar el tipo de relación a encarar, los clientes para mantener su confianza, la comunidad en general para conocer el valor global generado por la empresa, etc. (p.49)

Villegas *et al.*, (2017) define dos tipos de activos intangibles como son la gestión del conocimiento y el capital intelectual se pueden medir en los reportes financieros de las empresas, esto mediante el impulso de la creación de valor añadido intelectual en función de sus propias capacidades, las cuales residen en el capital intelectual, y el coeficiente de valor añadido intelectual (VAIC), que es una herramienta que coadyuva al logro de este objetivo, pues junto con sus componentes inciden e impactan positivamente en factores claves como lo son la rentabilidad financiera y la capitalización de mercado, y en el nivel del valor de las acciones.

Kaplan y Norton (2004), ejemplifican el desempeño de los activos intangibles en el comportamiento financiero:

Los activos intangibles rara vez afectan de manera directa el desempeño financiero. Más bien, funcionan indirectamente a través de complejas cadenas de causa y efecto. Formar a los empleados en Gestión de Calidad Total (TQM, por sus siglas en inglés) y Six Sigma, por ejemplo, debería mejorar la calidad de los procesos. Esa mejora debería incrementar, por lo tanto, la satisfacción y lealtad del cliente, y generar también algunos recursos excedentes. Pero la inversión en formación sólo se recompensará si la empresa transforma esa lealtad en mayores ventas y márgenes, y elimina o redistribuye los recursos excedentes. En contraste, el impacto de un activo tangible nuevo es inmediato: cuando un minorista abre un nuevo establecimiento, de inmediato registra beneficios financieros derivados de las ventas del local.” (p.4)

Cuello de Oro y López (2011) en el artículo “I+D y rentabilidad empresarial: Una relación circular en el sector farmacéutico” determinan que existen una relación circular entre el esfuerzo innovador y la rentabilidad económica. Los resultados económicos obtenidos influyen la decisión de invertir en I+D, a su vez, invertir en actividades de I+D incide positivamente en los resultados económicos. Señalan, que la innovación proporciona a la empresa una ventaja competitiva respecto a sus competidores, pues no solo permite recuperar su inversión, sino que incrementa sus ingresos. Consideran que la relación circular entre I+D y rentabilidad es beneficiosa para la sociedad en general pues permite continuar con investigación de nuevos medicamentos para mejorar el tratamiento de afecciones médicas conocidas actualmente.

1.3.2 NIC 38 y su Impacto Tributario

La norma contable de los Activos intangibles está relacionada con la Ley del Impuesto a la Renta y sus normas reglamentarias.

El artículo 37° del TUO de la Ley del Impuesto a la Renta dispone que, a fin de determinar la renta neta de tercera categoría, son deducibles los gastos incurridos con el fin de producir y mantener la fuente generadora de ingresos, así también los gastos vinculados a la generación de capital, en tanto la deducción no se prohíba expresamente por norma.

A su vez, en el artículo 44° del citado TUO, indica qué gastos no son deducibles y en el inciso g, señala:

La amortización de llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares. Sin embargo, el precio pagado por activos intangibles de duración limitada, a opción del contribuyente, podrá ser considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de diez (10) años. La SUNAT previa opinión de los organismos técnicos pertinentes, está facultada para determinar el valor real de dichos intangibles, para efectos tributarios, cuando considere que el precio consignado no corresponda a la realidad. La regla anterior no es aplicable a los intangibles aportados, cuyo valor no podrá ser considerado para determinar los resultados.

Por tanto, no son deducibles los desembolsos por intangibles, sin embargo, se permite en caso de que el intangible tenga vida útil de duración limitada y haya sido adquirido por una contraprestación económica.

Se considera intangible de duración limitada, según el reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, artículo 25, inciso a), numeral 2, “a aquellos cuya vida útil está limitada por ley o por su propia naturaleza, tales como las patentes, los modelos de utilidad, los derechos de autor, los derechos de llave, los diseños o modelos planos, procesos o fórmulas secretas y los programas de instrucciones para computadoras (Software).” Se agrega en el numeral, que el fondo de comercio (Goodwill) y las marcas de fábrica no se consideran de duración limitada, por lo cual no son deducibles en ningún caso.

Vida útil

Para determinar si se está frente a activos intangibles de vida útil limitado encontramos los siguiente informes y Resoluciones del tribunal fiscal:

- Informe 125-2010-SUNAT/2B0000

El informe 125-2010-SUNAT/2B0000 señala que “será necesario en cada caso específico, identificar sus componentes y en función a ello determinar si existe un límite previsible para la vida útil del mencionado derecho.”

- RTF N° 21510-4-2012

En el RTF N° 21510-4-2012 se resuelve una controversia por la deducción de amortización de un activo intangible: “base de datos”. La posición del contribuyente es que dicho gasto

corresponde a un activo intangible de duración limitada bajo lo indicado en el numeral 2, inciso a, del artículo 25 del Reglamento de la LIR, donde se considera activos de duración limitadas según la vida útil indicada por ley o por la naturaleza propia del activo.

El contribuyente considera que el indicio de la vida útil del activo intangible (base de datos) es limitado porque se trata de una data técnica, en un sector de hidrocarburos altamente volátil y cambiante, y posee información referida a la industria del petróleo que posteriormente resultará obsoleta. Además, se respalda en el párrafo 92 de la NIC 38, que debido al avance de la tecnología el activo intangible es susceptible a una pronta obsolescencia.

El contribuyente, también, presentó a la administración tributaria un peritaje técnico elaborado por la Universidad Nacional de Ingeniería, donde se señala que por las características de la información, la base de datos tiene una vigencia temporal, siendo en el mejor de los casos 30 años. Sin embargo, la administración tributaria considera que el informe técnico presentado por el contribuyente es imprecisa y no aporta elementos de prueba.

El Tribunal Fiscal indica que la información contenida en la base de datos constituye un activo intangible, pues cumple con todos los criterios fijados en la norma contable, NIC 38. Seguidamente, analiza la vida útil para determinar si es amortizable. Para ello, se verificó el pago a proveedor, donde se verificó que no se trató de un aporte. Asimismo, evalúa la naturaleza del activo intangible y al no hallarse una ley que limite la vida útil se recurre al contrato de la prestación de servicios y la ley orgánica que norma las actividades de hidrocarburos, Ley N° 26221. En base a todo ello, el Tribunal Fiscal ratifica que la vida del activo intangible califica como ilimitada, puesto que en el momento de su adquisición no existió indicio de que la información contenida en la base de datos tuviese un plazo de utilización limitado; siendo indeterminado la vida útil del activo y el periodo en el que activo generará beneficios económicos.

Respecto al informe del peritaje, el Tribunal concluye que “en este se revela que puede ser empleada a lo largo del tiempo, más aún señala expresamente que se trata de una verificación de contenido de manera aleatoria, por lo que no resulta idóneo para acreditar que el citado banco de datos constituye un activo intangible de duración limitada como pretende la recurrente.”

- RTF N° 19029-3-2012

Para el Tribunal Fiscal, la existencia de un goodwill supone la transferencia de una empresa. En el RTF N° 19029-3-2012 (16/11/2012), se resuelve levantar el reparo impuesto por la administración tributaria, por una cesión de cartera de clientes y obligación de no hacer, suscrito por el contribuyente por 24 meses. El boletín de jurisprudencia fiscal señala:

“...Si bien se ha transmitido un anexo en el que se indican los datos de los clientes (mercado en el que pretende ingresar la recurrente), ello no asegura el éxito de su gestión como proveedor directo de sus bienes o servicios, de tal manera que no podría considerarse que el objeto de transferencia de este convenio fuera la empresa como unidad. En tal sentido, la operación analizada no ha implicado la transferencia de una empresa en su conjunto sino únicamente la cesión de cartera de clientes por un plazo determinado, contexto en el cual no correspondería la aplicación del concepto "goodwill".”

Precio pagado por el activo intangible

El artículo 44°, g, del TUO y artículo 25°, inciso a, numeral 1, hacen referencia al precio pagado del activo intangible de duración limitada. En la carta 041-2011 SUNAT se precisa que, según la Ley del Impuesto a la Renta y su Reglamento, para deducir un activo intangible de duración limitada es necesario que el activo sea adquirido (“pagado”).

- Informe N°017-2011-SUNAT/2B000

En el Informe N°017-2011-SUNAT/2B000, en su conclusión N° 2 dice que “para que proceda la amortización de un activo intangible no se exige que su adquisición esté respaldada por un convenio o contrato suscrito por el adquiriente, pero sí que se cumplan las disposiciones establecidas para tal efecto en el inciso g, del artículo 44 del TUO de la LIR.”

En cuanto a excepciones de amortización de intangibles, en el artículo 25°, inciso a, numeral 1 del Reglamento, se exceptúa de calificarse activos intangibles de duración limitada a las marcas de fábricas y fondo de comercio (Goodwill).

Se encuentra la siguiente jurisprudencia:

- RTF N° 10942-3-2016

En esta resolución se admite la deducción del gasto en la medida de que el intangible haya sido adquirida en una operación que origine la obligación de pago, independientemente de la fecha que se efectúe el pago. Señala el Tribunal Fiscal:

Una interpretación literal en el sentido que el término “precio pagado” se refiere al “precio efectivamente desembolsado” o “precio cancelado”, como plantea la administración, generaría que mientras no se pague el íntegro del intangible adquirido, el contribuyente no podría deducir gasto o amortización alguna, a pesar de que el intangible se haya empezado a utilizar en la generación de rentas gravadas, lo cual contraviene el principio de causalidad.(Tribunal fiscal, 2016)

En el RTF en mención se alude a lo dispuesto al inciso g, del artículo 44 de la Ley del Impuesto a la renta, que ya hemos citado. Agrega al inciso a, del artículo 25, del Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, que la amortización del precio pagado procede en la cesión del intangible y no por contraprestaciones de concesiones de uso a terceros, que refieran regalías.

Plazo para aplicar la amortización

En la norma contable NIC 38, párrafo 97, indica que el importe amortizable del intangible de duración limitada se distribuirá de forma sistemática durante la vida útil.

En el artículo 44, g, señala que el precio pagado por el activo intangible de duración limitada,” podrá ser considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de diez (10) años. Respecto al plazo existe el siguiente informe:

- Informe N° 118-2009-SUNAT/2B0000,

En relación a plazos para aplicar la amortización, en el Informe N° 118-2009-SUNAT/2B0000, se concluye que en caso de activos intangibles cuyo derecho de uso exclusivo tiene una vigencia mayor a 10 años fijado por ley, no podrá amortizarse en un plazo menor de 10 años. El informe refiere al numeral 3, del inciso a, artículo 25 del reglamento, que señala

“En el caso que se opte por amortizar el precio pagado por la adquisición de activos intangibles de duración limitada, el plazo de amortización no podrá ser inferior al número de ejercicios gravables que al producirse la adquisición resten para que se extinga el derecho de uso exclusivo que le confiere. Fijado el plazo de amortización sólo podrá ser variado previa autorización de la SUNAT y el nuevo plazo se computará a partir del ejercicio gravable en que fuera presentada la solicitud, sin exceder en total el plazo máximo de 10 años.”

De modo que es posible que el plazo de amortización sea menor a 10 años, en caso de que la extinción de derecho de uso exclusivo tenga un plazo menor de 10 años.

Beneficios tributarios por gastos en investigación científica, desarrollo tecnológico e innovación tecnológica (I +D+I)

En el inciso a.3) del artículo 37° de la Ley del Impuesto a la Renta, se permite la deducción por gastos incurridos en proyectos de I +D+I, estén o no vinculados al giro de negocio de la empresa. Asimismo, se define investigación científica, a aquel estudio que tiene por finalidad obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos; desarrollo tecnológico, la aplicación de conocimientos obtenidos en la investigación para la creación de productos, métodos, procesos o sistemas; Innovación tecnológica, implica crear, desarrollar, difundir nuevos productos, procesos o servicios significativamente diferente a lo existente en su categoría.

Mediante Ley N.º 30309 - Ley que promueve la investigación científica, desarrollo tecnológico e innovación tecnológica – se otorga el beneficio de deducción adicional de hasta 75% para la determinación del impuesto a la renta empresarial.

Tabla 3

Beneficio Tributario aplicable a los gastos en proyectos de investigación científica, desarrollo tecnológico e innovación tecnológica

175%	Si el proyecto es realizado directamente por el contribuyente o mediante centros de investigación científica, de desarrollo tecnológico o de innovación tecnológica domiciliados en el país
------	---

150% Si el proyecto es realizado mediante centros de investigación científica, de desarrollo tecnológico o de innovación tecnológica no domiciliados en el país

(Ley 30309,2015, art.1)

Para acceder al beneficio se establecen requisitos: a) La investigación científica, desarrollo tecnológico e innovación tecnológica deben calificar como tal por el Consejo Nacional de Ciencia, Tecnología e Innovación Tecnológica (CONCYTEC), (precisa en el reglamento), b) El proyecto deberá estar autorizado, y para ello debe contar con especialistas e investigadores inscritos en CONCYTEC, c) Los contribuyentes beneficiarios deben llevar cuentas de control por cada proyecto, d) El resultado del proyecto deberá ser inscrito en el Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual (Indecopi). (Ley (Ley N° 30309,2015)

El beneficio tributario fija su vigencia hasta el ejercicio 2019. Sin embargo, se evalúa extender el plazo según un artículo del diario de gestión del 13 de agosto del 2019. El viceministro de economía y finanzas, Michel Canta, expresó: “Extenderemos el beneficio tributario para la investigación y desarrollo de las empresas y articularemos los fondos públicos existentes para la ciencia y tecnología”

Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN)

Mediante Ley N° 28424- “Ley que crea el Impuesto Temporal a los Activos Netos”, se crea el impuesto aplicable a contribuyentes sujetos al régimen general del impuesto a la renta de tercera categoría. El impuesto grava al valor de los activos netos, una vez deducidas las depreciaciones y amortizaciones aceptadas por ley del impuesto a la renta (artículo 4). Se encuentra el siguiente informe:

- INFORME N.° 007-2018-SUNAT/7T0000

Se analiza en la segunda consulta, respecto, si a fin de determinar la base imponible del ITAN, se debe considerar el valor histórico de los activos netos sin tomar el valor razonable que establece la NIIF. El análisis plantea dos situaciones. El primero hace mención al art. 4 de la ley del ITAN, que la base está constituida por los valores de los activos netos sujetos a ajuste, de corresponder, según el Decreto Legislativo N.° 797, y presentados en el balance general al 31 de diciembre del año anterior, una vez deducidas las amortizaciones y

depreciaciones admitidas por la ley del Impuesto a la Renta. Asimismo, el inciso a) del artículo 4 del Reglamento de la Ley de ITAN, señala que para determinar la base imponible y de corresponder el ajuste por inflación previsto en el Decreto Legislativo N° 797, al valor presentado en el balance al 31 de diciembre del año anterior, se le actualizará sus valores a la fecha del 31 de marzo del año de pago, según el índice de precios al por mayor (IPM) fijado por el INEI.

La segunda situación es cuando no existe la obligación de efectuar ajuste. Ante ello se determina la base imponible, tomando valores del balance presentado al 31 de diciembre del año anterior, deduciéndose los conceptos permitidos en el artículo 5 de la ley del ITAN, considerándose así, el valor histórico y deduciendo la amortización y la depreciación permitida por el Impuesto a la Renta.

El análisis toma de referencia al criterio del Tribunal fiscal - Resolución N° 05455-8-2017 (páginas 8 y 9) que concluyó que para determinarse la base imponible del ITAN debe sustraerse los ajustes al valor razonable, debido a que la base de medición es distinta a lo que norma la ley del ITAN, que establece como base el valor histórico.

Finalmente, en el Informe N° 007-2018-SUNAT/7T0000 se concluye:

- a) En caso no le corresponda efectuar el ajuste por inflación del balance general conforme al régimen regulado por el Decreto Legislativo N° 797, los activos netos que figuren en el balance cerrado al 31 de diciembre del ejercicio anterior al del pago, deberán ser considerados a valores históricos. b) Se deberá considerar los activos netos a sus valores históricos, sin incluir los mayores valores por la aplicación del concepto “valor razonable”, resultante de la aplicación de las normas contables.

1.4 Actividad económica de fabricación de productos farmacéuticos, sustancias químicas medicinales y productos botánicos de uso farmacéutico

El sector farmacéutico es una actividad económica importante a nivel mundial por su contribución en salvaguardar la salud y mejorar la calidad de vida de la población. La actividad del sector se divide en dos subsectores según la Clasificación Industrial Internacional Uniforme (CIUU) Revisión 4.

- Actividad de manufactura: Fabricación de productos farmacéuticos, sustancias químicas medicinales y productos botánicos de uso farmacéuticos. (Clase CIUU:2100)

- Actividad de Comercio: Venta al por menor de productos farmacéuticos y medicinales, cosméticos y artículos de tocador en comercios especializados. (Clase CIUU:4772)

En la presente investigación nos ocuparemos de la clase CIUU 2100.

1.4.1 Evolución de la actividad económica

- Reseña histórica

Según el Ministerio de Producción en su estudio de Investigación del Sector Farmacéutico (2015), la industria farmacéutica en el Perú muestra su inicio en 1924 con la apertura de Laboratorios Maldonado, en el Cercado de Lima, dedicado a la fabricación y comercialización de bronquiol, leche de magnesia y otros productos que posteriormente fue desarrollando. Hacia la década del 50 el sector farmacéutico mostró un crecimiento con la instalación de plantas de producción de capitales nacionales y extranjeros. Tal es el caso de Laboratorios Portugal, una empresa familiar, que obtuvo éxito comercial en la zona sur del país. Por otro lado, la apertura de farmacias fue incrementándose fomentada por el estado, aunque con ciertas restricciones, como la imposibilidad de tener farmacias a no menos de 600 metros de otro. En la década del 90 se cuestionó los precios altos de los medicamentos, por ello se promulgo el D.L. N° 25596-1992 que promovió mayor competencia, permitiendo la apertura boticas por personas naturales o jurídicas sin requerir necesariamente de un químico farmacéutico. El principal efecto fue la disminución de la producción nacional y el cierre de las plantas de fabricación debido a que las cadenas de boticas y farmacias optaron por importar los productos a un costo menor.(Ministerio de la Producción, 2015)

Figura 3. Línea del tiempo del sector farmacéutico. (Produce, 2015, p.139)

- Producción del Sector Farmacéutico

Según el Ministerio de Producción (2015) cuya información proviene del periodo 2007 - 2014, la industria farmacéutica genera un valor de 918 de millones de soles en el PBI, representando el 0.2% del PBI nacional y el 1.4% de la producción manufacturera en el 2014. Se puede apreciar las cifras del PBI en la siguiente tabla del Ministerio de producción.

Tabla 4

Perú: PBI, PBI industrial y PBI farmacéutico, 2007 -2014 (Precios constantes, millones de nuevos soles de 2007)

Actividad Económica	2007	2008	2009P/	2010P/	2011P/	2012P/	2013E/	2014E/
PBI	319 639	348 923	352 584	382 830	407 052	432 273	456 103	466 905
Manufactura	52 897	57 354	53 502	59 255	64 330	65 265	69 002	66 743
Farmacéuticos	929	1 055	1 027	954	1 003	1 053	941	918

(Ministerio de la Producción 2015, p.140)

Entre el 2007 y el 2014, el PBI creció en un 6% anual, cifra mayor en 2 puntos al PBI industrial. Sin embargo, el sector farmacéutico no ha tenido un crecimiento sostenible, debido al incremento de la importación que creció a una tasa promedio anual del 8.5% entre el 2009 y 2014, especialmente a partir del 2013.

Por otro lado, en los últimos 5 años, según el Centro de Comercio Exterior de la Cámara de Lima (CCEX) (2019), las importaciones han tenido un crecimiento del 7%, sin embargo, en el 2018 las importaciones se registraron por un valor de US\$6.053 millones, representando un crecimiento de 12,5% con respecto al 2017 y una variación positiva por segundo año consecutivo. Entre los principales abastecedores de productos farmacéuticos se encuentra Estados Unidos, con US\$1.211 millones, el segundo lugar ocupa China con US\$959 millones, en tercera posición está Colombia con US\$430 millones, en cuarto lugar, Brasil con US\$364 millones y en quinto lugar México con US\$342 millones.(Chavez, 2019)

- Precios

Entre mediados del 2013 y 2014, el Índice Precios del consumidor (IPC) se redujo debido a la fuerte competencia con los productos importados que ingresó al mercado con menores

precios y por los avances tecnológicos en la última década. En lo siguiente se puede apreciar la variación porcentual del IPC.

Figura 4. Índice de precios al por mayor del sector farmacéutico. Variación porcentual. (PRODUCE, 2015, p. 25)

Por otro lado, el Índice de Precios al por Mayor (IPM) descendió a partir de octubre del 2013 causado por los menores precios de productos importados de Colombia, como consecuencia de una medida de regulación de precios máximos y mínimos a una lista de 400 medicamentos que favorecían a tratamientos de enfermedades respiratorias, dolores y fiebre.

- Empleos

Según PRODUCE, el sector industrial farmacéutico generó 23,522 puestos de empleo directo en el 2014. En el proceso productivo las actividades de ayudante de productos terminados (personal de envasado, empackado y etiquetado) representa el 11.2% del total de empleos y la actividad de operario de fabricación (operario de máquinas y otros procesos), el 9.2%.

Figura 5. (Ministerio de la Producción, 2015, p.141)

El Total de empleos del sector representa el 0.05% de la población económicamente activa (PEA) nacional. Asimismo, el sector posee bajos índices de subcontratación e informalidad laboral. En el 2014, el 85% de trabajadores contó con remuneración y contrato laboral, el 10% careció de contrato.

- Proceso productivo de la actividad económica

Considerando la producción, los medicamentos se clasifican:

- a) Medicamentos innovadores, obtenidos por empresas transnacionales que invierten grandes sumas en proceso de I+D, que cuentan con una patente vigente, por lo cual tienen derecho de exclusividad para su comercialización.
- b) Medicamento genérico es un medicamento equivalente al producto innovador en dosificación, seguridad y potencia. Se comercializa luego de que la patente haya expirado, se nombra con su Denominación común Internacional (DCI). Su precio es menor que el medicamento de marca.
- c) Medicamentos genéricos de marca, continúan siendo medicamentos genéricos, pero posicionados por una marca del laboratorio mediante gastos de publicidad y marketing.

- Etapas del proceso de generación de medicamentos

PRODUCE (2015) menciona las etapas de generación de medicamentos, de forma estándar, consta en lo siguiente:

Etapas I: Investigación y desarrollo

En esta etapa se busca obtener el principio activo (la molécula) que se destine al tratamiento, prevención y cura de una enfermedad. Son las grandes transnacionales que orientan su inversión de ID hacia este tipo de Investigación. En el caso peruano, la investigación se centra en la factibilidad de adecuar un medicamento genérico a los procesos con los que cuenta el laboratorio.

Etapas 2: Pre formulación

En esta etapa se desarrolla el medicamento, se diseña la forma farmacéutica que asegure la estabilidad, seguridad y eficacia del medicamento.

Etapas 3: Desarrollo preclínico

En esta etapa se busca tener información acerca de la toxicidad, mecanismo de acción, la farmacocinética y farmacodinámica del medicamento. El estudio se experimenta en animales hasta que pueda ser realizado en humanos.

Etapas 4: Ensayos clínicos

Diseñado para demostrar los perfiles de seguridad y eficacia de nuevos medicamentos en sujetos voluntarios con la finalidad de confirmar los efectos clínicos, farmacológicos, detección de efectos adversos, estudiar la absorción, metabolismo y expresión de los medicamentos y corroborar su eficacia.

Etapas 5: Formulación

En esta etapa se formula un producto específico llamado también “formula maestra prototipo”. Se realiza mezcla del principio activo con otras sustancias que modifique su acción de acuerdo al fin terapéutico para lo cual será administrado.

Etapas 6: Evaluación

En esta etapa se fabrican lotes de pilotos, se evalúan los resultados de estudios clínicos, estabilidad, ajuste de la fórmula maestra. Los estudios de estabilidad acelerada definen la vida útil del producto y finalmente estudios de estabilidad definitivo, que confirma o modifica la vida útil para su comercialización

Etapas 7: Proceso y Registro

Una vez que el medicamento esté listo para ser comercializado se solicita la autorización para introducir el producto al mercado ante el ente encargado.

Etapas 8: Proceso de manufactura

Formada por un conjunto de actividades que inicia desde el manejo de la materia prima que incluye la recepción, almacenamiento, preparación y dosificación de las mismas. El proceso culmina con el envasado, empaque y etiquetado, embalaje y almacenamiento.

Etapas 9: Manejo

Esta etapa comprende de actividades de abastecimiento, distribución y abastecimiento de los medicamentos.

Etapas 10: Uso

Dependerá del médico, quien diagnostica, conocer el medicamento, sus indicaciones, contraindicaciones, dosis y tiempo de tratamiento.

Etapas 11: Farmacovigilancia

Estudio que permitirá detectar los posibles efectos adversos por usos del medicamento.

Se presenta la lista de etapas del proceso de generación de medicamentos:

Figura 6. Etapas del proceso de generación de medicamentos. (Produce, 2015, p.41)

1.4.2 Regulación

La Dirección General de Medicamentos de Insumos y Drogas (DIGEMID) es un órgano de apoyo del Ministerio de Salud creado con el D.L. N° 584 en 1990, y es la autoridad reguladora de productos farmacéuticos, su objetivo es lograr que la población acceda a medicamentos seguros, eficaces y de calidad.

En el artículo 26 de Ley Ministerio de Salud N° 27657, indica que DIGEMID:

- a. Es el órgano técnico normativo en los aspectos relacionados al control de la producción, distribución y comercialización de medicamentos, insumos y drogas en el sector salud.
- b. Norma, registra, evalúa y acredita a las entidades públicas que importan y exportan, producen, distribuyen, donan y comercializan medicamentos, insumos y drogas para la población.

Mediante ley N° 25596 se establecen requisitos para obtener el registro sanitario. Se trata un solo tipo de registro, si son productos nacionales o importados, aplicable en casos de productos nuevos o renovaciones luego de expirar la vigencia de 5 años. El registro sanitario de un producto o dispositivo faculta a su titular la fabricación, importación, almacenamiento, distribución, comercialización, promoción, dispensación y expendio.

Otra normativa es la R.M. N° 737-2010-MINSA, que faculta a DIGEMID otorgar la certificación de Buenas Prácticas de Manufacturas (BPM), la cual es un conjunto de normas que fijan requisitos y actividades para asegurar que el producto farmacéutico cumpla con los estándares de calidad.

En cuanto a obligaciones tributarias, la normatividad que beneficia a los laboratorios mediante la exoneración de impuesto general a las ventas (Ley N°27450-Ley que exonera del Pago del Impuesto General a las Ventas y de los Derechos Arancelarios a los medicamentos para tratamiento oncológico y VIH/SIDA, Ley N° 28553 Ley General de Protección a las personas con diabetes), cuyo propósito es el fomento de reducción de precios de una lista de medicamentos oncológicos, VIH y la diabetes

Por otro lado, el Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual (INDECOPI) es el ente encargado de proteger toda forma de propiedad intelectual.

La propiedad intelectual es la creación que surge del intelecto humano, comprende de dos principales ámbitos: derecho de autor y propiedad industrial. En este último ámbito se protegen los signos que distinguen a una empresa (lema comercial, nombre comercial, marcas, denominación de origen) y nuevas creaciones tales como las invenciones protegida por patente; desarrollos estéticos, a través de diseños industriales y circuitos integrados. (INDECOPI, 2017)

Las patentes son títulos de propiedad que otorgan a su titular el derecho de explotar de forma exclusiva su invento en un territorio específico y por un plazo limitado. Existen dos modalidades de patentes: patentes de invención y patentes de modelo de utilidad. (INDECOPI, 2017)

La patente de invención debe cumplir con el requisito de novedad; de nivel inventivo, que implica no resultar obvia y de aplicación industrial para utilización en algún ámbito de la industria. Por otro lado, la patente de modelo de utilidad debe cumplir con el requisito de novedad y ventaja técnica, es decir, otorgar mejoras que se incorporan a equipos, herramientas, dispositivos existentes para un uso que no poseía. (INDECOPI, 2017). Se presenta las principales diferencias de instrumentos de propiedad intelectual:

Tabla 5
Diferencias entre instrumentos de propiedad intelectual

	Patentes	Marcas	Derechos de Autor
¿Qué protege?	Inventos (procesos o productos).	Signo que distingue un producto o servicio.	Obras.
¿Por cuánto tiempo protege?	20 años (patentes de invención) y 10 años (modelos de utilidad).	10 años	70 años luego de fallecido el autor.
¿Se renuevan?	No.	Sí, indefinidamente.	No.
Ámbito	Territorial.	Territorial.	Universal Convenio de Berna).
¿Es obligatorio su registro?	No. Se debe registrar si lo que se busca es la “exclusividad” del invento.	No. Se debe registrar si lo que se busca es la “exclusividad” del signo.	No.

¿Se requiere de registro para gozar de protección?	Sí.	No. El autor de una obra puede ejercer su protección desde que culmina la obra.
--	-----	---

Nota 1 Diferencias más relevantes entre instrumentos de propiedad intelectual. (INDECOPI, 2017, p.14)

INDECOPI por medio del órgano institucional Dirección de Invenciones y Nuevas Tecnologías (DIN), conoce y atiende las solicitudes de “Patentes de invención, patentes de modelo de utilidad, diseños industriales, certificados de protección, conocimientos colectivos de pueblos indígenas, esquemas de trazado de circuitos integrados, certificados de obtentor de nuevas variedades vegetales y licencias obligatorias”. (Anuario de estadísticas institucionales, 2017)

En el 2017 DIN mostró la siguiente información:

Tabla 6

DIN: Solicitudes de patentes de invención otorgadas, según tipo de patente, enero a diciembre 2017

Nº	Tipo de patente	Ene-17	Feb-17	Mar-17	Abr-17	May-17	Jun-17	Jul-17	Ago-17	Set-17	Oct-17	Nov-17	Dic-17	Total	%
1	Patente farmacéutica	10	9	17	7	5	11	17	13	12	15	22	6	144	28.24
2	Otros campos	40	20	38	25	22	30	26	37	24	33	31	40	366	71.76
	TOTAL	50	39	55	32	27	41	43	59	36	48	53	46	510	100

(Anuario de estadísticas anuales, INDECOPI, 2017)

La tabla muestra que durante el 2017 se otorgó 144 patentes farmacéuticas y 366 patente a otros campos técnicos, la cual incluye ingeniería eléctrica, ingeniería mecánica, ingeniería química, metalurgia, textiles, papel, entre otros.

Asimismo, según la Encuesta Nacional de Innovación en la Industria Manufacturera realizado por el INEI en el 2014, muestra que las empresas tienden a proteger sus innovaciones de copias o imitaciones de su competencia mediante el derecho de propiedad intelectual. Siendo, la marca la principal forma de protección de invenciones (92,7%), patente (23.1%) y cláusula de confidencialidad para los empleados (21,2%).

2. CAPITULO II: PLAN DE INVESTIGACION

2.1 Situación de la problemática

Los activos intangibles han adquirido relevancia y tienen impacto en el crecimiento de una empresa, pues “contribuyen a la generación de valor y son una fuente de beneficios económicos presentes y futuros “(García, et al. 2010, p.16). En un estudio del 2014 se encontró que las cien principales empresas que se encuentran en la Bolsa de Valores de Lima (BVL), todas cuentan con activos intangibles, expresando así la importancia en este tipo de inversión. (Arrarte 2015)

Por otra parte, los estados financieros son una principal herramienta para la toma de decisiones empresariales, sin embargo, se cuestiona la fiabilidad de la información porque muchas organizaciones no efectúan el reconocimiento de activos intangibles generando internamente debido a deficiencias en métodos de medición y valoración. (García, et al. 2010)

Estado de la cuestión

Randoy (2017) en la tesis “Incidencia de la NIC 38 Activos Intangibles en la situación económica y Financiera en le empresa Alicorp en el periodo 2014 – 2015 en el distrito de Piura” para optar por el grado de licenciatura de la Universidad Nacional de Piura, se halla una incidencia favorable en el resultado económico y financiero al realizar un adecuado reconocimiento y medición de los activos intangibles establecido en la NIC38, puesto que el reconocimiento del activo intangible otorga a la empresa mayor solidez y respaldo financiero. Asimismo, la fijación de políticas contables concernientes a los intangibles influye en la situación económica financiera porque así la información se muestra uniforme, clara y comparable.

En ese mismo sentido, el trabajo de investigación de Totoy (2017) “La NIC 38 y el registro contable de los activos intangibles de las PYMES del sector manufacturero provincia del Tungurahua” para optar por el grado de licenciatura de la Universidad Técnica de Ambato, determina que la NIC 38 influye en los estados financieros de la empresas pymes, y recalcan que la aplicación errónea o no aplicación de la norma NIC 38, imposibilita a la empresa identificar su ventaja competitiva, comparar la información financiera respecto a los ejercicios anteriores y con otros de su mismo sector, y ocasiona deficiencias en la gestión administrativa y en la toma de decisiones.

Andrade y Reino (2017), en el trabajo de investigación “Análisis y determinación del impacto contable de la normativa internacional NIC 38 Activos Intangibles en el sector industrial manufacturero de la ciudad de Cuenca” para optar por el grado de licenciatura de la Universidad de Cuenca, desarrollado en 21 empresas del sector industrial manufacturero (conformado por empresas de alimentos y bebidas, textiles y cuero, papel, industria química, y otros), son empresas que han ido adoptando las NIIF entre el 2011 y 2014. Andrade y Reino (2017) concluyen que la forma de obtener los activos intangibles en estas empresas fueron mayoritariamente mediante adquisición. Sólo una empresa de las 21, informó que generó internamente el activo intangible y que reconoció en sus estados financieros los costos atribuibles durante su desarrollo. Andrade y Reino (2017), consideran que no hay una incidencia mayor de los activos intangibles en la estructura de los estados financieros, pues es mínimo en comparación con el rubro Propiedad, Planta y Equipo que es significativo y que utilizan en el proceso productivo. Un ejemplo de la representación del activo fijo “en la industria química el activo representa un 51,86% en Plásticos Rival Cia Ltda., como indicador máximo en relación al activo total, y mínimo con 31,40% en Continental Tire Andina S.A.” (p.307).

Loret de Mola (2014) sobre la NIC 38 en el sector minero, en la tesis “Efecto de los activos intangibles y su incidencia en el valor económico de las empresas del sector minero en el Perú (2004 – 2013)” para optar por el grado de Doctor en Contabilidad y Finanzas de la Universidad San Martín de Porres, concluye que los activos intangibles inciden en el valor económico de empresas del sector minero porque consolidan su valor patrimonial. En el estudio se halla que el 60% considera a los activos intangibles como sus activos más importantes y el 73% se basa por los beneficios futuros a obtener. Respecto a la información financiera, un 93% considera entre importante y muy importante los indicadores financieros al valorar la empresa; sin embargo, solo el 50% considera útil la información financiera para la toma de decisiones. En cuanto a actividades de desarrollo en el sector minero, el 83% considera que las reservas de un mineral es medible y posible considerarse como intangibles. Finalmente, un 90% considera que de probarse la existencia del mineral listo para su explotación incide en el costo de su financiamiento por la expectativa de mejorar sus flujos futuros.

2.2 Problema

2.2.1 Problema general

¿Cuál es el impacto financiero y tributario de la NIC 38 Activos Intangibles en empresas de fabricación de productos farmacéuticos, sustancias químicas medicinales y productos botánicos de uso farmacéutico en el distrito de Ate, año 2018?

2.2.2 Problemas específicos

Problema específico 1: ¿Cuál es el impacto financiero de la NIC 38 Activos Intangibles en empresas de fabricación de productos farmacéuticos, sustancias químicas medicinales y productos botánicos de uso farmacéutico en el distrito de Ate, año 2018?

Problema específico 2: ¿Cuál es el impacto tributario de la NIC 38 Activos Intangibles en las empresas de fabricación de productos farmacéuticos, sustancias químicas medicinales y productos botánicos de uso farmacéutico en el distrito de Ate, año 2018?

2.3 Objetivos

2.3.1 Objetivo general

Determinar el impacto financiero y tributario de la NIC 38 Activos Intangibles en empresas de fabricación de productos farmacéuticos, sustancias químicas medicinales y productos botánicos de uso farmacéutico en el distrito de Ate, año 2018

2.3.2 Objetivos específicos

Objetivo específico 1: Determinar el impacto financiero de la NIC 38 Activos Intangibles en las empresas de fabricación de productos farmacéuticos, sustancias químicas medicinales y productos botánicos de uso farmacéutico en el distrito de Ate, año 2018

Objetivo específico 2: Determinar el impacto tributario de la NIC 38 Activos Intangibles en las empresas de fabricación de productos farmacéuticos, sustancias químicas medicinales y productos botánicos de uso farmacéutico en el distrito de Ate, año 2018.

2.4 Hipótesis

2.4.1 Hipótesis general

La NIC 38 Activos Intangibles impacta financiera y tributariamente en las empresas de fabricación de productos farmacéuticos, sustancias químicas medicinales y productos botánicos de uso farmacéutico, en el distrito de Ate, año 2018.

2.4.2 Hipótesis específicas

Hipótesis específica 1: La NIC 38 Activos Intangibles impacta financieramente en empresas de fabricación de productos farmacéuticos, sustancias químicas medicinales y productos botánicos de uso farmacéutico, en el distrito de Ate, año 2018

Hipótesis específica 2: La NIC 38 Activos Intangibles impacta tributariamente en las empresas de fabricación de productos farmacéuticos, sustancias químicas medicinales y productos botánicos de uso farmacéutico, en el distrito de Ate, año 2018

3 CAPITULO III: METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION

La investigación es un proceso sistemático por el cual se recaba información acerca de un problema, un hecho o fenómeno. Ello nos conduce a generar conocimientos, validar técnicas, procedimientos e instrumentos.

En los últimos siglos han predominado los enfoques cualitativo y cuantitativo. El enfoque cuantitativo es un proceso secuencial, se fundamenta en la medición de las variables, permite generalizar los resultados y facilita comparar con estudios similares. Se ha empleado un poco más en el campo de las ciencias como física, química y biología. Por otro lado, el enfoque cualitativo es un proceso inductivo que va desde lo específico y producto del análisis de cada dato, llega a un criterio general, sin embargo, los resultados no pretenden generalizar a otras poblaciones. Además, proporciona profundidad, especificación, interpretación y aclaración de los datos. (Sampieri, Fernández y Baptista, 2014)

Ya en la segunda década del siglo XXI se consolida el enfoque mixto en los distintos campos de investigación. Respecto al método mixto Sampieri y Mendoza (2008, como se citó en Sampieri et al, 2014) señala:

“Los métodos mixtos representan un conjunto de procesos sistemáticos, empíricos y críticos de investigación e implican la recolección y el análisis de datos cuantitativos y cualitativos, así como su integración y discusión conjunta, para realizar inferencias producto de toda la información recabada (meta inferencias) y lograr un mayor entendimiento del fenómeno bajo estudio “(p.534)

De acuerdo a lo señalado, en el enfoque mixto se utilizan datos cualitativos y cuantitativos que permitirán llegar a una conclusión del análisis de toda la información recopilada.

Es así en el presente trabajo emplearemos el enfoque mixto a fin de obtener un mejor entendimiento del tema de investigación.

3.1 Objetivo de la investigación

En la parte cualitativa, el objetivo es entender la definición, medición y reconocimiento del activo intangible, las implicancias de emplear uno u otro método de medición posterior, la revelación cualitativa y cuantitativa en la información financiera mediante entrevistas a profundidad a especialistas en el tema. En la parte cuantitativa, se pretende determinar el

impacto financiero y tributario al aplicar la norma tributaria NIC 38 a través de encuestas dirigido a Contadores de las empresas del sector farmacéutico.

3.2 Diseño de la investigación

La presente investigación es mixta concurrente, pues se recabarán datos cualitativos y cuantitativos de manera simultánea.

En el proceso cuantitativo el alcance es correlacional porque se busca asociar y determinar la relación que exista entre las variables de estudio. Se aplicará en cierta medida un alcance descriptivo, pues se medirá las dimensiones de las variables de estudios, tales como políticas de medición, revelación y amortización.

El diseño de la investigación es no experimental y transaccional correlacional (se recogerán los datos un mismo periodo de tiempo).

3.3 Investigación Cualitativa

Instrumento de recolección de datos: Entrevista a profundidad de 15 preguntas estructuradas.

Unidad inicial y final de la muestra: un experto en NIIF quien se desempeña como Gerente en consulta contable y financiera, y un Gerente en impuestos. Ambos desempeñan sus funciones en las principales firmas auditoras.

Tabla 7
Muestra cualitativa

Nombre	Cargo	Empresa
Marco Camacho Aponte	Manager Tax - Accounting Compliance & Reporting Services	EY
Sergio Cárdenas Dall'Orto	Capital Markets & Accounting Advisory Services CMAAS	PWC

3.4 Investigación cuantitativa

Instrumento de recolección de datos: Cuestionario con 25 enunciados y 5 categorías de respuesta por cada enunciado, en base a la escala de Likert.

3.4.1 Población

Establecimientos clasificados como laboratorios según DIGEMID y registrados en SUNAT con la actividad principal de fabricación de productos farmacéuticos (correspondiente a CIIU 2100). El estado de las empresas es activo y se ubican en la ciudad de Lima.

Tabla 8
Población dedicada a la fabricación de productos farmacéuticos en Lima

Nro	Número RUC	Nombre o razón social	Estado del contribuyente	Departamento	Provincia	Distrito	Principal-CIIU
1	20100060150	Hersil S.A.	Activo	Lima	Lima	Ate	Fab. De prod. Farmacéuticos.
2	20101269834	Teva Perú SA Laboratorios Farmacéuticos	Activo	Lima	Lima	Ate	Fab. De prod. Farmacéuticos.
3	20100677661	Markos S. A Laboratorios Elifarma	Activo	Lima	Lima	Ate	Fab. De prod. Farmacéuticos.
4	20101129153	SA	Activo	Lima	Lima	Ate	Fab. De prod. Farmacéuticos.
5	20264036853	Lanesa SAC Laboratorios AC	Activo	Lima	Lima	Ate	Fab. De prod. Farmacéuticos.
6	20347268683	Farma S.A. B. Braun Medical	Activo	Lima	Lima	Ate	Fab. De prod. Farmacéuticos.
7	20377339461	Perú S.A. Gencopharmaceutical	Activo	Lima	Lima	Ate	Fab. De prod. Farmacéuticos.
8	20474456049	SAC	Activo	Lima	Lima	Ate	Fab. De prod. Farmacéuticos.
9	20508169079	Sterilab SAC Farmaceutica	Activo	Lima	Lima	Ate	Fab. De prod. Farmacéuticos.
10	20513578416	Otarvasq Sociedad Anonima Cerrada	Activo	Lima	Lima	Ate	Fab. De prod. Farmacéuticos.
11	20100018625	Medifarma S A Eurofarma Perú	Activo	Lima	Lima	Ate	Fab. De prod. Farmacéuticos.
12	20100284937	S.A.C. Laboratorios Lansier	Activo	Lima	Lima	Breña	Fab. De prod. Farmacéuticos.
13	20305284174	S.A.C. Instituto Bioquimico	Activo	Lima	Lima	Breña	Fab. De prod. Farmacéuticos.
14	20101668887	dr. f. Remy s.a.c. Laboratorios	Activo	Lima	Lima	Chaclacayo	Fab. De prod. Farmacéuticos.
15	20101364152	Induquimica S. A Laboratorio Industrias Rhoamedic	Activo	Lima	Lima	Chorrillos	Fab. De prod. Farmacéuticos.
16	20535701602	S.A.C. Laboratorios	Activo	Lima	Lima	Comas	Fab. De prod. Farmacéuticos.
17	20256042291	Farmasur S.A.C.	Activo	Lima	Lima	Independencia	Fab. De prod. Farmacéuticos.

		Hampy Runa					
		Sociedad Anonima					Fab. De prod.
18	20514190730	Cerrada	Activo	Lima	Lima	Jesús María	Farmacéuticos.
19	20138347924	Tupzol S.A.	Activo	Lima	Lima	La Victoria	Fab. De prod. Farmacéuticos.
20	20100331447	Industrias Algotec SA	Activo	Lima	Lima	Lince	Fab. De prod. Farmacéuticos.
21	20262996329	Farmindustria S.A. Corporacion Farmacológica JJ Salud Sociedad	Activo	Lima	Lima	Lince	Fab. De prod. Farmacéuticos.
22	20513180137	Anonima Cerrada Laboratorio Farmacéutico San Joaquin-Roxfarma	Activo	Lima	Lima	Lince	Fab. De prod. Farmacéuticos.
23	20101348203	Sociedad Anonima	Activo	Lima	Lima	Los Olivos	Fab. De prod. Farmacéuticos.
24	20294407350	D' leos S.R.Ltda. Aaa Abril Natura Sociedad Anonima	Activo	Lima	Lima	Los Olivos	Fab. De prod. Farmacéuticos.
25	20510001291	Cerrada	Activo	Lima	Lima	Lurigancho	Fab. De prod. Farmacéuticos.
26	20304970660	V.ravettino s.r.l. Laboratorios Gabblan	Activo	Lima	Lima	Lurín	Fab. De prod. Farmacéuticos.
27	20517666361	S.A.C.	Activo	Lima	Lima	Lurin	Fab. De prod. Farmacéuticos.
28	20518110382	Vita Pharma s.a.c	Activo	Lima	Lima	Lurín Pueblo libre	Fab. De prod. Farmacéuticos.
29	20417180134	Laboratorios Unidos S.A. Medrock Corporation Sociedad Anonima	Activo	Lima	Lima	(magdalena vieja) Pueblo Libre (magdalena vieja)	Fab. De prod. Farmacéuticos.
30	20514710911	Cerrada Laboratorios bionano	Activo	Lima	Lima		Fab. De prod. Farmacéuticos.
31	20548497451	farma s.a.c. Instituto Peruano De	Activo	Lima	Lima	Puente Piedra	Fab. De prod. Farmacéuticos.
32	20131371293	Energia Nuclear	Activo	Lima	Lima	San Borja	Fab. De prod. Farmacéuticos.
33	20123386869	Bontiel S. A Laboratorios Lely	Activo	Lima	Lima	San Borja San Juan De	Fab. De prod. Farmacéuticos.
34	20505721374	S.A.C Laboratorio Farmaceutico	Activo	Lima	Lima	Lurigancho	Fab. De prod. Farmacéuticos.
35	20125380141	America Srltda Laboratorios	Activo	Lima	Lima	San Luis	Fab. De prod. Farmacéuticos.
36	20255361695	Americanos S.A. Laboratorio Textiles	Activo	Lima	Lima	San Luis	Fab. De prod. Farmacéuticos.
37	20429469407	Los Rosales S.A.C.	Activo	Lima	Lima	San Luis	Fab. De prod. Farmacéuticos.

		Laboratorios L.A.M				San Martín De	Fab. De prod.
38	20101273351	Medic S.A.C	Activo	Lima	Lima	Porres	Farmacéuticos.
						San Martín De	Fab. De prod.
39	20109161609	Roker Peru SA	Activo	Lima	Lima	Porres	Farmacéuticos.
						San Martín De	Fab. De prod.
40	20501543277	Alkofarma E.I.R.L.	Activo	Lima	Lima	Porres	Farmacéuticos.
		Farmaquil Perú					
		Sociedad Anónima				San Martín de	Fab. De prod.
41	20509050636	Cerrada	Activo	Lima	Lima	Porres	Farmacéuticos.
						San Martín de	Fab. De prod.
42	20554352783	Jenfarma Peru S.A.C.	Activo	Lima	Lima	Porres	Farmacéuticos.
		Instituto Bioquímico					Fab. De prod.
43	20101131565	Erza S.A.C.	Activo	Lima	Lima	San Miguel	Farmacéuticos.
		Laboratorio Químico					
		Farmacéutico Natura					Fab. De prod.
44	20478216492	Lab SAC	Activo	Lima	Lima	San Miguel	Farmacéuticos.
		Instituto					Fab. De prod.
45	20100287791	Quimioterápico SA	Activo	Lima	Lima	Santa Anita	Farmacéuticos.
		Herboristería los					Fab. De prod.
46	20110348704	Ficus E.I.R. Ltda.	Activo	Lima	Lima	Santa Anita	Farmacéuticos.
							Fab. De prod.
47	20109346722	Cifarma SAC	Activo	Lima	Lima	Santa Anita	Farmacéuticos.
		Laboratorios Medico					
		Biológicos h.					
		colichon Sociedad				Santiago de	Fab. De prod.
48	20102106319	Anónima Cerrada	Activo	Lima	Lima	Surco	Farmacéuticos.
		Laboratorio Belofarm				Santiago de	Fab. De prod.
49	20511464766	SAC	Activo	Lima	Lima	Surco	Farmacéuticos.
							Fab. De prod.
50	20100812542	Roster SA	Activo	Lima	Lima	Surquillo	Farmacéuticos.
		Laboratorios					Fab. De prod.
51	20505550111	Delfarma S.A.C.	Activo	Lima	Lima	Surquillo	Farmacéuticos.
		Drogueria E.S.C.					
		Pharmed Corporation					Fab. De prod.
52	20505578806	S.A.C.	Activo	Lima	Lima	Surquillo	Farmacéuticos.
							Fab. De prod.
53	20521691191	Ciclotrón Peru S.A.	Activo	Lima	Lima	Surquillo	Farmacéuticos.

Fuente: DIGEMID 2018

De acuerdo a la tabla precedente, se presenta un resumen del número de laboratorios por cada distrito de la ciudad de Lima.

Tabla 9
Número de laboratorios farmacéuticos por distritos de la población

Distritos	Nro. de laboratorios
Ate	11
Breña	2
Chaclacayo	1
Chorrillos	1
Comas	1
Independencia	1
Jesús María	1
La Victoria	1
Lince	3
Los olivos	2
Lurigancho	1
Lurín	3
Pueblo Libre	2
Puente Piedra	1
San Borja	2
San Juan de Lurigancho	1
San Luis	3
San Martín de Porres	5
San Miguel	2
Santa Anita	3
Santiago de Surco	2
Surquillo	4
Total general	53

Fuente: DIGEMID 2018

Delimitamos la población a contadores generales y sub contadores de las empresas ubicadas en el Distrito de Ate, que aglomera el mayor número de laboratorios farmacéuticos en Lima. Cabe mencionar que contadores de tres empresas no participaron (Ace Farma, Teva Perú y B. Braun Medical Perú), indicaron por reserva de información.

Tabla 10
Población de estudio

Nro.	Distrito	Contadores	Razón Social	RUC
1	Ate	Antony Huayanay	Farmaceutica Otavasuq SAC	20513578416
2	Ate	Julia Huaraca	Gencopharmaceutical SAC	20474456049
3	Ate	Miguel Tapia Portales	Hersil SA	20100060150
4	Ate	Iván Perez	Hersil SA	20100060150
5	Ate	C Reategui	Laboratorios Elifarma SA	20101129153
6	Ate	Alexander Salgado	Laboratorios Elifarma SA	20101129153
7	Ate	Orlando Sipan	Laboratorios Farmacéuticos Markos SA	20100677661
8	Ate	Luis Vivas	Laboratorios Farmacéuticos Markos SA	20100677661
9	Ate	Jessica Brenis	Lanesa SAC	20264036853
10	Ate	Diego Corrales	Lanesa SAC	20264036853

11	Ate	Silvia Huaman	Medifarma SA	20100018625
12	Ate	Verónica Damián	Medifarma SA	20100018625
13	Ate	Eduardo Raffael	Sterilab Sociedad Anonima Cerrada	20508169079

Elaboración propia

3.4.2. Muestra

La muestra es un subgrupo de la población de interés sobre el cual se recolectarán datos, por lo que debe definirse y delimitarse de antemano con precisión, además debe ser representativo de la población. (Sampieri et al, 2014)

Fórmula:

$$n = \frac{K^2 \cdot p \cdot q \cdot N}{(e^2 \cdot (N-1)) + K^2 \cdot p \cdot q}$$

Fuente: <https://www.feedbacknetworks.com/cas/experiencia/sol-preguntar-calcular.html>

Donde:

N es el número de la población

K es una constante que indica el grado de que los resultados sean confiables, por tanto, la diferencia indica un error máximo aceptable.

Los valores de K frecuentes:

K	1,15	1,28	1,44	1,65	1,96	2	2,58
Nivel de confianza	75%	80%	85%	90%	95%	95,5%	99%

e: es el error muestral deseado. Es el margen de diferencia entre el resultado obtenido y el resultado de la muestra.

p: proporción de individuos de la muestra que poseen características de estudio.

q: es la diferencia de la proporción de individuos de la población que poseen la característica de estudio. Es 1-p.

n: es el tamaño de la muestra

Tabla 11
Cálculo de la muestra

Variables	valores
N	13
K	1,96
e	0.05
p	0.8
q	0.2
n	12.39

Elaboración propia.

Tomamos una muestra de 12 contadores de empresas farmacéuticas del distrito de Ate.

Tabla 12
Muestra de estudio

Nro.	Distrito	Contadores	Razón Social	RUC
1	Ate	Antony Huayanay	Farmaceutica Otarvasq SAC	20513578416
2	Ate	Julia Huaraca	Gencopharmaceutical SAC	20474456049
3	Ate	Miguel Tapia Portales	Hersil SA	20100060150
4	Ate	C Reategui	Laboratorios Elifarma SA	20101129153
5	Ate	Alexander Salgado	Laboratorios Elifarma SA	20101129153
6	Ate	Orlando Sipan	Laboratorios Farmacéuticos Markos SA	20100677661
7	Ate	Luis Vivas	Laboratorios Farmacéuticos Markos SA	20100677661
8	Ate	Jessica Brenis	Lanesa SAC	20264036853
9	Ate	Diego Corrales	Lanesa SAC	20264036853
10	Ate	Silvia Huaman	Medifarma SA	20100018625
11	Ate	Verónica Damián	Medifarma SA	20100018625
12	Ate	Eduardo Raffael	Sterilab Sociedad Anonima Cerrada	20508169079

Elaboración propia.

4 CAPITULO IV: DESARROLLO DE LA INVESTIGACION

4.1 Aplicación de Instrumentos

4.1.1 Aplicación de instrumento cualitativo

Como instrumento de recolección de datos se utilizará la entrevista a profundidad.

Preguntas de Investigación:

El cuestionario de entrevista consta de 15 preguntas estructuradas.

Nombre del entrevistado: Marco Alex Camacho Aponte

Cargo: Manager Tax - Accounting Compliance & Reporting Services

Empresa: EY

Tabla 13

Primera entrevista a profundidad

Pregunta	Respuestas
1. De forma general ¿Cuál es su opinión acerca de los Activos Intangibles?	Terminan siendo recursos controlados por la compañía, de carácter monetario, sin apariencia física, y ciertamente te permite tener en presentación de estados financieros una mejor posición financiera, considerando que es un activo propiamente. Es complicado decir que un activo intangible es creado propiamente por la compañía, a menos que se pueda demostrar ciertas condiciones. Normalmente, los intangibles siempre son adquiridos y generado internamente, siempre que esta haya cumplido con tener dos fases: investigación y desarrollo. Incluso, considerando que, terminando dicha fase, vas a tener la capacidad de poder utilizarlo o venderlo. Hay conceptos que como intangibles no podrías registrarlos internamente sino hasta que lo vendes (que es ingreso), por ejemplo, las marcas que tú desarrollas, la marca propiamente de la compañía, tu cartera de clientes, conceptos tales que tú lógicamente siempre lo tienes, pero, no tienes la capacidad de registrarlo como intangible, sabes que sí, es tu “know

how” y sólo será registrado o reconocido en el resultado del ejercicio en el momento que tú lo vendas. De hecho, a nivel general, los activos intangibles tienden a ser los activos que generan mayor valor para la compañía; si has pasado por un proceso de investigación y desarrollo, mucho mejor, porque este activo intangible creado internamente normalmente tiene un costo bajo, pero un precio muy alto en el mercado si alguien lo quiere adquirir.

- Entrevistador: ¿Eso es lo que pasa en las farmacéuticas?

- Lo que pasa en las farmacéuticas, no todas, aparte que en Perú no es habitual. Digamos que si queremos evaluar el mercado peruano no es que sea un mercado investigador como en otros países. De hecho, acá no descubrimos mucho, desgraciadamente porque no hay mucho apoyo respecto a los proyectos de investigación hasta que salió esta norma del año 2016 de investigación y desarrollo que te da un beneficio tributario al respecto. Muchos han querido, digamos, tratar de calzar, porque te ponen ciertos requisitos para poder adquirir este beneficio tributario, que termina siendo un descuento en renta maso menos de 75 % de lo que invertiste para crear este activo intangible interno.

2. ¿De qué manera
identifica un activo
intangible?

Un activo intangible puedes identificar de dos formas: Uno, cuando tú adquieres un activo intangible tienes que ver si realmente estás adquiriendo un derecho, talvez, estas adquiriendo un proyecto, una marca, una línea de negocio, puedes adquirir muchas cosas que físicamente no ves, pero, sabes que en el mercado tiene un valor y que te va a generar un beneficio económico. Por las que yo adquiero, puedo identificar de esa forma, teniendo en cuenta la capacidad de lo que me puede generar a futuro y que

apariciencia física no tiene. Pero si yo tengo que identificar un activo intangible creado internamente, tengo que ver que este proyecto, que inicié (con las etapas de investigación y desarrollo), es un proyecto exitoso, es un proyecto, el cual digamos que, después del desarrollo yo pueda identificar que me va a generar un beneficio económico a futuro, y, es más, tengo la capacidad de venderlo porque es interesante para el mercado en el cual me encuentro. Digamos que esta investigación, este nuevo conocimiento, para el mercado en el sector en el cual me encuentro, viene siendo interesante o talvez necesario, incluso.

3. ¿Cómo se efectúa el reconocimiento de un activo intangible?

Si hablamos de reconocimiento, hablamos propiamente de registrarlo, reconocer y poder valorizarlo (darle un valor). El reconocimiento parte, en principio, de qué forma tú has creado o qué forma has adquirido el activo intangible y esto se reconoce en valor razonable según las normas. El valor razonable, bajo ciertas interpretaciones, puede ser incluso flujos futuros que tú te has comprometido a pagar para adquirir dicho activo en el tiempo traído al valor presente, porque no necesariamente los intangibles puedes adquirirlos y pagarlos en una sola cuota, también puede haber un compromiso a largo plazo de por medio, y este compromiso tiene un tratamiento diferente para efectos financieros y aparte refleja un valor distinto en el tema de tus libros contables. El reconocimiento es el valor razonable (siempre) - Entrevistadora: Y si fuera para pagarlo en cuotas, ¿la parte de los intereses se considera parte del activo intangible? - Podemos tener dos opciones: uno, en el cual tu hayas decidido pagarlo en cuotas sin intereses pactados, pero sí hay un interés implícito, ese

interés implícito ¿debería formar parte de tu activo? yo creo que sí porque al final viene siendo necesario para poder adquirirlo. Como por ejemplo cuando tú te financias. Incluso cuando tú te financias te has financiado porque no tenías efectivo para poder adquirir un intangible. El financiamiento que te cobra el banco con respecto al costo del préstamo que son los intereses, ¿forman parte de tu adquisición, de tu intangible? “Sí”, porque en la medida que sea necesario, para poder adquirirlo o internamente crearlo, digamos que todo ese proceso, poco a poco, los intereses tienes que ir capitalizándolos como parte de tu intangible. Cuando es desarrollado internamente puede durar años y lo relaciono con los activos aptos o calificados, que por norma (NIC 23) te indica que los intereses para financiar dicho activo apto, respecto a la construcción, respecto a la existencia propiamente que quieres crear o desarrollar, también se debe capitalizar y formar parte del costo de la existencia. Por ejemplo, yo quiero hacer vino, mientras el vino es más añejo es más caro. Imaginemos que quiero añejarlo 15 años, durante esos 15 años normalmente las compañías se financian. Ese interés, que va corriendo de por medio, que tienes que pagar al banco, forma parte de la existencia cuando tú vas a venderlo al mercado. Bajo ese mismo criterio el activo intangible, sin ser digamos lo mismo, pero el activo intangible con los intereses de por medio debe formar parte del costo de la adquisición y no un gasto financiero.

4. ¿Cómo se efectúa la medición inicial de activos intangibles?	La medición inicial es al costo o bajo el esquema de valor razonable con flujo a futuro proyectado traído al valor presente y posteriormente empiezas a amortizar dicho importe, pero eso es después.
5. ¿Qué implicancia tendría tomar como medición posterior al reconocimiento del activo intangible el modelo costo?	El modelo costo, cuando tu defines que tus intangibles se van a reconocer posteriormente al costo, en principio, todos deben seguir la misma línea y tú lo vas a empezar a amortizar en la vida útil que tu determines, en la medida de que estemos hablando de un activo intangible con vida útil limitada, lo empiezas a amortizar.
6. ¿Qué implicancia tendrá tomar como medición posterior al reconocimiento del activo intangible el modelo de revaluación?	Si estamos en el escenario en el cual tiendes a hacer revaluaciones, lo que tienes que hacer es revalorarlo todos los años. Por ejemplo, hoy lo registro y al cierre del ejercicio evalúo el precio en el mercado y le doy nuevamente el precio del mercado, que puede ser mayor o menor y empezar a revaluar todos los años. Igual el valor del activo se va moviendo siempre, pero por concepto de revaluación, por valor de mercado, no por vida útil respecto al costo, que es una amortización lineal y que sólo en la medida que tengas un indicio de que tu amortización es en función a la vida útil puede cambiar el porcentaje de amortización. Pero si no tienes ese indicio, no. Si estas en revaluación ¿qué tienes que hacer? es la evaluación anual, siempre, al cierre de año, de cuánto se movió en el mercado dicho intangible y valorizar todos los intangibles. Normalmente las compañías no se complican y hacen modelo costo, amortizan siempre. – Entrevistadora: ¿En el sistema de revaluación hay un ajuste que tenga implicancia en el sistema tributario? – Sí, porque el

modelo revaluación, por ejemplo, no es permitido para normas tributarias, solo en modelo costo y con una amortización en función a lo que tu hayas determinado. Tributariamente es de 1 a 10 años máximos la amortización de los intangibles. Cuando financieramente utilizas la revaluación, las revaluaciones no son aceptadas tributariamente, pues se supone ir hacia arriba y dar mayor valor. Y ese mayor valor que tú le das que posteriormente puede crecer y terminar en el gasto también, ese gasto producto por la revaluación no es aceptado tributariamente. Por ejemplo, si mi costo es 100 soles, termina el año y le doy un valor de 110 soles, hay 10 soles que para nosotros es en el año 1, y al año diez lo que hago es amortizar los 10 que revalúe. Esos 10 soles no son aceptados tributariamente, sólo los 100 que es el costo. Cuando empiece a amortizar los 100 o revaluar los 100, de uno u otra manera, eso sí será aceptado tributariamente.

7. ¿Qué factores tomar en cuenta para definir si un activo intangible es de vida útil indefinida?

Cuando tú no tengas la capacidad de definir o saber cuánto tiempo vas a poder utilizar dicho activo es cuando tienes que calificar como vida útil indefinida. Cuando tú no tengas la capacidad de decir: yo sé que la vida útil en la que voy a poder utilizarlo son 10 o 15 años, cuando pierdes control o pierdes ese conocimiento de dicho activo, es cuando lo tienes que calificar como vida útil indefinida. Por ejemplo, la marca que adquirí, o la cartera de clientes que adquirí de otra compañía. Ese valor ¿Puedo definir hoy cuánto tiempo en el futuro puedo utilizar? Ósea ¿Hoy puedo saber si estos clientes que tengo hoy, hasta cuándo se van a quedar conmigo? Por ejemplo, tú tienes una cartera de clientes y yo la compro a 20 000. Yo les presto servicio a los clientes. ¿Yo puedo definir hoy cuánto

tiempo tus clientes se van a quedar conmigo? No porque el tema es de ellos decidir. Lo mismo con la marca, ¿Yo puedo definir cuando mi marca se va a caer o subir? No porque está en manos del mercado decidir que tanto van a seguir comprando mis productos, si me van a seguir apoyando comercialmente o si voy a seguir siendo interesante en el mercado respecto a lo que estoy comercializando.

Esas decisiones que terminan siendo de terceros y no mías, hacen que la vida útil de un activo sea indefinida, que no quiere decir que nunca se termine. Pero los activos de vida útil indefinida tienen que ser valuados cada vez que termine el año o cada vez que tengas el indicio de que este activo se ha desvalorizado. Por ejemplo cuando tu marca ya no sea la misma y no pega lo mismo en el mercado porque perdió prestigio.

8. ¿Cómo se revela y se expresa la aplicación de la NIC 38: Activos Intangibles?	De forma cuantitativa y cualitativa.
9. ¿Cuál es el impacto financiero que genera la NIC 38 en los estados financieros y en los ratios financieros?	El impacto que te dan los activos intangibles en los estados financieros, de cara a los inversionistas o a los usuarios externos, es que te dan un mejor respaldo financiero. Te ven como una compañía más sólida financieramente y, aparte de ello, te vuelve más atractivo porque siempre las compañías que tienen más intangibles de desarrollo e investigación son más atractivas en el mercado. Porque siempre las compañías que se dedican a desarrollar o investigar internamente y son proyectos exitosos, tienen mayores rentabilidades que otras porque es un costo
-

	menor y un ingreso mayor. El conocimiento siempre aporta mucho más.
10. En su opinión ¿Existe relación entre inversión en activo intangible y la rentabilidad? ¿Cuáles?	Claro, de hecho. Todas las compañías que siempre generan un conocimiento, un intangible, pasando de la etapa de investigación y desarrollo, siempre van a tener una mayor rentabilidad porque tienen la capacidad de vender algo innovador en el mercado. Cuando decimos que algo es innovador, decimos en teoría que no tiene competencia con otros. Son exclusivos. Digamos que ellos son más rentables porque no venden tanto el producto sino venden las cualidades que ellos han inventado, que han podido investigar y desarrollar y pueden comercializarlo. Entonces, ahí no es tanto el costo la parte física que puedes ver sino el conocimiento intangible que está inmerso en dicho producto. Sí hay una relación directa entre la rentabilidad y lo que se invierte en el activo intangible.
11. ¿Cuál es el impacto Tributario que genera la NIC 38 en el impuesto a la renta?	El impacto tributario es en la medida de que la norma tributaria te permite decidir en cuánto tiempo amortizar dicho intangible. Puede ser de un ejercicio hasta diez. Financieramente pueden ser mucho más años. Financieramente, si decides amortizar en más años, esa amortización a futuro puede ser que no sea deducible o también tributariamente tengas que poner un límite de diez años y lo que exceda de diez años, empezar a adicionártelo porque no va a ser aceptado. Por la parte de las revaluaciones no van a ser aceptados tributariamente.
12. ¿Es factible amortizar aquellos intangibles que son controlados por la empresa pero que no son	No desde la perspectiva tributaria. No es factible amortizar si no se cumple con los requisitos de la NIC 38. ¿Porqué? No hay una definición de activo intangible en la Ley del Impuesto a la Renta, con lo cual, en la historia, siempre la parte tributaria se ha ceñido a la definición contable y

reconocidos como tal por no cumplir con los criterios fijados en la NIC 38? ¿Por qué?	siempre van de la misma mano, por lo menos en la definición del activo intangible. Con lo cual, si contablemente no está, si no cumplió con los requisitos contables para poder contabilizarlos, tributariamente tampoco no existen. En casos de activos que no cumplan con el criterio, por ejemplo, tu propia cartera de clientes, lo tienes que revelar, sí, pero reconocerlo no, porque no lo ha adquirido, es tu propia cartera que tú has desarrollado.
13. ¿Es relevante la correcta aplicación de la NIC 38 en la actividad económica de fabricación de productos farmacéuticos, sustancias químicas medicinales y productos botánicos de uso farmacéutico? ¿Por qué?	Sí, claro, porque en el mundo las empresas farmacéuticas desarrollan o generan muchos productos a través de todas las investigaciones que realizan y todos los pasos de I+D. Entonces ¿Es relevante saber en qué momento activarlo? Sí, porque puede ser que estemos activando proyectos que aún no tenemos la certeza que nos va a generar beneficios económicos futuros, mejor dicho, proyecto exitoso. Si es un proyecto que no es exitoso y lo has activado por no seguir la correcta aplicación de la norma puedes generar falsas expectativas para el inversionista, porque le muestras un EEFF mucho más sólido y un resultado mucho mejor porque que no lo tienes en el gasto. Tú como proyecto lo ves mucho más atractivo y estarías mostrando información no real. Por eso los criterios de NIC 38 son súper importante para poder presentar un EE FF más razonable.
14. ¿Cómo se debería identificar y delimitar los costos atribuibles en la generación interna de activos intangibles	Cada vez que analizas un proyecto de I+D. Me tocó analizar un caso así de una empresa que no era peruana. Ellos tenían un control bastante preciso respecto a los procesos en los cuales se empezaban a desarrollar. Ellos iniciaban un proyecto que talvez fracasaba, pero este fracaso había generado cierto avance para iniciar otro

desarrollados en forma simultánea en empresas que se dedican la fabricación de productos farmacéuticos, sustancias químicas medicinales y productos botánicos de uso farmacéutico?	proyecto. Digamos que el fracaso inicial, si lo mandaban todo al resultado del ejercicio, pero la parte que seguían avanzando eran los estudios que realizaban para poder hallar esa vinculación entre el primer proyecto fracasado y el segundo que en teoría pensaban que iban a ser exitoso y que también podía fracasar en el tiempo. Había un avance simultáneo en algunas ocasiones porque el proyecto fracasado, digamos, todavía seguía generándote costos, pero ya estabas iniciando el proyecto 2. En este intermedio, si había un control total, pero eso amarrado a tus políticas contables y tus políticas internas respecto a tu costeo que propiamente debes seguir, porque la compañía determina o sus lineamientos específico producto de un análisis previo.
15. ¿Considera usted que los desembolsos generado en el departamento de Investigación y desarrollo pueden formar parte de activos intangibles? ¿Por qué?	Si no mejora o no crea nada, simplemente está creando un producto genérico. Yo no creo que estemos en el alcance de la norma. Y podría ser cuestionable, incluso, porque este tema es de bastante juicio profesional del contador, porque no hay nada escrito al respecto, de cómo tratar estos aspectos porque es la realidad del Perú y en el mundo es diferente. Bajo el contexto peruano yo creo que esto no debe ser intangibles. En verdad le está dando un sentido diferente a sacar un producto genérico que es distinto.

Elaboración propia

- Segunda entrevista:

Nombre del entrevistado: Sergio Cárdenas Dall'Orto

Cargo: Gerente de Consultoría Contable y Financiera | Capital Markets & Accounting Advisory Services CMAAS

Empresa: PWC

Tabla 14
Segunda entrevista

Preguntas	Respuestas
1. ¿Cuál es su opinión de forma general acerca de los Activos Intangibles?	<p>La norma de Activos Intangibles es, a nivel contable, a nivel de reconocimiento, muy similar a la norma de activo fijo. Cuando se habla de un intangible, al carecer de una sustancia física, cómo medirlo inicialmente puede ser un poco distinto. Por mi experiencia en compañías, la medición inicial no es como debería ser o no la reconocen en el momento que debería de ser.</p> <p>Al definir un activo intangible, es aquello que te genera beneficios, ¿Y un intangible? Tú dices un beneficio, pero no lo puedo ver físicamente. No es como un activo fijo, puedes comprar un escritorio, un vehículo, y físicamente en un mercado sabes cuánto puede valer.</p> <p>Muchos intangibles aparecen cuando una compañía compra otra empresa, por ejemplo, marcas, relación con cliente. Si bien no puedes medir ahora, una compañía debería tener un tipo de control de poder saber cuáles son los tipos de intangibles que a mi propio negocio hizo crecer y que aparecieron poco a poco mientras mi empresa iba generando mayores beneficios.</p> <p>Entonces, (la NIC 38) es una norma con la que hay que tener mucho cuidado, porque si tú dices sólo el intangible es una licencia, el intangible es un software, si bien puedes cumplir con lo que la norma te dice, pero no dejes de lado otros intangibles. No hay que dejar de lado que generalmente muchos activos intangibles se ven cuando uno compra una empresa, aparecen ese mayor valor agregado, que uno debería siempre como compañía interiorizar, que intangibles puede tener la compañía que</p>

si muy bien no pueden estar en la contabilidad, pero pueden aparecer cuando yo compro una empresa.

2. ¿De qué manera identifica un activo intangible?
- La norma te da en general cuatro puntos, te dice un activo es identificable, es a valor de mercado, acuértese de la NIIF, si bien se imprimen en tema de costo, siempre hay que evaluar este valor razonable, si estoy comprando algo es porque en realidad vale eso. En el activo intangible te dice la norma, primero evalúa si es identificable. Identificable es cuando tú puedes separarlo, puede contractualmente hasta alquilar o escindir o vender el activo intangible. No es la lógica de un software o una licencia venderlo, pero al ser identificable es que puedes saber cuánto vale hoy.
- Luego, la norma te dice que tengas un control, tú sabes en qué momento vas usar más, en qué momento menos, en qué momento va generar mayores beneficios dependiendo del tipo de sector, o puede pasar que yo alquile un tipo de intangible, pero el control es que yo tenga el poder de decir hasta qué momento me va a generar beneficios.
- Luego te dice beneficios, es un punto de cualquier activo, porque yo compro un activo no sólo para que me genere ingresos, yo compro activos intangibles para que ahorre costos. Por ejemplo, implemento un tipo de software porque quiero ahorrar un tipo de costo en planilla, el software me ayuda a simplificar este proceso.
- Finalmente, el punto principal del activo intangible es que carece de sustancia física. Entonces, la norma te da esos cuatro puntos, si no cumples los cuatro no puedes considerar intangible.

3. ¿Cómo se efectúa el reconocimiento de un activo intangible?	<p>Es igual que un activo, tú reconoces un activo cuando esperas que genere beneficios económicos futuros y el costo es medible. Es la regla de cualquier norma. Eso, lo calzas con cualquier tipo de activo, como activo fijo, intangible, inventario. Desde el momento que me genere beneficios reconozco el intangible. Si compro un intangible y espero que el beneficio futuro sea cero no reconozco nada, ósea eso es un gasto. Y tienes que sustentar que el beneficio del activo intangible sea mayor a un año. El punto principal de un activo es el costo, tienes que medirlo a un valor más razonable.</p> <p>El punto principal es cuando yo cumplo con la factibilidad y cuándo espero que un desarrollo me va a generar ese beneficio que espero a través de la implementación de un tipo de modelo que me ayuda a generar productos genéricos, esto si es fácilmente activable, si cumplo con los cuatro puntos de la NIC (criterios), como reconocimiento y luego el punto principal cuando ya empieza a reconocer beneficios lo reconozco como intangible.</p> <p>Puede ser que tú no tengas el sustento desde qué momento es beneficio, entonces es un gasto. Por ejemplo, voy a implementar un sistema, si yo aprobé que ese sistema me va generar beneficios a largo plazo, entonces todos los costos que yo incurra en personal, proveedores, todo eso puede ser activable. Esto, si yo califico que este tipo de desembolso me va a generar beneficios. Por eso el punto principal, si de todas esas investigaciones puede ser que una o dos me generen beneficios y otros no, entonces yo no puedo reconocer nada hasta que tenga esta factibilidad. Ahí es el tema. Si uno dice porque es una investigación ya es un intangible, no, al final puede ser gasto y no hay</p>
--	--

ningún problema. Si no me genera ningún beneficio o yo no puedo sustentar ese beneficio, es gasto, ahí es el punto principal de la norma. Te dice la norma, si tienes duda prima más el gasto, es decir, que lo dejes como investigación.

4. ¿Cómo se efectúa la medición inicial de activos intangibles?
- Es igual un intangible y un activo fijo. Normalmente todo es en base al desembolso que tú has incurrido. Lo que hoy día registro, inicialmente, lo que incurri físicamente, lo que desembolsé de un dinero o de una contraprestación que hice. Pero sería generalmente el costo el punto de partida luego puede haber otras mediciones, pero el punto de partida es el costo.
5. ¿Qué implicancia tendrá tomar como medición posterior al reconocimiento del activo intangible el modelo costo?
- Como punto de partida del activo tenemos la medición inicial del costo. El costo es todo lo que yo incurri para que me ayude a que el activo esté disponible para lo que espero generar. Todo ese valor que puedo medir eso es el costo. Luego, como medición posterior significa desde que el activo ya me genera beneficios. Si ya voy a usar el activo, éste va a perder poco a poco su valor. Esa es la lógica de cualquier activo. Por ejemplo, tengo un vehículo que me cuesta 20,000 dólares, el siguiente año me va a costar 19,000 porque no creo que un vehículo pueda aumentar. Esa es la lógica inicial del método del costo. Entonces el método del costo busca que, a través de un costo inicial, poco a poco ir disminuyendo por su amortización. La lógica es que la diferencial, esa disminución, va ir al gasto. Entonces ¿Por qué gasto? porque la lógica de cualquier activo o beneficio tiene que haber una contrapartida. De un ingreso es un gasto. ¿Cuál es el ingreso de esto?, es lo que yo espero: el rendimiento
-

que me dé, la reducción de costo, el beneficio de una patente.

En el activo intangible no ves el ingreso directamente, pero indirectamente sí, porque te hizo ahorrar un costo o generó un ingreso a nivel macro. La gran mayoría utiliza el gasto de depreciación o de amortización que va reflejando a largo de tiempo.

El método de costo es: costo menos amortización y menos algún deterioro que tenga el activo. La amortización debería ser lineal o por algún patrón, te dice la norma. Generalmente debería ser lineal porque mientras va pasando el tiempo voy usando menos. El deterioro puede ser que hoy día drásticamente caiga, por algún efecto de mercado o un factor interno. El valor en ese momento lo actualizo. Ese es el método del costo y es más común.

6. ¿Qué implicancia tendrá tomar como medición posterior al reconocimiento del activo intangible el modelo de revaluación?
- El método de revaluación se da en el activo tangible e intangible. Hay ciertos activos en el mercado (independientemente de que lo uses) que, en vez de perder su valor, pueden aumentar su valor. No sucede en todos los activos. Es más fácil de identificar en un activo fijo, por ejemplo, un terreno, un departamento cuando vale más.
- La revaluación significa que aumenta su valor en el mercado en vez de que vaya disminuyendo. Y ¿Cuál va a ser la contrapartida al aumento del valor del activo? El efecto de la revaluación va a una cuenta de patrimonio. Porque a futuro, si vendo el activo, lo voy a vender a ese mayor valor. Pero hoy no puedo reflejar, en el periodo, como ingreso sino en una cuenta patrimonial como un excedente de revaluación.

En el intangible es muy difícil que yo pueda determinar un valor razonable. ¿Por qué? porque para eso hay otra

	<p>norma, NIIF 13 que indica como determinar el valor razonable. Pero cómo determinar un valor razonable si no hay mercado similar, si yo he desarrollado el activo intangible internamente.</p> <p>En el intangible, la revaluación no va ser el más apropiado si no lo vas a poder sustentar. Por eso como es una opción, la gran mayoría toma el modelo del costo.</p>
<p>7. ¿Qué factores tomar en cuenta para definir si un activo intangible es de vida útil indefinida?</p>	<p>En el intangible es un poco más difícil medir esa vida útil definida. Pueden existir varios activos de vida útil indefinida. Por ejemplo, si tengo una marca (una marca no aparece internamente sino cuando adquiero una empresa) ¿Cuánto puede valer una marca? Depende mucho de cuánto yo espere, cuánto me genere esa marca. Puede haber una marca que me genere muchos años, pero de repente si se devalúa me puede durar menos años.</p> <p>Al decir indefinida no quiere decir infinita, quiere decir que hoy no lo puedo definir. Puede pasar que hoy un activo intangible tenga una vida útil indefinida y puede ser que mañana sea definida. Por ejemplo, las licencias de pesca que tiene una vida útil indefinida, pero puede pasar que mañana se diga que esa licencia dura 5 años.</p> <p>Lo principal es que si es definida se amortice hasta ese momento. Si es indefinida, a ese valor que tienes hoy, debes evaluar el deterioro. El deterioro se debe evaluar en todos los casos, ya sea el método del costo o revaluación. La norma indica evaluar deterioro todos los años.</p>
<p>8. ¿Cómo se revela la aplicación de la NIC 38: Activos Intangibles?</p>	<p>La revelación te pide una política, donde tu definas qué método utilizas, cómo determinas los intangible (los criterios). Debería haber una nota de las políticas, que debería decir cómo yo identifico el intangible, cómo</p>

determino la medición inicial, que incluye la medición inicial, cómo defino el método posterior, qué vida útil tienen mis activos. Es la primera revelación, esto es la parte cualitativa.

Luego, la parte cuantitativa te pide un movimiento de cómo fue tu adquisición de tus intangibles a lo largo del año. Como punto de partida, cuál es tu saldo inicial, si has tenido nuevas adquisiciones, si has tenido baja, si has tenido depreciación, o si ha habido alguna reclasificación. Es un cuadro que deba incluir todos los movimientos que haya habido en el intangible.

Toda esta información es para el usuario. El usuario no sólo es el contador, el gerente financiero, el gerente general sino el accionista, el accionista potencial, acreedores, banco, cualquier entidad gubernamental dependiendo del sector donde se encuentra la empresa que necesita esa información.

9. ¿Cuál es el Impacto financiero va a aparecer si se compra una empresa
impacto porque van a aparecer más activos. Y esto dependiendo del
financiero que tipo de ratios. Acuérdate que muchas compañías pueden
genera la NIC 38 ver un ratio de ingresos sobre activo para ver un ROA.
en los estados Entonces, al tener más activos o menos activos, impacta en
financieros y en cualquier medición del ROA.
los ratios En todo ratio que esté vinculado a activo o total de activos
financieros? o activo no corriente, va a calificar. Si no tienen una buena
medición de activos intangibles te va a impactar en un ratio
de apalancamiento financiero o a cualquier ratio vinculado
a un activo. Eso es por el lado del activo.
Pero, muchas gerencias o directorios evalúan EBITDA. Lo
bueno de esto, es que no se vincula con la depreciación y
amortización. Pero tienes que tener bien estructurado para
-

obtenerlo. Recuerda que es un tema contable cuando hay amortización o depreciación no hay una salida de dinero. Entonces no debería haber impacto en el EBITDA si digamos tuviste un error o no has adecuado contablemente el intangible. En cualquier ratio donde intervenga un activo si puede impactar, pero no en el EBITDA.

Los ratios dependiendo de cada compañía. Algunos tienen un foco en unos ratios y otros en otro foco. Hay que evaluar.

Pero es importante tener en cuenta la nueva NIIF a partir de este año, la NIIF 16 Arrendamientos ¿Por qué lo digo? Es que muchos arrendamientos operativos van a calificar como si fuesen arrendamientos financieros, es decir, un leasing. Muchos (sin hacer un análisis ya califican) van a ser un activo y pasivo. Depende de la clasificación, puede que el arrendamiento esté como un activo fijo o posiblemente un activo intangible. Entonces, puede impactar, porque si bien no está mapeado como una inversión a largo plazo, pero al ser un arrendamiento también califica. Es importante porque si antes lo tenías como un gasto de alquiler y que sí impactaba tu EBITDA ahora los vas a considerar como intangible y vas a tener gastos de depreciación y amortización. Antes era un gasto operativo, ahora ya no. Te mejora tu EBITDA porque va a haber menos gasto.

10. En su opinión ¿Existe relación entre inversión en activo intangible y la rentabilidad? ¿Cuáles?
- Está relacionado a los ratios. La rentabilidad ¿en qué? Si de repente me genera mayor o menor utilidad, puede ser. Puede haber un directorio que evalúe utilidad neta, sin ver EBITDA. De hecho, es rentabilidad, porque la utilidad neta va para el accionista final después de haber deducido participaciones e impuesto a la renta.
-

Al decir rentabilidad, si has identificado un nuevo intangible de repente porque no lo hiciste antes porque es corrección de un error, esto se tiene que avisar a los accionistas porque esto significa que en el año vas a tener gastos de amortización y esto va a disminuir utilidad.

Cualquier intangible nuevo que venga va a tener efecto en la utilidad. El error es cuando se dice el intangible solo me refleja un gasto. Pero acuérdate que el intangible es una inversión. Generas un intangible porque hay la expectativa de que haya menores costos. Si solo vez línea de utilidad parecería que es más gastos

Hay que mirar como una inversión, como una rentabilidad que me puede generar a largo plazo esta inversión que realizo hoy (que estoy desembolsando un dinero).

11. ¿Cuál es el impacto Tributario que genera la NIC 38 en el impuesto a la renta?
- Muchos temas tributarios se soportan con el lado contable. La identificación de un activo intangible lo ha definido bajo normas contables. ¿Dónde cambia en el impuesto a la renta? En la amortización. Tanto para los tangibles como intangibles tu determinas la amortización en base a los beneficios que yo espero que me genere el activo. Si yo espero que me genere 8 años son 8, si espero que sean 10 y después lo voy a vender, son 10. En cambio, la norma tributaria por un tema de generalizar y tener un mejor control, te dice que puedes amortizarlo como en uno o diez años.

Donde puede haber impacto es en el impuesto a la renta, puede generarse un diferido porque la vida útil en lo contable y tributario no va a ser lo mismo. Puede que haya un mayor o menor gasto, el impuesto no va a ser lo mismo.

12. ¿Es factible amortizar aquellos intangibles que son controlados por la empresa pero que no son reconocidos como tal por no cumplir con los criterios fijados en la NIC 38? ¿Por qué?	Si amortizas un activo es porque tienes algún tipo de control. Si no tienes control porque no cumples, eso sería directamente gasto. Todo ese desembolso que realizado va al gasto. Amortizar es porque cumplí con la NIC 38 bajo el punto de la norma, yo espero que me genere beneficios por determinado tiempo y empiezo a amortizar. No podría amortizar algo a largo plazo si no cumplí con la NIC38. Ahora la particularidad, pueda ser el caso que muchos activos tangibles o intangibles que legalmente no son míos yo los pueda reconocer como míos. Eso es otro punto. Puede ser por ejemplo un equipo de transporte que califica bajo esa norma NIIF 16. Si bien no es mío. Los beneficios y control que se espera tener de esos activos son casi todos para mí, entonces yo registro este activo. Entonces escapa un poco la legalidad, la forma de la sustancia. Tu registras algo por la sustancia y no por la forma. Legalmente no es mío, pero yo lo puedo usar.
13. ¿Es relevante la correcta aplicación de la NIC 38 en la actividad económica de fabricación de productos farmacéuticos, sustancias químicas medicinales y productos	En el sector farmacéutico es importante (como comentaban ustedes) por los varios tipos desarrollos que pueda haber. De hecho, todas las compañías que tienen innovaciones y desarrollo son relevante que tengan este tipo de norma bien al pie de la letra. El punto principal es que cumplan con la definición de intangible. Ahora el punto de intangible, como no es fácil medir cuanto es el valor en el mercado, siempre hay que ir con pinzas para cumplir con lo mínimo posible. Es importante en todas las compañías donde hay un área de innovación y desarrollo (la aplicación de la NIC 38). Es súper relevante. Con esto no significa que todas las innovaciones califiquen con la NIC 38.

botánicos de uso farmacéutico? ¿Por qué?	Es una norma relevante por los desarrollos que pueda haber. Acuérdesse que no somos un país tan familiarizados con la investigación. Pero esta es una norma, que si te vas a otros países y es uno de los activos más potentes. Con eso no significa que todo es activo, sino que debe cumplir con lo que norma indica.
14. ¿Cómo se debería identificar y delimitar los costos atribuibles en la generación interna de activos intangibles desarrollados en forma simultánea en empresas que se dedican la fabricación de productos farmacéuticos, sustancias químicas medicinales y productos botánicos de uso farmacéutico?	<p>Está en una línea intermedia. ¿En qué momento sabes que es desarrollo y en qué momento es gastos de investigación? Llegar a ese punto no es tan fácil. Si tú delimitas y sabes que es investigación y a partir de aquí es desarrollo. Ahora, pero ¿qué costos? ¿todos? Deberían ser todos lo que estén directamente relacionados. Tendrías que ver por ejemplo todos los costos de planilla, que están directamente vinculados a este desarrollo. Tendrías que tener un control bien minucioso. Por ejemplo, solo el 60% de su planilla por tantos meses tiene que ir al costo, pero ¿porque al costo?, porque si no lo hace tendrían que tercerizar. Habría que tener un buen control de todos los costos porque un fiscalizador o un auditor irían al detalle, diría que cosas están vinculados al activo. Si son trabajadores que solo trabajan para ese proyecto, sería más fácil. ¿Dónde se puede sustentar más en una compañía? Cuando son trabajadores internos que trabajan para una compañía que ayudan a este proceso, pero aparte hacen otros procesos. Hasta han habido casos que un trabajador está en cinco proyectos, tendría que tener la asignación de un buen proceso para que tú separes la panilla.</p> <p>Imagínate que de esos cinco proyectos solo tres califican como desarrollo y todo lo demás es gasto. Es un mundo que se deja de lado. Ese control que debería haber, debería haber un líder que vea toda la parte de costeo.</p>

-
15. ¿Considera usted que los desembolsos generados en el departamento de Investigación y desarrollo pueden formar parte de los activos intangibles? ¿Por qué?
- Si yo espero que esta mejora me va a ayudar a mejorar mi producto sin hacer otro tipo de investigación, sí podría calificar. Pero lo que falta aquí en Perú es mayor incentivo a la investigación.
- Todo lo que son investigaciones debería crecer por una demanda de mercado. Lo que se busca es ser más global. Si encuentras algo de afuera, lo quieres copiar y si lo mejoras mucho mejor y eso podría calificar como intangible.

Elaboración propia

4.1.2 Aplicación de instrumento cuantitativo

En esta parte del estudio cuantitativo, los datos se recabaron mediante encuestas resueltas por contadores de empresas que conforman la muestra. Los resultados se procesaron en el programa estadístico SPSS 22, y se muestra los siguientes resultados:

1. La entidad aplica NIC 38 para las actividades de investigación y desarrollo

Figura 7. Gráfico de distribución de frecuencia de la pregunta 1. Elaboración propia.

Comentario:

Se planteó si la entidad aplica NIC 38 para las actividades de investigación y desarrollo. El 16,67 % de los encuestados estuvo totalmente de acuerdo, el 50% estuvo de acuerdo, y el 33.33% estuvo totalmente en desacuerdo.

La norma menciona clasificar las fases de investigación y desarrollo para evaluar si el activo intangible cumple con los criterios de reconocimiento. (NIC 38, 2004,52)

2. Un activo intangible es cuando éste es identificable, de carácter no monetario, y sin apariencia física.

Figura 8. Gráfico de distribución de frecuencia de la pregunta 2. Elaboración propia.

Comentario:

El 66.67% de los encuestados estuvo totalmente de acuerdo, el 25% estuvo de acuerdo, y el 8.33% estuvo ni de acuerdo ni en desacuerdo con la afirmación de que un activo intangible es cuando éste es identificable, de carácter no monetario, y sin apariencia física.

Respecto al planteamiento N° 2 de la encuesta, la NIC 38: Activos intangibles define, en el párrafo 8, que activo intangible “es un activo identificable de carácter no monetario y sin apariencia física”

3. Los activos intangibles en la entidad son susceptibles de ser separados y surgen de derechos contractuales o de otros de tipo legal.

Figura 9. Gráfico de distribución de frecuencia de la pregunta 3. Elaboración propia.

Comentario:

El 41,67% de los encuestados estuvo de acuerdo, el 33,33% estuvo totalmente de acuerdo, seguido del 8,33% que estuvo totalmente en desacuerdo, el 8,33% en desacuerdo y el 8,33% ni de acuerdo ni en desacuerdo con la afirmación de que los activos intangibles en la entidad son susceptibles de ser separados y surgen de derechos contractuales o de otros de tipo legal.

Respecto al planteamiento del enunciado N°3, la NIC 38 refiere que un activo es identificable si es separable o surgen de derechos contractuales. (NIC 38, 2004,12)

4. Los activos intangibles en la entidad están controlados mediante derechos legales.

Figura 10. Gráfico de distribución de frecuencia de la pregunta 4. Elaboración propia.

Comentario:

El 41.67% de los encuestados estuvo totalmente de acuerdo, el 33.33% estuvo de acuerdo, el 25% estuvo totalmente en desacuerdo con la afirmación de que los activos intangibles en la entidad están controlados mediante derechos legales.

Respecto al planteamiento del enunciado N° 4, existe control cuando la entidad sea capaz de obtener beneficios económicos a futuro y pueda restringir a terceros de tales beneficios. (NIC 38, 2004,13)

5. La entidad aplica NIC 38 para desembolsos por gastos de publicidad, formación del personal, inicio de actividades.
-

Figura 11. Gráfico de distribución de frecuencia de la pregunta 5. Elaboración propia.

Comentario:

El 41.67% de encuestados expresó estar totalmente en desacuerdo, el 16,67% en desacuerdo, el 16.67% estuvo ni de acuerdo ni en desacuerdo y el 25 % estuvo de acuerdo con la afirmación de que la entidad aplica NIC 38 para desembolsos por gastos de publicidad, formación del personal, inicio de actividades.

Respecto al planteamiento del enunciado N° 5, la NIC 38, en el párrafo 5, menciona que “esta norma es de aplicación a los desembolsos por gastos de publicidad, comienzo de la actividad o de la entidad y a los correspondientes a las actividades de investigación y desarrollo.”

6. En la entidad, es demostrable que las partidas del activo intangible cumplen con la definición y con los criterios de identificabilidad, control de activo, y generar beneficios económicos futuros.

Figura 12. Gráfico de distribución de frecuencia de la pregunta 6. Elaboración propia.

Comentario:

El 41.67% de encuestados expresó estar de acuerdo, el 33,33% estuvo totalmente de acuerdo, el 8.33% estuvo ni de acuerdo ni en desacuerdo, el 8,33% estuvo totalmente en desacuerdo y el 8,33 % estuvo en desacuerdo en que en la entidad es demostrable que las partidas del activo intangible cumplen con la definición y con los criterios de identificabilidad, control de activo, y generar beneficios económicos futuros.

Respecto al planteamiento del enunciado N° 6, para reconocerse un activo intangible, debe ser demostrable que se cumple con la definición del activo intangible y con los criterios para su reconocimiento. (NIC 38, 2004,18)

7. En la entidad, reconoce el activo sólo si existe la probabilidad de obtener beneficios económicos futuros y pueda ser medido confiablemente.

Figura 13. Gráfico de distribución de frecuencia de la pregunta 7. Elaboración propia.

Comentario

El 50,00% de encuestados expresó estar de acuerdo, el 25,00% estuvo totalmente de acuerdo, y el 25,00 % estuvo en desacuerdo con la afirmación de que en la entidad reconoce el activo sólo si existe la probabilidad de obtener beneficios económicos futuros y pueda ser medido confiablemente.

Respecto al planteamiento del enunciado N° 7, la NIC 38 establece el reconocimiento del activo intangible, si y sólo si, es posible que los beneficios económicos fluyan hacia la entidad y el costo del activo intangible sea medido con fiabilidad. (NIC 38, 2004,21)

8. La entidad asume como gasto los desembolsos posteriores a la adquisición de un activo intangible.

Figura 14. Gráfico de distribución de frecuencia de la pregunta 8. Elaboración propia.

Comentario:

El 33,33 % de encuestados expresó estar totalmente en de acuerdo, el 25,00 % estuvo de acuerdo, el 33,33 % estuvo en desacuerdo, y el 8,33 % estuvo ni acuerdo ni en desacuerdo con la afirmación de que la entidad asume como gasto los desembolsos posteriores a la adquisición de un activo intangible.

Respecto al planteamiento del enunciado N° 8, los desembolsos por utilización o reprogramación de uso del activo no constituyen el importe en libros del activo. (NIC 38, 2004,30)

9. Considera como costo inicial de un activo intangible el precio de adquisición, incluido aranceles de importación, impuestos no recuperables menos descuentos en el precio, más costos directamente atribuibles para el uso del activo.

Figura 15. Gráfico de distribución de frecuencia de la pregunta 9. Elaboración propia.

Comentario:

El 33,33 % de encuestados expresó estar totalmente en de acuerdo, el 33,33 % estuvo de acuerdo, el 16,67 % estuvo ni acuerdo ni en desacuerdo, el 8,33 % estuvo totalmente en desacuerdo y el 8,33 % estuvo en desacuerdo, y con la afirmación de que considera como costo inicial de un activo intangible el precio de adquisición, incluido aranceles de importación, impuestos no recuperables menos descuentos en el precio, más costos directamente atribuibles para el uso del activo.

Los costos del activo intangible adquirido comprende el precio de adquisición más derechos arancelarios, impuestos no recuperables, y costos atribuibles para disponer del activo intangible.(NIC 38, 2004,27)

10. La entidad cuenta con activos intangibles generados internamente y sus costos están comprendidos por todos los desembolsos realizados para la preparación del activo.

Figura 16. Gráfico de distribución de frecuencia de la pregunta 10. Elaboración propia.

Comentario

El 33,33 % de encuestados expresó estar de acuerdo, el 16,67 % estuvo totalmente de acuerdo, el 16,67 % estuvo ni acuerdo ni en desacuerdo, el 16,67 % estuvo totalmente en desacuerdo y el 16,77 % estuvo en desacuerdo, y con la afirmación de que la entidad cuenta con activos intangibles generados internamente y sus costos están comprendidos por todos los desembolsos realizados para la preparación del activo.

En el párrafo 67 de la NIC38 se menciona ejemplos de costos directamente atribuible en la creación del activo intangible.

11. La entidad ha obtenido activos intangibles producto de combinaciones

Figura 17. Gráfico de distribución de frecuencia de la pregunta 11. Elaboración propia.

Comentario

El 16,67 % de encuestados expresó estar totalmente en de acuerdo, el 41,67 % estuvo de acuerdo, el 8,33 % estuvo ni acuerdo ni en desacuerdo, el 25,00 % estuvo totalmente en desacuerdo y el 8,33 % estuvo en desacuerdo, y con la afirmación de que la entidad ha obtenido activos intangibles producto de combinaciones.

En la adquisición del activo intangible como parte de una combinación de negocios, el intangible se reconocerá en la fecha de adquisición, distinguiéndose de la plusvalía. *.(NIC 38, 2004,34)*

12. Es identificable la fase de investigación de la fase de desarrollo.

Figura 18. Gráfico de distribución de frecuencia de la pregunta 12. Elaboración propia.

Comentario

El 25,00 % de encuestados expresó estar totalmente de acuerdo, el 41,67 % estuvo de acuerdo, el 25,00 % estuvo totalmente en desacuerdo y el 8,33 % estuvo en desacuerdo con la afirmación de que es identificable la fase de investigación de la fase de desarrollo.

Si la entidad no distingue la fase de investigación de la fase de desarrollo, se reconocerá como gastos del ejercicio.(NIC 38, 2004,53)

13. La entidad emplea para medición posterior del activo el modelo del Costo, que implica contabilizar al costo deduciendo la amortización acumulada y el importe acumulado por deterioro.

Figura 19. Gráfico de distribución de frecuencia de la pregunta 13. Elaboración propia

Comentario

El 25,00 % de encuestados expresó estar totalmente en de acuerdo, el 50,00 % estuvo de acuerdo, el 8,33 % estuvo ni acuerdo ni en desacuerdo, el 8,33 % estuvo totalmente en desacuerdo y el 8,33 % estuvo en desacuerdo con la afirmación de que la entidad emplea para medición posterior del activo el modelo del Costo, que implica contabilizar al costo deduciendo la amortización acumulada y el importe acumulado por deterioro.

La NIC38 otorga a juicio contable el optar por el modelo costo o el de revaluación como medición posterior al reconocimiento. (NIC 38, 2004,72)

14. La entidad emplea como medición posterior el modelo de Revalorización, que implica contabilizar a su valor revalorizado deduciendo la amortización acumulada y el importe acumulado por deterioro.

Figura 20. Gráfico de distribución de frecuencia de la pregunta 14. Elaboración propia.

Comentario

El 41,67 de encuestados expresó estar totalmente en desacuerdo y el 58,33 % estuvo en desacuerdo con la afirmación de que la entidad emplea como medición posterior el modelo de Revalorización, que implica contabilizar a su valor revalorizado deduciendo la amortización acumulada y el importe acumulado por deterioro.

El modelo de revaluación es el valor razonable en el momento de revaluación del activo. Sin embargo, es poco común la existencia de un mercado activo para activos intangibles. (NIC 38, 2004,75-78)

15. La entidad revela los activos intangibles según clases si estos han sido adquiridos de forma separada, se hayan generado internamente, y otros.

Figura 21. Gráfico de distribución de frecuencia de la pregunta 15. Elaboración propia.

Comentario:

El 16,67 % de encuestados expresó estar totalmente de acuerdo, el 41,67 % estuvo de acuerdo, el 25,00 % estuvo totalmente en desacuerdo y el 16,67 % estuvo en desacuerdo, con la afirmación de que la entidad revela los activos intangibles según clases si estos han sido adquiridos de forma separada, se hayan generado internamente, y otros.

En el párrafo 118 de la NIC 38: establece la información a revelar, que debe distinguirse de los activos intangibles generados internamente.

16. La entidad evalúa la vida útil de los activos intangibles para su revelación.

Figura 22. Gráfico de distribución de frecuencia de la pregunta 16. Elaboración propia.

Comentario:

El 58,33 % de encuestados expresó estar en desacuerdo, el 41,67 % estuvo totalmente en desacuerdo con la afirmación de que la entidad evalúa la vida útil de los activos intangibles para su revelación.

La entidad debe evaluar si la vida útil del activo intangible es finita o indefinida. Si es finita debe determinar la duración del activo sobre una base. Calificará infinita al evaluar los factores relevantes no haya un límite previsible. (NIC 38, 2004,88)

En cuanto a la vida útil de un activo que no se amortiza, se debe evaluar periódicamente hechos que sustenten mantener la vida útil de indefinida. (NIC 38, 2004,109)

17. Concilia los importes de libros de los activos intangibles considerando los incrementos, los dispuestos para la venta, incrementos y decrementos por revaluaciones, pérdidas por deterioro, amortizaciones del periodo, diferencias de cambio por la conversión para la presentación de los EEFF.

Figura 23. Gráfico de distribución de frecuencia de la pregunta 17. Elaboración propia.

Comentario:

El 16,67% de encuestados expresó estar totalmente de acuerdo, el 50,00 % estuvo en de acuerdo, el 25,00 % estuvo ni acuerdo ni en desacuerdo y el 8,33 % estuvo en desacuerdo con la afirmación de que concilia los importes de libros de los activos intangibles considerando los incrementos, los dispuestos para la venta, incrementos y decrementos por revaluaciones, pérdidas por deterioro, amortizaciones del periodo, diferencias de cambio por la conversión para la presentación de los EEFF.

18. La entidad identifica un impacto en su rentabilidad por la aplicación de la NIC 38

Figura 24. Gráfico de distribución de frecuencia de la pregunta 18. Elaboración propia.

Comentario

El 8,33 % de encuestados expresó estar totalmente de acuerdo, el 41,67 % estuvo de acuerdo, el 33,33 % estuvo ni de acuerdo ni en desacuerdo, y el 16,67 % estuvo en desacuerdo con la afirmación de que la entidad identifica un impacto en su rentabilidad por la aplicación de la NIC 38.

19. La entidad realiza análisis de tamaño común y año común de los EE FF para determinar el impacto financiero que presenta la aplicación de la NIC 38.

Figura 25. Gráfico de distribución de frecuencia de la pregunta 19. Elaboración propia.

Comentario

El 75 % de encuestados expresó estar de acuerdo, el 8,33 % estuvo ni de acuerdo ni en desacuerdo, y el 16,67 % estuvo en desacuerdo con la afirmación de que la entidad realiza análisis de tamaño común y año común de los EE FF para determinar el impacto financiero que presenta la aplicación de la NIC 38

20. Los activos intangibles muestran variación positiva en su Estado de Situación Financiera.

Figura 26. Gráfico de distribución de frecuencia de la pregunta 20. Elaboración propia.

Comentario

El 75 % de encuestados expresó estar de acuerdo, el 8,33 % estuvo ni de acuerdo ni en desacuerdo, y el 16,67 % estuvo en desacuerdo con la afirmación de que, en la entidad, los activos intangibles muestran variación positiva en su Estado de Situación Financiera

21. La variación de los activos intangibles refleja cambios positivos en los indicadores de rentabilidad.

Figura 27. Gráfico de distribución de frecuencia de la pregunta 21. Elaboración propia.

Comentario

El 41,67 % de encuestados expresó estar de acuerdo, el 33,33 % estuvo en desacuerdo, y el 25,00 % estuvo totalmente en desacuerdo con la afirmación de que la variación de los activos intangibles refleja cambios positivos en los indicadores de rentabilidad.

Los indicadores de rentabilidad permiten medir la gestión de la administración en el control de costos y gastos, y capacidad de generación de utilidades.

22. La entidad para determinar el resultado tributario deduce los desembolsos del activo intangible en un solo ejercicio. (Art. 44° LIR)

Figura 28. Gráfico de distribución de frecuencia de la pregunta 22. Elaboración propia.

Comentario

El 25,00 % de encuestados expresó estar totalmente de acuerdo, el 25,00 % estuvo de acuerdo, el 33,33% estuvo ni de acuerdo ni en desacuerdo, y el 16,67 % estuvo en desacuerdo con la afirmación de que la entidad para determinar el resultado tributario deduce los desembolsos del activo intangible en un solo ejercicio. La norma del impuesto a la renta Art. 44° permite emplear la amortización acelerada (en un ejercicio) sobre el precio pagado por activos intangibles de duración limitada.

23. La entidad opta por amortizar el activo intangible en un plazo de 10 años. (Art. 44° LIR)

La entidad opta por amortizar el activo intangible en un plazo de 10 años. (Art. 44 LIR).) Es criterio de amortizar en un año o en 10 años.

La entidad opta por amortizar el activo intangible en un plazo de 10 años. (Art. 44 LIR).) Es criterio de amortizar en un año o en 10 años.

Figura 29. Gráfico de distribución de frecuencia de la pregunta 23. Elaboración propia.

Comentario

El 41,67 % de encuestados expresó estar de acuerdo, el 8,33 % estuvo ni de acuerdo ni en desacuerdo, el 25,00 % estuvo totalmente en desacuerdo y el 25,00 % estuvo en desacuerdo con la afirmación de que la entidad opta por amortizar el activo intangible en un plazo de 10 años. (Art. 44° LIR)

24. En el 2018, la entidad se acogió al incentivo tributario de la Ley N° 30309, que permite deducir en un 175% o 150 % los gastos incurridos, considerando si los gastos fueron efectuados por centros de investigación domiciliados o no domiciliados.

Figura 30. Gráfico de distribución de frecuencia de la pregunta 24. Elaboración propia.

Comentario

El 50,00 % de encuestados expresó estar de acuerdo, el 15,67 % estuvo en desacuerdo, y el 33,33 % estuvo totalmente en desacuerdo con la afirmación de que en el 2018, la entidad se acogió al incentivo tributario de la Ley N° 30309, que permite deducir en un 175% o 150 % los gastos incurridos, considerando si los gastos fueron efectuados por centros de investigación domiciliados o no domiciliados. Además la norma establece condiciones a cumplir para utilizar el beneficio tributario.

25. En el 2018, los desembolsos no reconocidos como intangibles de acuerdo a la NIC 38 generó diferencias temporales y permanentes que influyeron en el impuesto a la renta.

Figura 31. Gráfico de distribución de frecuencia de la pregunta 25. Elaboración propia.

Comentario:

El 41,67 % de encuestados expresó estar de acuerdo, el 41,67 % estuvo en ni de acuerdo ni en desacuerdo, y el 16.67 % estuvo en desacuerdo con la afirmación de que, en el 2018, los desembolsos no reconocidos como intangibles de acuerdo a la NIC 38 generó diferencias temporales y permanentes que influyeron en el impuesto a la renta.

4.2 Caso práctico aplicado a la empresa Marbe SAC

4.2.1 Antecedentes de la empresa

Laboratorio Marbe S.A.C. es una empresa de capital nacional, cuyo objeto social es la fabricación y comercialización de productos farmacéuticos al servicio de la medicina humana. El Laboratorio se rige bajo altos estándares de calidad, con certificaciones de Buenas Prácticas de Manufactura (BPM) y Buenas prácticas de Almacenamiento (BPA).

Fabrica productos farmacéuticos en sus diferentes formas líquidos, sólidos y semisólidos, agrupados en unidades: oncológica, antibióticas, digestiva, dolor, ginecológica, respiratoria, urológica y vitaminas.

La empresa cuenta con una moderna infraestructura, se orienta hacia la innovación y desarrollo de nuevos productos. Su estructura organizativa incluye el departamento de Investigación y Desarrollo.

4.2.2 Planeamiento

- a) Visión: Lograr consolidar el liderazgo a nivel nacional en fabricación y comercialización de nuestros productos basados en el concepto de calidad total.
- b) Misión: Proveer nuestros productos elaborados bajo estrictas normas de seguridad y de esa forma satisfacer las necesidades de nuestros clientes.
- c) Valores:
 - Calidad: El objetivo es mantener una mejora continua para cubrir en todo momento las expectativas de los clientes y de ser posible superarlas.
 - Vocación de servicio: El fin primordial de la empresa es mantener o mejorar la salud humana, es por ello que su trabajo se respalda de un staff de profesionales con alto grado de vocación.
 - Innovación: La industria farmacéutica va evolucionando y la empresa para mantenerse en la vanguardia se sofisticó con la adquisición de equipos de última tecnología.
 - Integridad: La empresa se caracteriza por su transparencia, ya que su trabajo se ve reflejado en la salud humana y cumple con toda norma de salud, ética, seguridad y legal que garantice la tranquilidad de los clientes.

4.2.3 Organización:

La empresa cuenta con capital humano de calidad en todos los niveles de la organización. La empresa debe asegurar mantener a los talentos de la siguiente forma:

- Brindando capacitaciones constantes
- Promover el desarrollo profesional dentro de la empresa
- Formar en el uso de tecnologías
- Delegación de funciones que permitan desarrollar capacidades

Figura 32. Organigrama de Laboratorio Marbe S.A.C. Elaboración propia.

4.2.4 Productos:

a) Productos patentados:

- Líquidos: 01 patente de jarabe digestivo

b) Productos de marcas obtenidas

- Líquidos: 15 marcas entre bebidas energizantes, jarabes digestivos, jarabes respiratorios.
- Sólidos: 27 marcas de tabletas y cápsulas de antibióticos, contra el dolor, antialérgicos, digestivos, contra infecciones urológicas, vitaminas, etc.
- Semisólidos: 08 marcas entre óvulos ginecológicos, cremas antiinflamatorias, cremas analgésicas.

4.2.5 Políticas contables:

Los bienes intangibles serán evaluados antes de su registro, para ello deberá cumplir con la definición que establece la norma contable: “ser un activo identificable de carácter no monetario y sin apariencia física”, además debe cumplir con los criterios de identificabilidad, control y generación de beneficios económicos futuros. Finalmente se reconocerá si el activo pueda medirse con fiabilidad.

Los bienes intangibles con los que cuenta la empresa en su mayoría han sido adquiridos mediante contratos de compra - venta y se registran al costo, el cual está comprendido por su precio de adquisición, aranceles de importación e impuestos indirectos no recuperables, luego de deducir todo descuento del precio.

Los bienes intangibles generados internamente no se activan debido a que en el área de investigación y desarrollo no se ha implementado un sistema de costeo que ayude a identificar la fase en la que se encuentra un proyecto en curso y tampoco para diferenciar los costos por proyectos que se desarrollan de forma simultánea.

La empresa por política elige la opción que brinda el artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, de aplicar la amortización de los intangibles en un solo año. Esta aplicación genera diferencias temporarias que se resuelven mediante la aplicación de la NIC 12.

La vida útil de los activos intangibles adquiridos se clasifican en limitadas e indefinidas. En el caso de que se establezca vida útil indefinida, se evalúa al finalizar cada ejercicio para observar si ha sufrido deterioro o se ha revaluado, aplicando para cada caso la NIC 36.

Estados Financieros de la empresa sin aplicación de la NIC 38:

Se muestran los estados financieros que serán analizados de la empresa Laboratorio Marbe S.A.C. Los estados financieros han sido elaborados al 31 de diciembre del año 2018, se encuentran expresado en soles.

De la aplicación de la norma se verá reflejados cambios en los siguientes rubros:

– Estado de Situación Financiera:

- a) activos intangibles
- b) total activos
- c) el resultado del periodo.

– Estado de Resultados:

- a) gastos administrativos
- b) impuesto a la renta
- c) utilidad neta.

Laboratorios Farmaceuticos MARBE S.A.C.
Estado de Situacion Financiera
(Expresado en soles)
(Al 31 de diciembre del 2018)

	S/			S/	
ACTIVO			PASIVO Y PATRIMONIO		
Activo corriente			Pasivo Corriente		
Efectivo y equivalentes de efectivo	7,872,097	21%	Otra cuentas por pagar	1,162,104	3%
Cuentas por cobrar comerciales - terce	12,004,489	31%	Cuentas por pagar comerciales	10,876,156	28%
Cuentas por cobrar comerciales, neto	222,134	1%	Cuentas por pagar a los accionistas, di	208,680	1%
Cuentas por cobrar diversas-terceros	56,297	0%			
Servicios y otros contratados por antici	1,229,690	3%			
Inventarios, neto	7,467,134	19%			
Total activos corrientes	28,851,842	75%	Total pasivo corriente	12,246,940	32%
Activo no corriente			Pasivo No Corriente		
activos adquiridos en arrendamiento fina	4,578,177	12%	Otros pasivos financieros	8,519,558	22%
inmuebles,maquinaria y equipo	10,027,659	26%	Cuentas por pagar comerciales	859,048	2%
intangibles	1,108,907	3% (a)			
activo diferido	154,837	0%			
depreciacion y amortizacion acumulada	-6,416,297	-17% (b)			
Total activos no corriente	9,453,281	25%	Total pasivo no corriente	9,378,606	24%
			Total Pasivo	21,625,546	56%
			Patrimonio Neto		
			Capital	1,268,079	3%
			Capital adicional	1,100,000	3%
			Reservas	200,000	1%
			Resultados acumulados	10,219,745	27%
			Resultados del periodo	3,891,754	10% (d)
TOTAL ACTIVOS	38,305,123	100% (c)	Total Patrimonio	16,679,578	44%
			TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	38,305,123	100%

Figura 33. Estado de Situación Financiera de Laboratorio Marbe S.A.C. Elaboración propia.

- (a) El rubro de intangibles representa el 3% del total de activos con un importe de S/ 1,108,907, este rubro concentra todos los bienes de apariencia no física que ha adquirido la empresa.
- (b) El rubro de depreciación y amortización acumulada representa el 17% del total de activos.
- (c) El total de activos será susceptible a cambios de acuerdo a la correcta aplicación de los criterios requeridos por la norma contable.
- (d) El rubro de resultado del periodo representa el 10% del total de pasivo y patrimonio por un valor de S/3,891,754. Este importe corresponde a la utilidad neta.

Laboratorios Farmaceuticos MARBE

Estados de Resultados

(Expresado en soles)

De 01 de enero al 31 de diciembre del 2018

	S/	
Ventas a terceros	38,353,810	100%
Costo de ventas	<u>-19,760,618</u>	-52%
Utilidad bruta	18,593,191	48%
Gastos de Ventas	-9,676,565	-25%
Gastos de Administración	-2,881,112	-8% (d)
Otros ingresos	<u>28,339</u>	0%
Utilidad operativa	6,063,854	16%
Ingresos Financieros	436,073	1%
Gastos Financieros	-304,800	-1%
Participación de los trabajadores	<u>-630,198</u>	-2%
Utilidad antes del impuesto de las ganancias	5,564,929	15%
Gasto por impuesto a las ganancias	-1,673,175	-4% (e)
Utilidad neta	<u>3,891,754</u>	10% (f)

Figura 34. Estado de Resultados de Laboratorio Marbe S.A.C. Elaboración propia.

- (e) El rubro de gastos de administración es el 8% del total de ventas, lo cual representa S/2,881,112, este rubro está conformado por gastos de remuneración, servicios diversos, depreciación y amortización entre otros.
- (f) El rubro de impuesto a las ganancias es el 4% del total de ventas y representa S/1,673,175.
- (g) El rubro de utilidad neta refleja un importe de S/3,891,754 el cual representa el 10% del total de ventas del ejercicio.

4.2.6 Aplicación de la NIC 38: Activos Intangibles:

A continuación, se desarrolla el caso práctico en la que se aplicará la NIC 38 “Activos Intangibles” en la empresa Laboratorio Farmacéutico Marbe S.A.C. para dicho desarrollo se toma como base los estados financieros presentados en el ítem anterior y sobre los cuales se

plantearán situaciones o casos de ciertas operaciones con la finalidad de evaluar el impacto financiero y tributario que implica la correcta aplicación de la norma contable.

a) Cumplimiento de definiciones, criterios y reconocimiento:

La norma contable NIC 38 Activos Intangibles establece que para determinar si los bienes a ser evaluados deben ser considerados activos intangibles, estos deben cumplir de forma simultánea la definición descrita en el párrafo 9, es decir, deben ser de carácter no monetario y sin apariencia física, además cumplir con los criterios de identificabilidad, control y la generación de beneficios económicos futuros según los párrafos del 11 al 17 de la norma. Finalmente, para reconocerse al activo intangible, es decir registrarse contablemente, el costo del activo debe medirse con fiabilidad según el párrafo 21 de la misma norma.

b) Casos:

1. La empresa adquiere una patente y una licencia de uso de patente correspondiente a una composición “x” para la formulación de una bebida energizante.
2. La empresa cuenta con un área de investigación y desarrollo, área que está encargada del desarrollo de dos (02) moléculas modificadas ya existentes para crear productos genéricos, se trabajan diversos proyectos en simultánea.
3. La compañía adquirió una marca por el valor de S/ 400,000.
4. El Laboratorio aplica la amortización a sus activos intangibles de vida limitada. En la mayoría de casos, la vida útil se designa a de acuerdo a la cantidad de años que le designa el registro sanitario otorgado por la DIGEMID, de 07 años. (Aplicación de la NIC 12, considerando el gasto de amortización en 01 año o 10 años fijado por las normas tributaria).
5. El laboratorio, en el año anterior (2017), consiguió desarrollar internamente un producto genérico y logró iniciar su comercialización en enero del 2018. Culminando el primer trimestre del ejercicio 2018, salió al mercado otro genérico que desplazó a la compañía reduciendo los ingresos por este producto en 10% mensual.

c) Escenario 1:

Caso 1: La empresa adquiere una patente, correspondiente a una composición X, para la formulación de una bebida energizante, que inicia el 1 de enero. El contrato de adquisición

se formalizó y la vida útil se considera por 03 años porque es el periodo que resta del plazo de exclusividad que tiene el titular sobre la patente. El adquirente, la empresa, pagará S/720,000 anuales. Por la adquisición de patente, el laboratorio estima un incremento de sus ventas anuales en un 10%.

Desarrollo:

- Para determinar si la patente se debe reconocer como activo intangible se evaluará que cumpla con las definiciones y criterios de la NIC 38:

Tabla 15

Evaluación de definición y criterios del caso 1

Definición y criterios		Evaluación	NIC 38	Determinación
Carácter no físico	La patente no presenta apariencia física.		Párrafo 8	Cumple
Identificabilidad	Surge de un derecho contractual.		Párrafo 11-12	Cumple
Control	El uso es exclusivo mediante contrato de compra-venta de patente.		Párrafo 13-16	Cumple
Beneficios económicos futuros	Se estima un incremento de ventas anuales al 10%.		Párrafo 17	Cumple
Medición fiable	El valor a reconocer se especificó en el contrato S/ 2 160 000.		Párrafo 21	Cumple

Elaboración propia

De la evaluación de la adquisición de patente, se concluye que sí se debe reconocer como un intangible ya que cumple con las definiciones y criterios de la norma contable.

La venta de patente es una transacción de compra-venta como cualquier otro bien. Se trata de transferir la titularidad del derecho a cambio de una contraprestación. (INDECOPI, 2017)

- Registro contable

Tabla 16

Registro contable del caso 1 aplicado en el escenario 1

		DEBE	HABER
34	INTANGIBLES	2,160,000	
342	Patentes y propiedad industrial		
3421	Patente		
34211	Costo		

46	CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS TERCEROS	2,160,000	
469	Otras cuentas por pagar diversas		
4699	Otras cuentas por pagar diversas		
46991	Intangibles		
01/01/2018	<i>Por el reconocimiento de la adquisición de patente.</i>		
46	CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS TERCEROS	720,000	
469	Otras cuentas por pagar diversas		
4699	Otras cuentas por pagar diversas		
46991	Intangibles		
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFFECTIVO	720,000	
104	Cuentas corrientes en instituciones financieras		
1041	Cuentas corrientes operativas		
10411	Cuenta corriente en moneda nacional MN		
31/12/2018	<i>Primer pago anual de adquisición de la patente</i>		
68	VALUACIÓN Y DETERIORO DE ACTIVOS Y PROVISIONES	720,000	
682	Amortización de intangibles		
6821	Amortización de intangibles-costo		
68212	Patentes y propiedad industrial		
39	DEPRECIACIÓN, AMORTIZACIÓN Y AGOTAMIENTO ACUMULADO	720,000	
392	Amortización acumulada		
3921	Intangibles-costo		
39212	Patentes, franquicia y propiedad industrial		
31/12/2018	<i>Amortización del primer año del activo intangible</i>		

Elaboración propia

Caso 2: La empresa cuenta con un área de investigación y desarrollo. Durante el año 2018 esta área se ha encargado del desarrollo de dos (02) moléculas ya existentes para la creación de productos genéricos, ambos proyectos se concluyeron en diciembre 2018 y se trabajaron en forma simultánea. La producción y comercialización de los Producto “A” y “B” iniciarán desde el 1 de enero 2019, fecha donde inicia la validez del registro sanitario otorgado por DIGEMID y cuya vigencia es por 07 años (para efectos del caso práctico). A continuación, se detalla los desembolsos incurridos en el desarrollo de cada proyecto:

Tabla 17
Desembolsos anual 2018 por proyecto

DESEMBOLSO ANUAL 2018 POR PROYECTO		
Gastos	"A"	"B"
Materiales	36,000	26,400
Sueldos	72,000	88,800
Cargas sociales	6,480	7,992

Honorarios Profesionales		144,000		114,000
TOTAL POR PROYECTO	S/	258,480	S/	237,192
Elaboración propia				

- Desarrollo:

1. El caso planteado nos conlleva a evaluar el párrafo 21 de la NIC 38 Activos Intangibles, el cual menciona que un activo intangible se reconocerá si, y sólo si:

a) es probable que los beneficios económicos futuros que se han atribuido al mismo fluyan a la entidad; y

b) el costo del activo puede ser medido de forma fiable.

2. De acuerdo con el párrafo 57 de la NIC 38 Activos Intangibles, un activo intangible surgido del desarrollo (o de la fase de desarrollo en un proyecto interno), se reconocerá como tal si, y sólo si, la entidad puede demostrar todos los extremos siguientes:

a) Técnicamente, es posible completar la producción del activo intangible de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta.

b) Su intención de completar el activo intangible en cuestión, para usarlo o venderlo.

c) Su capacidad para utilizar o vender el activo intangible.

d) La forma en que el activo intangible vaya a generar probables beneficios económicos en el futuro. Entre otras cosas, la entidad debe demostrar la existencia de un mercado para la producción que genere el activo intangible o para el activo en sí, o bien, en el caso de que vaya a ser utilizado internamente, la utilidad del mismo para la entidad.

e) La disponibilidad de los adecuados recursos técnicos, financieros o de otro tipo, para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo intangible.

f) Su capacidad para medir, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo.

- Conclusión:

De lo anterior y entendido que se puede demostrar que se cumple con lo mencionado en los párrafos 21 y 57 de la NIC 38 Activos Intangibles. Los desembolsos incurridos se deberán reconocer como activo.

- Registro contable

Tabla 18

Registro contable de los desembolsos generados por el desarrollo del producto "A"

		DEBE	HABER
60	COMPRAS	36,000	
601	Mercaderías		
6011	Mercaderías manufacturadas		
60111	Mercaderías manufacturadas		
40	TRIBUTOS, CONTRAPREST. Y APORTES AL SIST. DE PENSI Y SALUD POR PAGAR	6,480	
401	Gobierno Central		
4011	Impuesto general a las ventas		
40111	IGV - Cuenta propia		
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS		42,480
421	Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
4211	Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar MN		
42111	Emitidas		
	<i>Por la compra de materiales para el desarrollo del producto "A"</i>		
62	GASTOS DE PERSONAL, DIRECTORES Y GERENTES	78,480	
621	Remuneraciones		
6211	Sueldos y salarios	72,000	
6271	Régimen de prestaciones de salud	6,480	
40	TRIBUTOS, CONTRAPREST. Y APORTES AL SIST. DE PENSI Y SALUD POR PAGAR		15,840
403	Instituciones públicas		
4031	ESSALUD	6,480	
4032	ONP	9,360	
41	REMUNERACIONES Y PARTICIPACIONES POR PAGAR		62,640
411	Remuneraciones por pagar		
4111	Sueldos y salarios por pagar		
41111	Sueldos por pagar		
	<i>Por los gastos de personal para el desarrollo del producto "A"</i>		
63	GASTOS DE SERVICIOS PRESTADOS POR TERCEROS	144,000	
632	Asesoría y consultoría		
6326	Investigación y desarrollo		
63262	Desarrollo		
40	TRIBUTOS, CONTRAPREST. Y APORTES AL SIST. DE PENSI Y SALUD POR PAGAR		11,520
401	Gobierno Central		
4017	Impuesto a la renta		
40172	Renta de cuarta categoría		
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS		132,480

424	Honorarios por pagar	
4241	Honorarios por pagar	
42411	Honorarios por pagar MN	
<i>Por el servicio externo de pruebas para el desarrollo del producto "A"</i>		
Elaboración propia		

Tabla 19

Registro contable de la activación de los desembolsos realizados por el desarrollo del producto "A"

		DEBE	HABER
34	INTANGIBLES	258,480	
345	Fórmulas, diseños y prototipos		
3451	Fórmulas, diseños y prototipos		
34511	Costo		
72	PRODUCCIÓN DE ACTIVO INMOVILIZADO		258,480
723	Intangibles		
7233	Fórmulas		
72331	Costo		
<i>Por el desarrollo del producto "A"</i>			
Elaboración propia			

Tabla 20

Registro contable de los desembolsos generados por el desarrollo del producto "B"

		DEBE	HABER
60	COMPRAS	26,400	
601	Mercaderías		
6011	Mercaderías manufacturadas		
60111	Mercaderías manufacturadas		
40	TRIBUTOS, CONTRAPREST. Y APORTES AL SIST. DE PENSI Y SALUD POR PAGAR	4,752	
401	Gobierno Central		
4011	Impuesto general a las ventas		
40111	IGV - Cuenta propia		
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS		31,152
421	Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
4211	Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar MN		
42111	Emitidas		
<i>Por la compra de materiales para el desarrollo del producto "B"</i>			
62	GASTOS DE PERSONAL, DIRECTORES Y GERENTES	96,792	
621	Remuneraciones		
6211	Sueldos y salarios	88,800	

6271	Régimen de prestaciones de salud	7,992	
40	TRIBUTOS, CONTRAPREST. Y APORTES AL SIST. DE PENSI Y SALUD POR PAGAR		19,536
403	Instituciones públicas		
4031	ESSALUD	7,992	
4032	ONP	11,544	
41	REMUNERACIONES Y PARCTICIPACIONES POR PAGAR		77,256
411	Remuneraciones por pagar		
4111	Sueldos y salarios por pagar		
41111	Sueldos por pagar		
<i>Por los gastos de personal para el desarrollo del producto "B"</i>			
63	GASTOS DE SERVICIOS PRESTADOS POR TERCEROS	114,000	
632	Asesoría y consultoría		
6326	Investigación y desarrollo		
63262	Desarrollo		
40	TRIBUTOS, CONTRAPREST. Y APORTES AL SIST. DE PENSI Y SALUD POR PAGAR		9,120
401	Gobierno Central		
4017	Impuesto a la renta		
40172	Renta de cuarta categoría		
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS		104,880
424	Honorarios por pagar		
4241	Honorarios por pagar		
42411	Honorarios por pagar MN		
<i>Por el servicio externo para el desarrollo del producto "B"</i>			

Elaboración propia

Tabla 21

Registro contable de la activación de los desembolsos realizados por el desarrollo del producto "B"

		DEBE	HABER
34	INTANGIBLES	237,192	
345	Fórmulas, diseños y prototipos		
3451	Fórmulas, diseños y prototipos		
34511	Costo		
72	PRODUCCIÓN DE ACTIVO INMOVILIZADO		237,192
723	Intangibles		
7233	Fórmulas		
72331	Costo		
<i>Por el desarrollo del producto "B"</i>			

Elaboración propia

Caso 3: La compañía adquirió una marca de un suero oral, que tiene la característica de un sabor ligeramente salado, la compra se realizó por el valor de S/ 400,000. La compra se realizó en enero del 2018.

Solución:

De acuerdo con los datos del caso 3, podemos indicar que nos encontramos ante un bien que cumple con la definición de activo intangible ya que es identificable, es controlable y genera beneficios económicos futuros. Asimismo, cumple con los criterios de reconocimiento de la NIC 38 Activos Intangibles, los cuales requieren que el activo tenga un costo medible confiablemente y que generará para la empresa beneficios económicos con la venta de los productos de la marca adquirida.

Entonces, se puede decir que la compra de la marca del suero oral, cumple con todas las definiciones y criterios establecidos en los párrafos del 8 al 21 de la NIC 38 Activos Intangibles.

Finalmente, luego de evaluar lo especificado en los párrafos 88 al 90 de la NIC 38 Activos Intangibles, la gerencia determina que la adquisición de la marca tiene una vida útil indefinida por lo cual no se deberá amortizar dicho activo en acorde con el párrafo 107 de la NIC 38 Activos Intangibles.

Registro contable:

Tabla 22

Registro contable de la adquisición de la marca de suero oral

		DEBE	HABER
34	INTANGIBLES	400,000	
342	Patentes y propiedad industrial		
3422	Marcas		
34221	Costo		
40	TRIBUTOS, CONTRAPREST. Y APORTES AL SIST. DE PENSÍ Y SALUD POR PAGAR	72,000	
401	Gobierno Central		
4011	Impuesto general a las ventas		
40111	IGV - Cuenta propia		
46	CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS TERCEROS		472,000
465	Otros Pasivos por compra de activo inmovilizado		
4655	Pasivos por compra de activo inmovilizado		
46551	Intangibles		

Por la adquisición de la marca de suero oral

Elaboración propia

Caso 4: El Laboratorio aplica la amortización a sus activos intangibles de vida útil definida. En la mayoría de casos la vida útil se designa de acuerdo a la cantidad de años de vigencia del registro sanitario otorgado por la DIGEMID.

En enero del 2018 gracias a la obtención del registro sanitario se inicia la comercialización del producto “Y” la cual durante su etapa de desarrollo en el año 2017 acumuló desembolsos por S/450,000. Es así que en enero 2018 también inicia la amortización de dicho activo intangible.

Desarrollo:

Sobre la amortización del producto “Y” se evalúa el párrafo 97 de la NIC 38 Activos intangibles, el cual indica que “El importe depreciable de un activo intangible con una vida útil finita, se distribuirá sobre una base sistemática a lo largo de su vida útil. La amortización comenzará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia”.

Además, el párrafo 98B de la NIC 38 Activos intangibles permite que al elegir un método de amortización, una empresa podría determinar el factor limitativo predominante que es inherente al activo intangible. En este caso, el producto “Y” puede ser comercializado durante 07 años (vigencia del registro sanitario otorgado por DIGEMID para fines del caso práctico).

Registro contable:

Tabla 23

Registro contable de la amortización del producto “Y” del primer año de amortización

		DEBE	HABER
68	VALUACIÓN Y DETERIORO DE ACTIVOS Y PROVISIONES	64,286	
682	Amortización de intangibles		
6821	Amortización de intangibles-costo		
68212	Propiedad industrial		
39	DEPRECIACIÓN, AMORTIZACIÓN Y AGOTAMIENTO ACUMULADO		64,286
392	Amortización acumulada		
3921	Intangibles-costo		
39212	Propiedad industrial		

Elaboración propia

Caso 5: El Laboratorio farmacéutico Marbe tiene activado como intangible la marca TANSTON, por la cual efectúa la fabricación y comercialización de forma exclusiva en el Perú. La empresa estimó una vida útil por diez años, dado por la titularidad de marca ante INDECOPI. La mencionada pastilla alivia los dolores menstruales.

Luego de transcurrido cuatro años del desembolso efectuado por los derechos de S/200,000 y su amortización acumulada de S/80,000. Se ha podido comprobar que luego de estos cuatro años la demanda de la pastilla se ha reducido sustancialmente.

La opinión del perito tasador, sobre la generación de flujos descontados, expresa que en la actualidad el valor de uso del intangible no supera S/20,000. Por lo tanto, se debe determinar la pérdida por deterioro.

Desarrollo:

- De acuerdo al caso planteado, se observa que en aplicación al párrafo 98B de la NIC 38 Activos Intangibles, el laboratorio ha tomado como factor limitativo para la elección del método de amortización el periodo de diez años.
- Con respecto a la determinación del deterioro, es de aplicación el párrafo 111 de la NIC 38 Activos Intangibles, el cual establece que para determinar el deterioro, la entidad aplicará la NIC 36.

Tabla 24

Determinación de Valor Contable

Cuenta	Descripción	S/
342	Patentes y Marcas	200,000
394	Amortizaciones intangibles (4 años)	-80,000
	Valor Neto Contable	120,000

Elaboración propia

Tabla 25
Comparación de Valores

Valor Neto contable	120,000
Monto Recuperable (Valor de uso)	-20,000
Pérdida por Desvalorización	100,000

Elaboración propia

Registro Contable:

Tabla 26
Contabilización de la pérdida por deterioro

		DEBE	HABER
68	VALUACIÓN Y DETERIORO DE ACTIVOS Y PROVISIONES	100,000	
685	Deterioro de valor de activos		
6853	Desvalorización de activos intangibles		
68532	Propiedad industrial		
36	DESVALORIZACIÓN DE ACTIVO INMOVILIZADO		100,000
364	Desvalorización de activo intangible		
3641	Desvalorización de intangibles		
36411	Propiedad industrial		
	<i>Deterioro de valor de intangible año 2018</i>		

Elaboración propia

Con la aplicación de la NIC 12 Impuesto a la Renta, el importe de S/100,000 generará diferencia temporal al determinar la utilidad imponible conforme a lo estipulado por la norma que regula el Impuesto a la Renta.

d) Escenario 2:

Caso 1: La empresa adquiere una licencia de uso de patente, correspondiente a una composición “x”, para la formulación de una bebida energizante, que inicia el 1 de enero. El contrato se formalizó y se estima la utilización por un periodo de 03 años (vida útil). El costo de la licencia de uso de la patente se acuerda por S/ 720,000. Por la adquisición de la licencia, el laboratorio estima un incremento de sus ventas anuales en un 10%.

Desarrollo:

- Para determinar si la licencia de patente que se adquiere se debe reconocer como activo intangible, se evaluará que cumpla con las definiciones y criterios de la NIC 38:

Tabla 27

Evaluación de definición y criterios del caso 1

Definición y criterios	Evaluación	NIC 38	Determinación
Carácter no físico	La licencia no presenta apariencia física.	Párrafo 8	Cumple
Identificabilidad	Surge de un derecho contractual.	Párrafo 11-12	Cumple
Control	La licencia de uso de patente NO es exclusiva.	Párrafo 13-16	NO Cumple
Beneficios económicos futuros	Se estima un incremento de ventas anuales al 10%.	Párrafo 17	Cumple
Medición fiable	El valor a reconocer se especifica en el contrato S/720,000	Párrafo 21	Cumple

Elaboración propia

De la evaluación de la licencia de patente se concluye que NO se puede reconocer como un intangible ya que no cumple con el criterio de control que exige la NIC 38 en los párrafos del 13 al 16.

La licencia de uso de patente es un contrato por el cual se autoriza a un tercero para que fabrique y/ o comercialización una invención protegida. El fin del poseedor del derecho es mantener su propiedad por fines estratégicos o de mercado. Para el licenciamiento suele pactarse por pagos periódicos en función de las ventas (regalías) o por un único pago. (INDECOPI, 2017)

- Reconocimiento:

De la evaluación del caso 1 en el escenario 2 mediante la NIC 38 se determina que la licencia de uso de patente no conforma un bien intangible y tampoco se podrá reconocer como un activo.

Por lo tanto, el importe de la licencia será reconocido directamente como gasto del ejercicio.

Tabla 28
Registro contable del caso 1 en el escenario 2

		DEBE	HABER
65	OTROS GASTOS DE GESTION	720,000	
654	Licencias y derechos de vigencia		
6541	Patentes		
63911	Patentes de uso no exclusivo		
46	CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS TERCEROS		720,000
469	Otras cuentas por pagar diversas		
4699	Otras cuentas por pagar diversas		
46991	Otras cuentas por pagar diversas		
31/12/2018	Reconocimiento del gasto de licencia de uso de patente		
46	CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS TERCEROS	720,000	
469	Otras cuentas por pagar diversas		
4699	Otras cuentas por pagar diversas		
46991	Otras cuentas por pagar diversas		
10	EFFECTIVO Y EQUIVALENTE DE EFFECTIVO		720,000
104	Cuentas corrientes en instituciones financieras		
1041	Cuentas corrientes operativas		
10411	Cuenta corriente en moneda nacional MN		
31/12/2018	Por pago de licencia de uso de patente		

Elaboración propia

Caso 2: La empresa cuenta con un área de investigación y desarrollo. Durante el año 2018 esta área se ha encargado del desarrollo de dos (02) moléculas ya existentes para la creación de productos genéricos, ambos proyectos que se concluyeron en diciembre 2018 y se trabajaron en forma simultánea. La producción y comercialización del Producto "A" y "B" iniciará desde el 1 de enero 2019, fecha donde inicia la validez del registro sanitario otorgado por DIGEMID y cuya vigencia es por 07 años. La compañía incurre en desembolsos para ambos proyectos, pero no cuenta con un sistema o una política de gastos que pueda identificar lo incurrido por cada proyecto de forma individual. Los desembolsos del área de investigación y desarrollo de forma general son los siguientes:

Tabla 29
Detalle de desembolsos incurridos en el área de Desarrollo por los proyectos "A" y "B"

DESEMBOLSO ANUAL 2018
ÁREA DE DESARROLLO

Gastos	"A" y "B"
Materiales	62,400
Sueldos	160,800

Cargas sociales	14,472
Honorarios Profesionales	258,000
TOTAL POR PROYECTOS "A" y "B"	S/ 495,672
Elaboración propia	

- Desarrollo:

1. El caso planteado nos conlleva a evaluar el párrafo 21 de la NIC 38 Activos Intangibles, el cual menciona que un activo intangible se reconocerá si, y sólo si:

a) es probable que los beneficios económicos futuros que se han atribuido al mismo fluyan a la entidad; y

b) el costo del activo puede ser medido de forma fiable.

2. De acuerdo con el párrafo 57 de la NIC 38 Activos Intangibles, un activo intangible surgido del desarrollo (o de la fase de desarrollo en un proyecto interno), se reconocerá como tal si, y sólo si, la entidad puede demostrar todos los extremos siguientes:

a) Técnicamente, es posible completar la producción del activo intangible de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta.

b) Su intención de completar el activo intangible en cuestión, para usarlo o venderlo.

c) Su capacidad para utilizar o vender el activo intangible.

d) La forma en que el activo intangible vaya a generar probables beneficios económicos en el futuro. Entre otras cosas, la entidad debe demostrar la existencia de un mercado para la producción que genere el activo intangible o para el activo en sí, o bien, en el caso de que vaya a ser utilizado internamente, la utilidad del mismo para la entidad.

e) La disponibilidad de los adecuados recursos técnicos, financieros o de otro tipo, para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo intangible.

f) Su capacidad para medir, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo.

- Conclusión:

De lo anterior se puede demostrar que los desembolsos no cumple con el requerimiento del numeral f), del párrafo 57, de la NIC 38 Activos Intangibles, Debido a que la empresa no ha incorporado un sistema de control de desembolsos que ayuden a distinguir los costos por cada proyecto. Por tanto, al no cumplirse con lo referido en el párrafo 21 de la NIC 38 Activos Intangibles, todos los desembolsos se asumirán como gasto del ejercicio.

- Registro contable

Tabla 30

Registro contable de los desembolsos en el desarrollo de los productos "A" y "B"

		DEBE	HABER
60	COMPRAS	62,400	
601	Mercaderías		
6011	Mercaderías manufacturadas		
60111	Mercaderías manufacturadas		
40	TRIBUTOS, CONTRAPREST. Y APORTES AL SIST. DE PENSI Y SALUD POR PAGAR	11,232	
401	Gobierno Central		
4011	Impuesto general a las ventas		
40111	IGV - Cuenta propia		
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS		73,632
421	Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar		
4211	Facturas, boletas y otros comprobantes por pagar MN		
42111	Emitidas		
<i>Por la compra de materiales para el desarrollo de los productos "A" y "B"</i>			
62	GASTOS DE PERSONAL, DIRECTORES Y GERENTES	175,272	
621	Remuneraciones		
6211	Sueldos y salarios	160,800	
6271	Régimen de prestaciones de salud	14,472	
40	TRIBUTOS, CONTRAPREST. Y APORTES AL SIST. DE PENSI Y SALUD POR PAGAR		35,376
403	Instituciones públicas		
4031	ESSALUD	14,472	
4032	ONP	20,904	
41	REMUNERACIONES Y PARCTICIPACIONES POR PAGAR		139,896
411	Remuneraciones por pagar		
4111	Sueldos y salarios por pagar		
41111	Sueldos por pagar		
<i>Por los gastos de personal para el desarrollo de los productos "A" y "B"</i>			

63	GASTOS DE SERVICIOS PRESTADOS POR TERCEROS	258,000
632	Asesoría y consultoría	
6326	Investigación y desarrollo	
63262	Desarrollo	
40	TRIBUTOS, CONTRAPREST. Y APORTES AL SIST. DE PENSI Y SALUD POR PAGAR	20,640
401	Gobierno Central	
4017	Impuesto a la renta	
40172	Renta de cuarta categoría	
42	CUENTAS POR PAGAR COMERCIALES TERCEROS	237,360
424	Honorarios por pagar	
4241	Honorarios por pagar	
42411	Honorarios por pagar MN	
	<i>Por el servicio externo de pruebas para el desarrollo de los productos "A" y "B"</i>	

Caso 3: La compañía adquirió una marca de un suero oral que tiene la característica de un sabor ligeramente salado. La compra se realizó por el valor de S/ 400,000 en enero del 2018.

Se sabe que la empresa ha iniciado la investigación y desarrollo de una fórmula propia de suero oral, que cuente con la característica de tener un sabor dulce, de frutas y agradable al gusto del consumidor según la investigación de mercado realizado. El desarrollo de este suero dulce estaría listo para ser comercializado en enero del 2021, además se estima que la marca adquirida del suero salado permanecerá en el mercado solo tres años adicionales a la incorporación al mercado del suero dulce, es decir, 2023.

Solución:

De acuerdo con los datos del caso 3, podemos indicar que nos encontramos ante un bien que cumple con la definición de un activo intangible ya que es identificable, es controlable y genera beneficios económicos futuros. Asimismo, también cumple con los criterios de la NIC 38 Activos Intangibles, los cuales requieren que el activo tenga un costo medible confiablemente y que generará para la empresa beneficios económicos con la venta de los productos que comercializará con la marca adquirida.

Entonces se puede decir que la compra de la marca del suero oral, cumple con todas las definiciones y criterios establecidos en los párrafos del 8 al 21 de la NIC 38 Activos Intangibles.

Finalmente, al evaluar la vida útil del activo intangible, se toma como referencia lo mencionado en el segundo párrafo del caso, donde se indica que la estimación de la vida útil se establecerá de acuerdo a la permanencia de la marca en el mercado, lo cual será desplazado por el ingreso de la marca propia. Entonces la estimación de la vida útil es desde la fecha de adquisición de la marca hasta el año en que su participación en el mercado sea cero, es decir, del 2018 al 2023, 06 años de vida útil.

El tomar en cuenta la estimación de vida útil de 06 años, nos permite realizar la amortización del activo, cuyo devengo del gasto es mensual.

Registro contable:

Tabla 31

Registro contable de la adquisición de la marca de suero oral

		DEBE	HABER
34	INTANGIBLES	400,000	
342	Patentes y propiedad industrial		
3422	Marcas		
34221	Costo		
40	TRIBUTOS, CONTRAPREST. Y APORTES AL SIST. DE PENSI Y SALUD POR PAGAR	72,000	
401	Gobierno Central		
4011	Impuesto general a las ventas		
40111	IGV - Cuenta propia		
46	CUENTAS POR PAGAR DIVERSAS TERCEROS		472,000
465	Otros Pasivos por compra de activo inmovilizado		
4655	Pasivos por compra de activo inmovilizado		
46551	Intangibles		
<i>Por la adquisición de la marca de suero oral</i>			

Elaboración propia

Tabla 32

Por el registro de la amortización anual 2018 de la marca de suero oral

		DEBE	HABER
68	VALUACIÓN Y DETERIORO DE ACTIVOS Y PROVISIONES	66,667	
682	Amortización de intangibles		
6821	Amortización de intangibles-costo		
68212	Marcas		
39	DEPRECIACIÓN, AMORTIZACIÓN Y AGOTAMIENTO ACUMULADO		66,667
392	Amortización acumulada		
3921	Intangibles-costo		

39212 Marcas

Amortización la marca de suero oral en el primer año

Elaboración propia

Caso 4: El Laboratorio aplica la amortización a sus activos intangibles de vida limitada. En la mayoría de casos la vida útil se designa de acuerdo a la cantidad de años que le designa el registro sanitario otorgado por la DIGEMID, que para el caso práctico se asigna 07 años.

En enero del 2018 gracias a la obtención del registro sanitario se inicia la comercialización del producto “Y” la cual durante su etapa de desarrollo en el año 2017 acumuló desembolsos que se activaron por S/450,000. Es así que en enero 2018 también inicia la amortización de dicho activo intangible.

Para el año 2018 la empresa decide, de acuerdo a la potestad que brinda el artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta, amortizar este activo intangible de vida limitada en un solo ejercicio.

Tabla 33

Registro contable de la amortización del producto “Y” por doce meses del ejercicio 2018, primer año de amortización.

		DEBE	HABER
	VALUACIÓN Y DETERIORO DE ACTIVOS Y		
68	PROVISIONES	64,286	
682	Amortización de intangibles		
6821	Amortización de intangibles-costo		
68212	Propiedad industrial		
	DEPRECIACIÓN, AMORTIZACIÓN Y AGOTAMIENTO		
39	ACUMULADO		64,286
392	Amortización acumulada		
3921	Intangibles-costo		
39212	Propiedad industrial		
<i>31/12/2018 Amortización del activo intangible "Y" del primer año</i>			

Elaboración propia

Caso 5: El Laboratorio farmacéutico Marbe tiene activado como intangible la adquisición de la marca TANSTON. Dicho activo se determinó una vida útil indefinida.

Luego de transcurrido cuatro años de la adquisición por un valor de S/200,000. Se ha podido comprobar que luego de estos cuatro años la demanda de la pastilla se ha reducido sustancialmente.

La opinión del perito tasador, sobre la generación de flujos descontados, expresa que en la actualidad el valor de uso del intangible no supera S/20,000. Por lo tanto, se debe determinar la pérdida por desvalorización.

Desarrollo:

El desarrollo de este caso implica evaluar los párrafos 109 y 110 de la NIC 38 Activos Intangibles:

- El párrafo 109 de la NIC 38 Activo Intangibles, indica que “la vida útil de un activo intangible que no está siendo amortizado se revisará cada periodo para determinar si existen hechos y circunstancias que permitan seguir manteniendo una vida útil indefinida para este activo”. Del supuesto se desprende que se ha podido comprobar que luego de estos cuatro años la demanda de la pastilla se ha reducido sustancialmente, por lo cual al cierre del ejercicio 2018 se ha determinado que la vida útil del intangible pasó a ser limitada.
- El párrafo 110 de la NIC 38 Activos Intangibles indica “que de acuerdo a la NIC 36 de reconsiderar la vida útil de un activo intangible como finita, en lugar de indefinida, es un indicio de que el activo puede haber visto deterioro de su valor.” En el párrafo anterior se ha determinado que el intangible ha variado su vida útil de indefinida a limitada, lo cual da un indicio de haber sufrido deterioro.

Registro:

Como inicialmente el activo intangible fue de vida indefinida, no ha sufrido amortización durante los cuatro años transcurridos. Tal como lo plantea el párrafo 107 de la NIC 38 Activos Intangibles.

Tabla 34
Comparación de valores

Valor Neto contable	200,000
Monto Recuperable (Valor de uso)	-20,000
Pérdida por Desvalorización	180,000

Tabla 35
Contabilización de deterioro

		DEBE	HABER
68	VALUACIÓN Y DETERIORO DE ACTIVOS Y PROVISIONES	180,000	
685	Deterioro de valor de activos		
6853	Desvalorización de activos intangibles		
68532	Propiedad industrial		
36	DESVALORIZACIÓN DE ACTIVO INMOVILIZADO		180,000
364	Desvalorización de activo intangible		
3641	Desvalorización de intangibles		
36411	Propiedad industrial		
<i>Deterioro de valor de intangible año 2018</i>			

e) Estados financieros antes y después de los cambios según Escenario 1:

Los estados financieros de Marbe S.A.C. se presentan a continuación luego de adicionar los cinco casos planteados para el escenario 1

- Estado de Situación Financiera
- Estado de Resultados

Laboratorios Farmaceuticos MARBE S.A.C.
Estado de Situacion Financiera
(Expresado en soles)
(AI 31 de diciembre del 2018)

	ANTES		CAMBIOS ESCENARIO 1		DESPUES		VAR.
	IMPORTE	%	DEBE	HABER	IMPORTE	%	
	S/		S/	S/	S/		%
ACTIVO							
Activo corriente							
Efectivo y equivalentes de efectivo	7,872,097	20.55%	-	1,642,888.00	6,229,209	16.02%	-4.54%
Cuentas por cobrar comerciales - terceros	12,004,489	31.34%	-	-	12,004,489	30.86%	-0.48%
Cuentas por cobrar comerciales, neto	222,134	0.58%	-	-	222,134	0.57%	-0.01%
Cuentas por cobrar diversas-terceros	56,297	0.15%	-	-	56,297	0.14%	0.00%
Servicios y otros contratados por anticipado	1,229,690	3.21%	-	-	1,229,690	3.16%	-0.05%
Inventarios, neto	7,467,134	19.49%	62,400.00	-	7,529,534	19.36%	-0.14%
Total activos corrientes	28,851,842	75.32%	62,400	1,642,888	27,271,354	70.11%	-5.21%
Activo no corriente							
activos adquiridos en arrendamiento financiero	4,578,177	11.95%	-	-	4,578,177	11.77%	-0.18%
inmuebles,maquinaria y equipo	10,027,659	26.18%	-	-	10,027,659	25.78%	-0.40%
intangibles a)	1,108,907	2.89%	3,055,672.00	100,000.00	4,064,579	10.45%	7.55%
activo diferido	154,837	0.40%	-	-	154,837	0.40%	-0.01%
depreciacion y amortizacion acumulada b)	-6,416,297	-16.75%	-	784,286.00	-7,200,583	-18.51%	-1.76%
Total activos no corriente	9,453,281	24.68%	3,055,672	884,286	11,624,667	29.89%	5.21%
TOTAL ACTIVOS	38,305,123	100.00%	3,118,072	2,527,174	38,896,021	100.00%	0.00%
PASIVO Y PATRIMONIO							
Pasivo Corriente							
Otra cuentas por pagar	1,162,104	3.03%	3,718,501.00	4,830,885.50	2,274,489	5.85%	2.81%
Cuentas por pagar comerciales	10,876,156	28.39%	310,992.00	310,992.00	10,876,156	27.96%	-0.43%
Cuentas por pagar a los accionistas, directores	208,680	0.54%	-	-	208,680	0.54%	-0.01%
Total pasivo corriente	12,246,940	31.97%	4,029,493	5,141,878	13,359,324	34.35%	2.37%
Pasivo No Corriente							
Otros pasivos financieros	8,519,558	22.24%	-	-	8,519,558	21.90%	-0.34%
Cuentas por pagar comerciales	859,048	2.24%	-	-	859,048	2.21%	-0.03%
Total pasivo no corriente	9,378,606	24.48%	-	-	9,378,606	24.11%	-0.37%
Total Pasivo	21,625,546	56.46%	4,029,493.00	5,141,877.50	22,737,930	58.46%	2.00%
Patrimonio Neto							
Capital	1,268,079	3.31%	-	-	1,268,079	3.26%	-0.05%
Capital adicional	1,100,000	2.87%	-	-	1,100,000	2.83%	-0.04%
Reservas	200,000	0.52%	-	-	200,000	0.51%	-0.01%
Resultados acumulados	10,219,745	26.68%	-	-	10,219,745	26.27%	-0.41%
Resultados del periodo c)	3,891,754	10.16%	-	521,486.59	3,370,267	8.66%	-1.50%
Total Patrimonio	16,679,578	43.54%	-	521,487	16,158,091	42%	-2.00%
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	38,305,123	100.00%	4,029,493	3,048,661	38,896,021	100%	0.00%

Figura 35. Estado de Situación Financiera con la adición de los cinco casos del escenario 1. Elaboración propia

- a) El rubro de Intangibles se ha incrementado en 7.55% respecto al Estado de Situación Financiera anterior.
- b) El rubro de depreciación y amortización acumulada se ha visto incrementada en 1.76% en comparación con la columna de saldos iniciales.
- c) El rubro de Resultado del ejercicio ha disminuido en -1.50% en comparación al estado de Situación Financiera anterior.

Laboratorios Farmaceuticos MARBE
Estados de Resultados
(Expresado en soles)
De 01 de enero al 31 de diciembre del 2018

	ANTES		CAMBIOS ESCENARIO 1		DESPUES		VAR.
	IMPORTE		DEBE		HABER		
	S/	%	S/	S/	S/	%	%
Ventas a terceros	38,353,810	100.00%	-	-	38,353,810	100.00%	0.00%
Costo de ventas	-19,760,618	-51.52%	-	-	-19,760,618	-51.52%	0.00%
Utilidad bruta	18,593,191	48.48%	0	0	18,593,191	48.48%	0.00%
Gastos de Ventas	-9,676,565	-25.23%	-	-	-9,676,565	-25.23%	0.00%
Gastos de Administración a)	-2,881,112	-7.51%	1,317,558.00	-	-4,198,670	-10.95%	-3.44%
Otros ingresos	28,339	0.07%	-	495,672.00	524,011	1.37%	1.29%
Utilidad operativa	6,063,854	15.81%	1,317,558.00	495,672.00	5,241,968	13.67%	-2.14%
Ingresos Financieros	436,073	1.14%	-	-	436,073	1.14%	0.00%
Gastos Financieros	-304,800	-0.79%	-	-	-304,800	-0.79%	0.00%
Participación de los trabajador b)	-630,198	-1.64%	-	82,188.83	-548,009	-1.43%	0.21%
Utilidad antes del impuesto de las ganancias	5,564,929	14.51%	0.00	82,188.83	4,825,232	12.58%	-1.93%
Gasto por impuesto a las ganancias c)	-1,673,175	-4.36%	-	218,210.66	-1,454,964	-3.79%	0.57%
Utilidad neta d)	3,891,754	10.15%	1,317,558.00	796,071.50	3,370,267	8.79%	-1.36%

Figura 36. Estado de Resultados con la adición de los cinco casos del escenario 1. Elaboración propia.

Los gastos de administración se han incrementado en 3.44 % y la utilidad operativa a disminuido en -2.14%.

- a) El rubro de otros ingresos a variado positivamente en 1.29%, como resultado del ingreso generado al activar los desembolsos por I+D.
- b) La participación de los trabajadores se ha visto disminuida en -0.21% debido al decremento de la utilidad operativa.
- c) El impuesto a la renta a sufrido un decremento de -0.57%
- d) La utilidad neta ha disminuido en -1.36%

f) Estados financieros antes y después de los cambios según Escenario 2:

Los estados financieros de Marbe S.A.C. se presentan a continuación luego de adicionar los cinco casos planteados para el escenario 1

- Estado de Situación Financiera
- Estado de Resultados

Laboratorios Farmaceuticos MARBE S.A.C.

Estado de Situación Financiera

(Expresado en soles)

(Al 31 de diciembre del 2018)

	ANTES		CAMBIOS ESCENARIO 2		DESPUES		VAR.
	IMPORTE		DEBE	HABER	IMPORTE		
	S/	%	S/	S/	S/	%	%
ACTIVO							
Activo corriente							
Efectivo y equivalentes de efectivo	7,872,097	20.55%	-	1,642,888.00	6,229,209	16.92%	-3.63%
Cuentas por cobrar comerciales - terceros	12,004,489	31.34%	-	-	12,004,489	32.61%	1.27%
Cuentas por cobrar comerciales, neto	222,134	0.58%	-	-	222,134	0.60%	0.02%
Cuentas por cobrar diversas-terceros	56,297	0.15%	-	-	56,297	0.15%	0.01%
Servicios y otros contratados por anticipado	1,229,690	3.21%	-	-	1,229,690	3.34%	0.13%
Inventarios, neto	7,467,134	19.49%	62,400.00	-	7,529,534	20.45%	0.96%
Total activos corrientes	28,851,842	75.32%	62,400	1,642,888	27,271,354	74.08%	-1.24%
Activo no corriente							
activos adquiridos en arrendamiento financiero	4,578,177	11.95%	-	-	4,578,177	12.44%	0.48%
inmuebles,maquinaria y equipo	10,027,659	26.18%	-	-	10,027,659	27.24%	1.06%
intangibles	a) 1,108,907	2.89%	400,000.00	180,000.00	1,328,907	3.61%	0.71%
activo diferido	154,837	0.40%	-	-	154,837	0.42%	0.02%
depreciacion y amortizacion acumulada	b) -6,416,297	-16.75%	-	130,953.00	-6,547,250	-17.78%	-1.03%
Total activos no corriente	9,453,281	24.68%	400,000	310,953	9,542,328	25.92%	1.24%
TOTAL ACTIVOS	38,305,123	100.00%	462,400	1,953,841	36,813,682	100.00%	0.00%
PASIVO Y PATRIMONIO							
Pasivo Corriente							
Otra cuentas por pagar	1,162,104	3.03%	3,718,501.00	3,156,110.60	599,714	1.63%	-1.40%
Cuentas por pagar comerciales	10,876,156	28.39%	310,992.00	310,992.00	10,876,156	29.54%	1.15%
Cuentas por pagar a los accionistas, directores y	208,680	0.54%	-	-	208,680	0.57%	0.02%
Total pasivo corriente	12,246,940	31.97%	4,029,493	3,467,103	11,684,549	31.74%	-0.23%
Pasivo No Corriente							
Otros pasivos financieros	8,519,558	22.24%	-	-	8,519,558	23.14%	0.90%
Cuentas por pagar comerciales	859,048	2.24%	-	-	859,048	2.33%	0.09%
Total pasivo no corriente	9,378,606	24.48%	-	-	9,378,606	25.48%	0.99%
Total Pasivo	21,625,546	56.46%	4,029,493.00	3,467,102.60	21,063,155	57.22%	0.76%
Patrimonio Neto							
Capital	1,268,079	3.31%	-	-	1,268,079	3.44%	0.13%
Capital adicional	1,100,000	2.87%	-	-	1,100,000	2.99%	0.12%
Reservas	200,000	0.52%	-	-	200,000	0.54%	0.02%
Resultados acumulados	10,219,745	26.68%	-	-	10,219,745	27.76%	1.08%
Resultados del periodo	c) 3,891,754	10.16%	-	929,050.60	2,962,703	8.05%	-2.11%
Total Patrimonio	16,679,578	43.54%	-	929,051	15,750,527	42.78%	-0.76%
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	38,305,123	100.00%	4,029,493	2,882,892	36,813,682	100.00%	0.00%

Figura 37. Estado de Situación Financiera con la adición de los cinco casos del escenario 2. Elaboración propia.

- a) El rubro de Intangibles se ha incrementado en 0.71% respecto al Estado de Situación Financiera anterior.
- b) El rubro de depreciación y amortización acumulada se ha visto incrementada en 1.03% en comparación con la columna de saldos iniciales.
- c) El rubro de Resultado del ejercicio ha disminuido en -2.11% en comparación al estado de Situación Financiera anterior.

Laboratorios Farmaceuticos MARBE

Estados de Resultados

(Expresado en soles)

De 01 de enero al 31 de diciembre del 2018

	ANTES		CAMBIOS ESCENARIO 2		DESPUES		VAR.
	IMPORTE		DEBE	HABER	IMPORTE		
	S/	%	S/	S/	S/	%	%
Ventas a terceros	38,353,810	100.00%	-	-	38,353,810	100.00%	0.00%
Costo de ventas	-19,760,618	-51.52%	-	-	-19,760,618	-51.52%	0.00%
Utilidad bruta	18,593,191	48.48%	0	0	18,593,191	48.48%	0.00%
Gastos de Ventas	-9,676,565	-25.23%	-	-	-9,676,565	-25.23%	0.00%
Gastos de Administración	ε -2,881,112	-7.51%	1,464,225	-	-4,345,337	-11.33%	-3.82%
Otros ingresos	28,339	0.07%	-	-	28,339	0.07%	0.00%
Utilidad operativa	6,063,854	15.81%	1,464,225	0	4,599,629	11.99%	-3.82%
Ingresos Financieros	436,073	1.14%	-	-	436,073	1.14%	0.00%
Gastos Financieros	-304,800	-0.79%	-	-	-304,800	-0.79%	0.00%
Participación de los trabajadores	-630,198	-1.64%	-	146,423	-483,775	-1.26%	0.38%
Utilidad antes del impuesto de las ganancias	5,564,929	14.51%	0	146,423	4,247,127	11.07%	-3.44%
Gasto por impuesto a las ganancias	c) -1,673,175	-4.36%	0	388,752	-1,284,423	-3.35%	1.01%
Utilidad neta	d) 3,891,754	10.15%	1,464,225	535,174	2,962,703	7.72%	-2.42%

Figura 38. Estado de Resultados con la adición de los cinco casos del escenario 2. Elaboración propia

- a) Los gastos de administración se han incrementado en 3.82% y la utilidad operativa a disminuido en -3.82%.
- b) La participación de los trabajadores se ha visto disminuida en -0.38% debido al decremento de la utilidad operativa.
- c) El impuesto a la renta ha sufrido un decremento de -1.01%
- d) La utilidad neta ha disminuido en -2.42%

g) Ratios financieros antes y después de los cambios según Escenario 1:

			INICIO		ESCENARIO 1		VAR
Margen de Utilidad bruta	=	$\frac{\text{Utilidad Bruta}}{\text{Ventas}}$	=	$\frac{18,593,191}{38,353,810} = 48\%$	=	$\frac{18,593,191}{38,353,810} = 48\%$	0% a)
Margen de Utilidad operativa	=	$\frac{\text{Utilidad Operativa}}{\text{Ventas}}$	=	$\frac{6,063,854}{38,353,810} = 16\%$	=	$\frac{5,241,968}{38,353,810} = 14\%$	-2% b)
Margen de Utilidad neta	=	$\frac{\text{Ganancias disponibles para los accionistas comunes}}{\text{Ventas}}$	=	$\frac{3,891,754}{38,353,810} = 10\%$	=	$\frac{3,370,267}{38,353,810} = 9\%$	-1% c)
Rotación de Activos	=	$\frac{\text{Ventas}}{\text{Activo total}}$	=	$\frac{38,353,810}{38,305,123} = 100\%$	=	$\frac{38,353,810}{38,896,021} = 99\%$	-1% d)
Rendimiento sobre los activos ROA	=	$\frac{\text{Utilidad Neta}}{\text{Total de Activos}}$	=	$\frac{3,891,754}{38,305,123} = 10\%$	=	$\frac{3,370,267}{38,896,021} = 9\%$	-1% e)
ROE	=	$\frac{\text{Utilidad Neta}}{\text{Total Patrimonio}}$	=	$\frac{3,891,754}{16,679,578} = 23\%$	=	$\frac{3,370,267}{16,158,091} = 21\%$	-2% f)

Figura 39. Ratios Financieros antes y después del escenario 1. Elaboración propia.

Lectura de los resultados de los Ratios Financieros en el escenario 1. Figura 39:

- Margen de utilidad bruta, este ratio mide el porcentaje de cada sol de ventas que queda después de pagar el costo de venta, para el escenario 1 no existe variación en este ratio financiero.
- Margen de utilidad operativa, este ratio indica el porcentaje de cada sol de ventas que queda luego de deducir todos los costos y gastos, sin incluir intereses e impuestos. En

el estado financiero inicial el ratio es de 16%, mientras que para el escenario 1 el ratio es de 14%, lo que significa una disminución del -2%.

- c) Margen de utilidad neta, este ratio mide el porcentaje de cada sol de ventas que queda luego de deducir los costos y gastos incluyendo intereses e impuestos, la figura 39 muestra una disminución del -1%.
- d) Rotación de activos, este indicador muestra la proporción de cada sol invertido en el activo en la obtención de ventas netas. La variación que ha sufrido entre el estado financiero inicial y el escenario 1 es una disminución del -1%.
- e) ROA, el ROA mide la rentabilidad económica de la empresa. Al inicio fue de 10% y en el escenario 1 es de 9%, es decir, ha disminuido en -1%.
- f) ROE, el ROE mide la rentabilidad financiera de la empresa. Al inicio fue de 23% y en el escenario 21%, es decir, ha disminuido en -2%.

Análisis del Sistema DuPont

$$\text{Dupont} = \text{ROA} \times \text{MAF} = \left(\text{Rotación de activos} \times \text{Margen de utilidad neta} \right) \times \frac{\text{Total de Activos}}{\text{Capital en acciones comunes}}$$

$$\text{Saldo Inicial} = \left(100\% \times 10\% \right) \times 2.30 = 23\%$$

$$\text{Escenario 1} = \left(99\% \times 9\% \right) \times 2.41 = 21\%$$

Figura 40. Análisis del Sistema DuPont del saldo inicial y escenario 1.

El sistema DuPont muestra una rentabilidad financiera de la empresa del 23% en el estado financiero inicial versus una rentabilidad del 21% según escenario 1. Esto es una disminución en -2%.

h) Ratios financieros antes y después de los cambios según Escenario 2:

					INICIO		ESCENARIO 2		VAR
Margen de Utilidad bruta	=	$\frac{\text{Utilidad Bruta}}{\text{Ventas}}$	=	$\frac{18,593,191}{38,353,810}$	=	48%	$\frac{18,593,191}{38,353,810}$	=	48% 0% a)
Margen de Utilidad operativa	=	$\frac{\text{Utilidad Operativa}}{\text{Ventas}}$	=	$\frac{6,063,854}{38,353,810}$	=	16%	$\frac{4,599,629}{38,353,810}$	=	12% -4% b)
Margen de Utilidad neta	=	$\frac{\text{Ganancias disponibles para los accionistas comunes}}{\text{Ventas}}$	=	$\frac{3,891,754}{38,353,810}$	=	10%	$\frac{2,962,703}{38,353,810}$	=	8% -2% c)
Rotación de Activos	=	$\frac{\text{Ventas}}{\text{Activo total}}$	=	$\frac{38,353,810}{38,305,123}$	=	100%	$\frac{38,353,810}{36,813,682}$	=	104% 4% d)
Rendimiento sobre los activos ROA	=	$\frac{\text{Utilidad Neta}}{\text{Total de Activos}}$	=	$\frac{3,891,754}{38,305,123}$	=	10%	$\frac{2,962,703}{36,813,682}$	=	8% -2% e)
ROE	=	$\frac{\text{Utilidad Neta}}{\text{Total Patrimonio}}$	=	$\frac{3,891,754}{16,679,578}$	=	23%	$\frac{2,962,703}{15,750,527}$	=	19% -5% f)

Figura 41. Ratios Financieros con el Escenario 2. Elaboración propia.

Lectura de los resultados de los Ratios Financieros en el escenario 2. Figura 40:

- a) Margen de utilidad bruta, este ratio mide el porcentaje de cada sol de ventas que queda después de pagar el costo de venta. Para el escenario 2 no existe variación en este ratio financiero.

- b) Margen de utilidad operativa, este ratio indica el porcentaje de cada sol de ventas que queda luego de deducir todos los costos y gastos, sin incluir intereses e impuestos. En el estado financiero inicial el ratio es de 16%, mientras que para el escenario 2 el ratio es de 12%, lo que significa una disminución del -4%.
- c) Margen de utilidad neta, este ratio mide el porcentaje de cada sol de ventas que queda luego de deducir los costos y gastos incluyendo intereses e impuesto, la figura 40 muestra una disminución del -2%.
- d) Rotación de activos, este indicador muestra la proporción de cada sol invertido en el activo en la obtención de ventas netas. Para el escenario 2 sufrió variación de 4%, es decir cuatro puntos porcentuales más que el escenario inicial.
- e) ROA, el ROA mide la rentabilidad económica de la empresa al inicio fue de 10% y en el escenario 2 es de 8%, es decir, ha disminuido en -2%.
- f) ROE, el ROE mide la rentabilidad financiera de la empresa al inicio fue de 23% y en el escenario 19%, es decir, ha disminuido en -5%.

Análisis del Sistema DuPont

$$\text{Dupont} = \text{ROA} \times \text{MAF} = \left(\text{Rotación de activos} \times \text{Margen de utilidad neta} \right) \times \frac{\text{Total de Activos}}{\text{Capital en acciones comunes}}$$

$$\text{Saldo Inicial} = \left(100\% \times 10\% \right) \times 2.30 = 23\%$$

$$\text{Escenario 2} = \left(104\% \times 8\% \right) \times 2.34 = 19\%$$

Figura 42. Análisis del Sistema DuPont del saldo inicial y escenario 2.

El sistema DuPont muestra una rentabilidad financiera de la empresa del 23% en el estado financiero inicial versus una rentabilidad del 19% según escenario 2. Esto es una disminución en -4%.

5 CAPITULO V: ANALISIS DE RESULTADOS

Analizaremos la información recabada en las entrevistas y encuestas.

5.1 Resultado de estudio cualitativo

De forma general, los entrevistados coinciden en que los activos intangibles son recursos con los que cuenta la empresa y que generará beneficios económicos. Lo que caracteriza a un intangible es que carece de sustancia física, lo cual causa dificultades al momento de su reconocimiento y medición inicial, sobre todo cuando se trata de intangibles creado internamente.

Las empresas cuentan también con intangibles que no se pueden reconocer contablemente hasta que estos generen ingresos, es decir sean vendidos. Entre ellos está la marca propia de la empresa, la cartera de clientes, entre otros. Si bien no se contabilizan es muy necesario identificar y tener un control de este tipo de intangibles, pues es lo que permite crecer a la empresa.

Un factor que se menciona reiteradamente es que la industria farmacéutica en otros países es intensiva en investigación y desarrollo, pero en nuestro país es mínimo.

Se analiza según las dimensiones de la Norma contable:

- Objetivos, definición, alcance

Para definir si se trata de un activo intangible, los entrevistados evalúan los criterios que menciona la norma. Comentan la identificabilidad, el control, evidenciar la capacidad de generar beneficio económico a futuro y la característica de que el activo carezca de apariencia física. Entre los criterios se detalla que identificable es cuando se puede separar y generar ingresos por cada intangible de forma independiente. Se tiene el control del activo cuando existe la capacidad de controlar el beneficio que va a generar. La capacidad de generar beneficios, no es solo generando ingresos, podría ser que sea capaz de ahorrar costos.

Asimismo, identifican el activo clasificando por la forma de adquisición, cuando se compra o cuando se genera internamente. Dentro de cada situación debe contemplarse los criterios mencionados.

- Reconocimiento

Para reconocer un activo se identifica cómo se ha obtenido, si se adquiere o se desarrolla internamente. Las respuestas de ambos entrevistados se complementan. El primer entrevistado comenta que, en casos de adquisición mediante un financiamiento a largo plazo se debe considerar el valor razonable, lo que significa traer a valor presente los flujos futuros comprometidos a pagar. Incluso considera capitalizar los intereses del financiamiento en la medida de que sea necesario para la adquisición del intangible. Este punto se relaciona con la NIC 23 Activos aptos.

El segundo entrevistado comenta en casos de desarrollo. El reconocimiento y medición inicial se efectúa desde el momento cuando se tiene la factibilidad de que el bien generará beneficios económicos mayores a un periodo y sea medible. La empresa debe sustentar la generación del beneficio económico y además debe implementarse un control del beneficio que avale la capacidad de poder obtener frente a su competidor. De no contar con ello o ante la duda debe considerarse un gasto.

La delimitación de costos en la etapa de investigación y desarrollo debe estar acompañado de un control bien definido y de políticas de costeo. Este punto es importante para hallar una medición fiable y reconocerse el activo.

- Medición inicial y posterior

Respecto a la medición inicial, ambos entrevistados coinciden en que se realiza en base al costo o a desembolsos incurridos hasta que el activo esté disponible para su uso.

La medición posterior se realiza a partir de que el activo genera beneficios económicos. Se opta por el modelo costo o de revaluación. El modelo del costo considera a partir del costo inicial y se va descontando la amortización y el deterioro. (La amortización es la pérdida del valor del activo, podría ser lineal si es en función a la vida útil o podría fijarse por un patrón de uso. El deterioro es aquella pérdida del valor por algún factor del mercado interno o externo, por lo cual debe actualizarse el valor del activo).

Ambos entrevistados comentan que el modelo costo es el más empleado por las empresas y que la amortización es un gasto aceptado por las normas tributarias.

El modelo de revaluación implica considerar el incremento en el valor del activo intangible en el mercado, es decir, que el activo en lugar de disminuir su valor por uso, este se

incrementa. Su efecto diferencial se reconoce en una cuenta patrimonial, hasta que el ingreso del mayor valor se concrete mediante la venta del intangible.

En los intangibles no se suelen emplear el método de revaluación por no encontrarse un mercado activo ya que, por lo general, un intangible se desarrolla a medida de la compañía y otra empresa no tendría un activo similar. Por tanto, el método de revaluación no es apropiado si carece de sustento.

Un factor a evaluar para determinar la medición posterior es definir la vida útil del intangible. Será de vida útil indefinida cuando no se tenga la capacidad de estimar el periodo del beneficio económico, ya que las decisiones dependen de terceros. Por ejemplo, el valor de una marca que puede variar repentinamente.

Si la vida útil del activo intangible es definida se amortiza hasta el momento que se ha estimado. El deterioro se valúa en todos los casos, y recomienda la norma realizar por lo menos una vez al año.

- Revelación

Los entrevistados comentan que consta de dos partes. La primera es información cualitativa donde se describen las políticas que se emplean, tales como la identificación de los activos intangibles, la estimación de la vida útil, etc. En la parte cuantitativa se menciona el movimiento de la cuenta del intangible durante el periodo. Se parten de los saldos iniciales y se incluyen las adquisiciones de activos, bajas de activos y las reclasificaciones.

- Impacto financiero

El primer entrevistado menciona el respaldo financiero que se obtiene producto de la investigación y el desarrollo, porque permiten crear productos exitosos que podrían generar mejor rentabilidad, ya que los costos suelen ser menores y sus ingresos mayores.

El segundo entrevistado considera que hay un impacto menor porque la gran mayoría de los directorios evalúan el resultado EBITDA, que es un resultado que excluye la amortización y depreciación porque no implica desembolsos de efectivo. Sin embargo, considera que el tener mayor o menor activos tendrá un impacto en una medición de ROA.

En la relación de la NIC 38 y la rentabilidad, el primer entrevistado considera que sí existe una relación entre activos intangibles y rentabilidad, por la capacidad de ofrecer productos

innovadores, únicos, donde los ingresos se basan por las cualidades del producto, y el costo principal es el conocimiento intangible del producto. El segundo entrevistado coincide porque el intangible es una inversión con una expectativa a largo plazo para obtener mayores ingresos o reducirse costos.

- Impacto tributario

Tributariamente, el impacto de la NIC 38, está asociado al gasto de amortización. El impacto se genera en el impuesto a la renta, por las diferencias entre la vida útil que se estima al beneficio económico y el que la norma tributaria permite.

En cuanto al sector farmacéutico, es relevante la aplicación de la norma NIC 38 porque al registrar como un activo y no gasto, modifica el resultado de la información financiera, por tanto, reconocer activos intangibles sin cumplir políticas y sin los criterios podría crear falsas expectativas en los usuarios. Sin embargo, ambos entrevistados recalcan que el Perú es un escenario diferente, donde la investigación y desarrollo es mínima, por tanto, el impacto no es notable como en otros países.

Finalmente, si el desarrollar productos genéricos podría considerarse un intangible, el primer entrevistado considera estar fuera del alcance de la norma de intangible, pero indica que es un juicio contable. El segundo entrevistado opina que “Lo que se busca es ser más global. Si encuentras algo de afuera, lo quieres copiar y si lo mejoras (mucho mejor) eso podría calificar como intangible”.

5.2 Resultado de estudio cuantitativo

5.2.1 Análisis de encuestas

Se analiza los resultados obtenidos en la encuesta según las dimensiones de la norma.

- Objetivos, definición, alcance

En los párrafos del 11 al 17 la norma contable establece criterios que distinguen al activo intangible, siendo: identificabilidad, control, beneficios económicos futuros y además cumplir con la definición del párrafo 8, de no tener apariencia física.

Por lo cual se consultó si la entidad aplica NIC 38 en las actividades de investigación y desarrollo, obteniendo que el 50,00 % de los encuestados está de acuerdo y el 16,67% estuvo

totalmente de acuerdo. Además, se consultó si los activos intangibles surgen de derechos contractuales o de otro tipo legal, al que el 66,67% afirmó estar totalmente de acuerdo.

- Reconocimiento

En el párrafo 21 de la NIC 38 se mencionan criterios que se deben considerar para el reconocimiento del activo intangible.

Ante lo fijado en la norma respecto al reconocimiento se planteó el enunciado, si en la entidad es demostrable que las partidas del activo intangible cumplen con la definición y con los criterios: identificabilidad, control de activo, y beneficios económicos futuros. El 33,33 % expresó estar totalmente de acuerdo y el 41,67% estuvo de acuerdo. Se complementa con la respuesta de que el 50,00 % estuvo de acuerdo con que el reconocimiento realiza solo si existe la probabilidad de obtener beneficios futuros y su medición sea confiable, lo cual contempla la norma para reconocerse una vez el activo cumpla con la definición.

En cuanto a si la entidad asume como gasto los desembolsos posteriores a la adquisición de un activo intangible, el 33,33% estuvo totalmente de acuerdo y el 25% de acuerdo.

- Medición inicial y posterior

Respecto a la medición inicial, en el párrafo 24 de la NIC 38 señala que el activo intangible se medirá al costo. Más adelante, en los párrafos del 25 al 67 trata sobre situaciones en la que obtienen el activo intangible, siendo por adquisición separada, adquisición como parte de una combinación de negocios, adquisición mediante subvención del gobierno y otros activos intangibles generado internamente.

En consideración a ello, se consultó si: Considera como costo inicial de un activo intangible el precio de adquisición, incluido aranceles de importación, impuestos no recuperables menos descuentos en el precio, más costos directamente atribuibles para el uso del activo. El 33,33% de encuestados respondió que está de acuerdo y otros 33,33% estuvo totalmente de acuerdo.

Además, se consultó si la entidad cuenta con activos intangibles generados internamente y sus costos comprenden todos los desembolsos realizados para la preparación del activo, al que el 16, 67% respondió estar totalmente de acuerdo y el 33, 33% estuvo de acuerdo. Se complementa con el 41,67% que estuvo de acuerdo y el 25% totalmente de acuerdo en que es identificable la fase de investigación de la fase de desarrollo.

Por otro lado, en relación a la medición posterior, en los párrafos del 72 al 87 la norma señala los métodos de medición posterior: modelo costo y modelo de revaluación.

Para conocer el modelo empleado se consultó si la entidad emplea para la medición posterior del activo el modelo del Costo, que implica contabilizar al costo deduciendo la amortización acumulada y el importe acumulado por deterioro, obteniéndose que el 25,00 % de encuestados expresó estar totalmente en de acuerdo y el 50,00 % estuvo de acuerdo.

- Revelación

En los párrafos del 118 al 128 de la norma se especifica sobre la información a revelar.

Se consultó si se concilian los importes de libros de los activos intangibles considerando los incrementos por adquisiciones, los dispuestos para la venta, incrementos y decrementos por revaluaciones, pérdidas por deterioro, amortizaciones del periodo, diferencias de cambio por la conversión para la presentación de los EEFF. El 16,67% de encuestados expresó estar totalmente de acuerdo, el 50,00 % estuvo de acuerdo. Se complementa con la disgregación por el tipo de activo adquirido, ya que el 16,67 % estuvo totalmente de acuerdo y el 41,67 % de acuerdo con que la entidad revela los activos intangibles según si estos han sido adquiridos de forma separada, se hayan generado internamente, y otros.

- Impacto financiero

Respecto si la aplicación de la norma NIC 38 ejerce un impacto en su rentabilidad se obtuvo una respuesta dividida entre el 50% que estuvo de acuerdo y el otro 50% que es suma de la respuesta neutra del 33,33 % y el 16,67 % que estuvo en desacuerdo. Además, el 75 % de encuestados estuvo de acuerdo con que la entidad realiza análisis de tamaño común y año común de los EE FF para determinar el impacto financiero.

- Impacto tributario

Respecto si la aplicación de la norma NIC 38 ejerce un impacto tributario, la respuesta mayoritaria estuvo de lado en desacuerdo, más la respuesta neutra. Siendo que el 41,67 % estuvo en ni de acuerdo ni en desacuerdo, y el 16.67 % estuvo en desacuerdo. Además, El 50% estuvo de acuerdo en que la entidad deduce el gasto en un solo ejercicio según lo permitido en el artículo 44° de LIR. El 41.67% estuvo de acuerdo con que la entidad opta por amortizar el activo intangible en un plazo de 10 años.

5.2.2 Análisis de resultados mediante sistema estadístico

Se estima la confiabilidad a través del cálculo del coeficiente Alfa de Cronbach.

Medición de Alfa de Cronbach

Estadísticas de fiabilidad	
Alfa de Cronbach	N de elementos
,890	25

Análisis del Chi Cuadrado

Identificamos las variables del tema de investigación:

I Variable dependiente: NIC 38 Activos Intangibles

II Variable independiente: Impacto financiero y tributario

Validación de hipótesis general

Formulación de Hipótesis:

H1: La NIC 38 Activos Intangibles impacta financiera y tributariamente en las empresas de fabricación de productos farmacéuticos, sustancias químicas medicinales y productos botánicos de uso farmacéutico en el distrito de Ate, año 2018.

H0: La NIC 38 Activos Intangibles no impacta financiera y tributariamente en las empresas de fabricación de productos farmacéuticos, sustancias químicas medicinales y productos botánicos de uso farmacéutico en el distrito de Ate, año 2018.

Tabla 36

Tabla Cruzada NIC 38 * Impacto Financiero y Tributario

Impacto Financiero y Tributario						
NIC38	En desacuerdo	Recuento	En desacuerdo	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	De acuerdo	Total
			1	2	0	3
		Recuento	0.5	1.8	0.8	3.0
		% del total	8.3%	16.7%	0.0%	25.0%
	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	Recuento	1	5	3	9
		Recuento esperado	1.5	5.3	2.3	9.0
		% del total	8.3%	41.7%	25.0%	75.0%
Total		Recuento	2	7	3	12
		Recuento esperado	2.0	7.0	3.0	12.0
		% del total	16.7%	58.3%	25.0%	100.0%

Comentario:

Respecto al impacto financiero y tributario de la NIC 38 Activos Intangibles, el 58.3% no se encuentra de acuerdo ni en desacuerdo, es decir no rechaza ni concuerda con el enunciado, el 16.7% de los encuestados se encuentra en desacuerdo y el 25% expresa estar de acuerdo.

Tabla 37

Prueba de chi-cuadrado de la hipótesis general

	Valor	df	Significación asintótica (bilateral)
Chi-cuadrado de Pearson	1,714 ^a	2	0.424
Razón de verosimilitud	2.348	2	0.309
Asociación lineal por lineal	1.554	1	0.213
N de casos válidos	12		

a. 5 casillas (83,3%) han esperado un recuento menor que 5. El recuento mínimo esperado es ,50.

Análisis:

El valor resultante del análisis estadístico: $0.424 > 0.05$. Se acepta la hipótesis nula, es decir, “La NIC 38 Activos Intangibles no impacta financiera y tributariamente en las empresas de fabricación de productos farmacéuticos, sustancias químicas medicinales y productos botánicos de uso farmacéutico en el distrito de Ate, año 2018.

Pruebas de hipótesis específica 1

Formulación de la hipótesis específica

H1: La NIC 38 Activos Intangibles impacta financieramente en empresas de fabricación de productos farmacéuticos, sustancias químicas medicinales y productos botánicos de uso farmacéutico en el distrito de Ate, año 2018.

H0: La NIC 38 Activos Intangibles no impacta financieramente en empresas de fabricación de productos farmacéuticos, sustancias químicas medicinales y productos botánicos de uso farmacéutico en el distrito de Ate, año 2018.

Tabla 38

*Tabla cruzada NIC38*Impacto Financiero*

		IMPACTO FINANCIERO			Total
		En desacuerdo	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	De acuerdo	
NIC38	Recuento	1	1	1	3
	En desacuerdo				
	Recuento esperado	,3	1,5	1,3	3,0
	% del total	8,3%	8,3%	8,3%	25,0%
	Ni de acuerdo ni en desacuerdo				
	Recuento	0	5	4	9
Total	Recuento esperado	,8	4,5	3,8	9,0
	% del total	0,0%	41,7%	33,3%	75,0%
	Recuento	1	6	5	12
	Recuento esperado	1,0	6,0	5,0	12,0
	% del total	8,3%	50,0%	41,7%	100,0%

Comentario:

Se aprecia que 50% de los encuestados expresaron ni estar de acuerdo ni en desacuerdo con el impacto financiero de la NIC 38 Activos Intangibles, el 8.3% están en desacuerdo y el 41.7% están de acuerdo.

Chi cuadrado de la hipótesis específica 1

Tabla 39

Chi cuadrado de la Hipótesis Específica 1

	Valor	df	Significación asintótica (bilateral)
Chi-cuadrado de Pearson	3,289 ^a	2	0.193
Razón de verosimilitud	3.085	2	0.214
Asociación lineal por lineal	1.048	1	0.306
N de casos válidos	12		

a. 6 casillas (100,0%) han esperado un recuento menor que 5. El recuento mínimo esperado es ,25.

Análisis:

El resultado obtenido es $0.193 > 0,05$, por tanto, se acepta la hipótesis nula, es decir, “La NIC 38 Activos Intangibles no impacta financieramente en empresas de fabricación de productos farmacéuticos, sustancias químicas medicinales y productos botánicos de uso farmacéutico en el distrito de Ate, año 2018.”

Prueba de hipótesis específica 2

Formulación de hipótesis estadística

H1: La NIC 38 Activos Intangibles impacta tributariamente en empresas de fabricación de productos farmacéuticos, sustancias químicas medicinales y productos botánicos de uso farmacéutico en el distrito de Ate, año 2018.

H0: La NIC 38 Activos Intangibles no impacta tributariamente en empresas de fabricación de productos farmacéuticos, sustancias químicas medicinales y productos botánicos de uso farmacéutico en el distrito de Ate, año 2018.

Tabla 40
Tabla cruzada NIC38 Impacto Tributario*

		IMPACTO TRIBUTARIO			Total	
		En desacuerdo	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	De acuerdo		
NIC38	En desacuerdo	Recuento	0	3	0	3
		Recuento esperado	,3	2,5	,3	3,0
		% del total	0,0%	25,0%	0,0%	25,0%
	Ni de acuerdo ni en desacuerdo	Recuento	1	7	1	9
		Recuento esperado	,8	7,5	,8	9,0
		% del total	8,3%	58,3%	8,3%	75,0%
	Total	Recuento	1	10	1	12
		Recuento esperado	1,0	10,0	1,0	12,0
		% del total	8,3%	83,3%	8,3%	100,0%

Comentario:

Se aprecia que el 83.3% de los encuestados expresaron no estar de acuerdo ni en desacuerdo en el impacto tributario de la NIC 38, mientras que el 8.3% están en desacuerdo y el 8.3 % de acuerdo.

Chi cuadrado de la hipótesis específica 2

Tabla 41
Pruebas del chi cuadrado de la hipótesis específica 2

	Valor	df	Significación asintótica (bilateral)
Chi-cuadrado de Pearson	,800 ^a	2	0.670
Razón de verosimilitud	1.279	2	0.528
Asociación lineal por lineal	0.000	1	1.000
N de casos válidos	12		

a. 5 casillas (83,3%) han esperado un recuento menor que 5. El recuento mínimo esperado es ,25.

Análisis:

El resultado obtenido es $0.67 > 0.05$, por tanto, se acepta la hipótesis nula, es decir, “La NIC 38 Activos Intangibles no impacta tributariamente de las empresas de fabricación de productos farmacéuticos, sustancias químicas medicinales y productos botánicos de uso farmacéutico en el distrito de Ate, año 2018.”

5.3 Análisis del caso práctico

Los estados financieros iniciales presentados en el punto 4.2.5, figuras 33 y 34, no incluyen los casos planteados en cada escenario. Posteriormente, se presentan los resultados en estados financieros finales considerando la aplicación de los casos.

El caso práctico tiene la finalidad de demostrar en qué medida impacta la aplicación de la NIC 38 Activos Intangibles sobre los estados financieros de las empresas del sector farmacéutico, para ello cada escenario 1 y 2 presentan cinco casos que tienen la particularidad de ser contrarios para evidenciar las diferencias que puedan resultar tanto en el Estado de Situación Financiera como en el Estado de Resultados.

5.3.1 Análisis Financiero

1) Análisis comparativo del Escenario 1 y Escenario 2

Se realizará un análisis comparativo entre los escenarios 1 y 2, para ello previamente en la siguiente tabla se muestran los casos generales y específicos planteados para el desarrollo de cada caso:

Tabla 42

Casos generales y específicos planteados para el Escenario 1 y Escenario 2

Ítem	Caso general	Caso específico escenario 1	Caso específico escenario 2
Caso 1	Adquisición de patente y licencia de patente	La adquisición de patente cumple todos los requerimientos para ser activo intangible	La licencia de uso de patente no cumple todos los requerimientos para ser activo intangible

Caso 2	Desembolsos de I+D en proyectos simultáneos	Los desembolsos por proyecto son medibles fiablemente	Los desembolsos por proyecto no tienen medición fiable
Caso 3	Adquisición de una marca	Se determina vida útil indefinida	Se determina vida útil finita
Caso 4	Amortización de intangibles	Aplicación de amortización financiera.	Aplicación de amortización financiera, deduciendo gastos en un solo ejercicio según LIR
Caso 5	Deterioro en intangibles	Deterioro de intangible con vida útil indefinida	Deterioro de intangible con vida útil limitada

Elaboración propia

Desarrollo del análisis comparativo entre el escenario 1 y 2 en relación a los casos planteados para cada uno:

Tabla 43

Desarrollo del caso 1 en escenario 1 y 2

Caso 1	
Escenario 1	Escenario 2
- Diferencia: La adquisición de patente es de uso exclusiva, según contrato.	- Diferencia: La licencia de uso de patente NO es uso exclusivo, según contrato.
- Definición: cumple con la definición de CONTROL párrafo 13 al 16 NIC 38	- Definición: NO cumple con la definición de CONTROL párrafo 13 al 16 NIC 38
- Se determina que: Se activa el intangible	- Se determina que: NO se activa el intangible
- Importe a activar: será el valor de la adquisición	- Importe a activar: No se reconoce intangible y se envía al gasto

Elaboración propia

La diferencia al momento de reconocer el importe del activo es que en el escenario 1, se reconoce un activo intangible y se muestra en el estado de situación financiera en el rubro Intangibles neto, mientras que en el escenario 2 el importe se envía a una cuenta de gastos de gestión. En el escenario 1, el activo se incrementa en S/2,160,000 y en el escenario 2, S/720,000 en cuenta de gastos.

Tabla 44

Desarrollo del caso 2 en escenario 1 y 2

Caso 2	
Escenario 1	Escenario 2
<ul style="list-style-type: none"> - Diferencia: Es posible identificar los desembolsos en I+D generados por cada proyecto en simultáneo, ello implica que los costos se puedan medir con fiabilidad. - Criterio: cumple con el criterio consignado en el inciso b) del párrafo 21 de la NIC 38 - Se determina que: Se activan los intangibles de forma separada por cada proyecto. 	<ul style="list-style-type: none"> - Diferencia: NO Es posible identificar los desembolsos en I+D generados por cada proyecto en simultáneo. Criterio: NO cumple con el criterio consignado en el inciso b) del párrafo 21 de la 16 NIC 38 - Se determina que: Los desembolsos generados por ambos proyectos se consideran como gastos del ejercicio.

Elaboración propia

En el caso 2, para el escenario 1 se reconoce un activo intangible generado por los desembolsos de los proyectos “A” y “B” y además se genera un ingreso, que compensa los gastos registrados inicialmente, por un importe de S/495,672. Este importe se ve reflejado tanto en el estado de situación financiera como en el estado de resultados. Para el escenario 2, todos los desembolsos generados de los proyectos “A” y “B” son considerados como gastos y van directamente al resultado.

Tabla 45

Desarrollo del caso 3 en escenario 1 y 2

Caso 3	
Escenario 1	Escenario 2
- Diferencia: Cumple los factores mencionados en el párrafo 90 de la NIC 38.	- Diferencia: NO Cumple los factores mencionados en el párrafo 90 de la NIC 38.
- Vida útil: Se estima que la marca adquirida tiene vida útil indefinida.	- Se estima que la marca adquirida tiene vida útil limitada.
- Se determina que: De acuerdo con el párrafo de la 107 de la NIC 38, el intangible no sufrirá amortización.	- Se determina que: De acuerdo con el párrafo de la 97 de la NIC 38, el intangible será amortizado sobre la base de su vida útil.

Elaboración propia

El caso plantea que en el escenario 1 y 2 se adquiere un activo intangible, una marca, la cual es incluida en el rubro de Intangibles neto del estado de situación financiera por un importe de S/400,000. La diferencia es que en el escenario 1 se determina que el intangible adquirido tiene vida útil indefinida por lo cual no sufre amortización, mientras que en el escenario 2 la vida útil del intangible es finita, lo cual genera que durante el 2018 se genere un gasto por amortización de S/66,667, dicho importe se refleja neto en el rubro de intangible neto del estado de situación financiera y en el estado de resultados forma parte de los gastos administrativos.

Tabla 46

Desarrollo del caso 4 en escenario 1 y 2

Caso 4	
Escenario 1	Escenario 2
- Diferencia: Amortización financiera del activo intangible, distribuidos sobre su vida útil de acuerdo a los párrafos 97 y 98 B de la NIC 38.	- Diferencia: Amortización financiera del activo intangible, distribuidos sobre su vida útil de acuerdo a los párrafos 97 y 98 B de la NIC 38. Posteriormente se deduce gastos de amortización

<p>- Incidencia: Se evidenciará una diferencia entre la amortización a lo largo de la vida útil versus la aplicación de la LIR.</p>	<p>en base al artículo 44° de la LIR, el cual permite realizar la amortización en un solo ejercicio.</p> <p>- Incidencia: En el desarrollo del impuesto a la renta se determinará las diferencias temporarias de acuerdo a la NIC 12.</p>
---	---

Elaboración propia

En el caso 4 se genera un gasto de amortización de un intangible generado por los desembolsos del año anterior, pero cuyo producto final se encuentra disponible para su comercialización desde enero 2018. El gasto por amortización se ve reflejado dentro del rubro gastos administrativos del estado de resultados. La diferencia que se genera entre el escenario 1 y 2 es que en el primer escenario la amortización se realiza de acuerdo a la vida útil de 07 años, para lo cual corresponde una amortización en el primer año de S/64,286. En el segundo escenario el tratamiento contable es el mismo, pero posteriormente se aplica la amortización total en un solo ejercicio, opción que está establecida en el inciso g) del artículo 44° de la Ley del Impuesto a Renta.

Tabla 47

Desarrollo del caso 5 en escenario 1 y 2

Caso 5	
Escenario 1	Escenario 2
<p>- Diferencia: Deterioro sobre un activo intangible de vida útil finita.</p> <p>- Deterioro: el deterioro se realizará en aplicación al párrafo 111 de la NIC 38, en la que se establece que, para determinar el deterioro, la entidad aplicará la NIC 36.</p>	<p>- Diferencia: Deterioro sobre un activo intangible de vida útil indefinida.</p> <p>- Deterioro: el deterioro se realizará en aplicación al párrafo 111 de la NIC 38, en la que se establece que, para determinar el deterioro, la entidad aplicará la NIC 36.</p>

Elaboración propia

En el caso 5 se plantea un deterioro. En el escenario 1, el deterioro recae sobre un activo intangible de vida útil definida, el cual ha recibido una amortización por lo primeros cuatro

años luego de la adquisición, y el importe del deterioro es de S/ 100,000 que se muestra en el rubro de gastos administrativos y también se muestra neto en el intangible del estado de situación financiera. En el escenario 2, el intangible que sufre deterioro recae sobre el mismo activo con el supuesto que este tenía una vida útil indefinida, en este caso la incidencia para ambos estados financieros es la misma que en el escenario 1 pero por un importe de S/180,000.

2) Análisis de los Estados Financieros Escenario 1 y 2

En el Estado de Situación Financiera, en sus tres columnas, se muestran los saldos tras aplicar los casos planteados de los escenarios 1 y 2. Los saldos muestran de forma comparativa los resultados, también, se pueden visualizar las variaciones porcentuales que han sufrido las principales cuentas relacionadas con los activos intangibles.

Laboratorios Farmaceuticos MARBE S.A.C.									
Estado de Situación Financiera									
(Expresado en soles)									
(Al 31 de diciembre del 2018)									
	SALDOS INICIALES (II)		ESCENARIO 1		VAR.	ESCENARIO 2		VAR.	
	IMPORTE		IMPORTE			IMPORTE			
	S/	%	S/	%	II-E1 %	S/	%	II-E2 %	
ACTIVO									
Activo corriente									
Efectivo y equivalentes de efectivo	7,872,097	20.55%	6,229,209	16.02%	-4.54%	6,229,209	16.28%	-4.27%	
Cuentas por cobrar comerciales - terceros	12,004,489	31.34%	12,004,489	30.86%	-0.48%	12,004,489	31.38%	0.04%	
Cuentas por cobrar comerciales, neto	222,134	0.58%	222,134	0.57%	-0.01%	222,134	0.58%	0.00%	
Cuentas por cobrar diversas-terceros	56,297	0.15%	56,297	0.14%	0.00%	56,297	0.15%	0.00%	
Servicios y otros contratados por anticipado	1,229,690	3.21%	1,229,690	3.16%	-0.05%	1,229,690	6.98%	3.77%	
Inventarios, neto	7,467,134	19.49%	7,529,534	19.36%	-0.14%	7,529,534	19.68%	0.19%	
Total activos corrientes	28,851,842	75.32%	27,271,354	70.11%	-5.21%	27,271,354	75.06%	-0.27%	
Activo no corriente									
activos adquiridos en arrendamiento financiero	4,578,177	11.95%	4,578,177	11.77%	-0.18%	4,578,177	12.44%	0.48%	
inmuebles,maquinaria y equipo	10,027,659	26.18%	10,027,659	25.78%	-0.40%	10,027,659	27.24%	1.06%	
intangibles	1,108,907	2.89%	4,064,579	10.45%	7.55%	1,328,907	3.61%	0.71%	
activo diferido	154,837	0.40%	154,837	0.40%	-0.01%	154,837	0.42%	0.02%	
depreciación y amortización acumulada	-6,416,297	-16.75%	-7,200,583	-18.51%	-1.76%	-6,547,250	-17.78%	-1.03%	
Total activos no corriente	9,453,281	24.68%	11,624,667	29.89%	5.21%	9,542,328	24.94%	0.27%	
TOTAL ACTIVOS	38,305,123	100.00%	38,896,021	100.00%	0.00%	36,813,682	100.00%	0.00%	
PASIVO Y PATRIMONIO									
Pasivo Corriente									
Otra cuentas por pagar	1,162,104	3.03%	2,274,489	5.85%	2.81%	599,713.78	5.33%	2.30%	
Cuentas por pagar comerciales	10,876,156	28.39%	10,876,156	27.96%	-0.43%	10,876,156	28.43%	0.04%	
Cuentas por pagar a los accionistas, directores	208,680	0.54%	208,680	0.54%	-0.01%	208,680	0.55%	0.00%	
Total pasivo corriente	12,246,940	31.97%	13,359,324	34.35%	2.37%	11,684,549	34.31%	2.34%	
Pasivo No Corriente									
Otros pasivos financieros	8,519,558	22.24%	8,519,558	21.90%	-0.34%	8,519,558	22.27%	0.03%	
Cuentas por pagar comerciales	859,048	2.24%	859,048	2.21%	-0.03%	859,048	2.25%	0.00%	
Total pasivo no corriente	9,378,606	24.48%	9,378,606	24.11%	-0.37%	9,378,606	24.52%	0.03%	
Total Pasivo	21,625,546	56.46%	22,737,930	58.46%	2.00%	21,063,155	58.83%	2.37%	
Patrimonio Neto									
Capital	1,268,079	3.31%	1,268,079	3.26%	-0.05%	1,268,079	3.31%	0.00%	
Capital adicional	1,100,000	2.87%	1,100,000	2.83%	-0.04%	1,100,000	2.88%	0.00%	
Reservas	200,000	0.52%	200,000	0.51%	-0.01%	200,000	0.52%	0.00%	
Resultados acumulados	10,219,745	26.68%	10,219,745	26.27%	-0.41%	10,219,745	26.72%	0.04%	
Resultados del periodo	3,891,754	10.16%	3,370,267	8.66%	-1.50%	2,962,703	7.74%	-2.41%	
Total Patrimonio	16,679,578	43.54%	16,158,091	41.54%	-2.00%	15,750,527	41.17%	-2.37%	
TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	38,305,123	100.00%	38,896,021	100.00%	0.00%	36,813,682	100.00%	0.00%	

Figura 43. Estado de Situación Financiera comparativa entre los escenarios 1 y 2. Elaboración propia

Los saldos que se muestran en la figura 43, en los escenarios 1 y 2 son resultado de varias operaciones que han sido planteadas en cinco casos que presenta una particularidad opuesta para cada escenario. En ambos escenarios se han aplicado correctamente la NIC 38 Activos Intangibles para así evaluar su incidencia en la información financiera a revelar.

- a) El rubro intangible antes de la aplicación de la NIC 38 representaba el 2.89% del total de activos. Luego de la aplicación, en el escenario 1, el rubro tuvo un incremento a 10.45%, esto debe primordialmente a la activación de la patente del caso 1. En tanto, en el escenario 2 el incremento fue de solo 0.71%, es decir solo representó el 3.61% del total de activos, este incremento se debió a la adquisición de una marca del caso 3.
- b) El rubro de depreciación y amortización acumulada representa el 16.75% del total del activo. El escenario 1 ha tenido un incremento de 1.76% y representa el 18.51% del total de activos, debido a las amortizaciones generadas de los casos 1, 4 y 5. El escenario 2 aumentó en 1.03% y representa el 17.78%, del total de activos, en este escenario el aumento no fue mayor al que se observa en el escenario 1 debido a que en el caso 2 los gastos de investigación y desarrollo no se pudieron activar y por ende no generaron amortización.
- c) Los resultados acumulados representan el 10.16% del total de pasivo y patrimonio. El escenario 1 sufrió un decremento de -1.50%, y representa el 8.66% del total de activos. La disminución es por consecuencia de gastos de amortización generados de los casos 1, 4 y 5. El escenario 2 disminuyó en -2.41% y representa el 7.74%, del total de activos. En este escenario la disminución es mayor debido a que también se incluyeron gastos de amortización del caso 3 y los desembolsos del caso 2 que no se pudieron activar y el total se consideró gasto del ejercicio.

Laboratorios Farmaceuticos MARBE S.A.C.

Estados de Resultados

(Expresado en soles)

De 01 de enero al 31 de diciembre del 2018

	MPORTES INICIALES (II)		ESCENARIO 1		VAR.	ESCENARIO 2		VAR.
	IMPORTE		IMPORTE		II - E1	IMPORTE		II-E2
	S/	%	S/	%	%	S/	%	%
Ventas a terceros	38,353,810	100.00%	38,353,810	100.00%	0.00%	38,353,810	100.00%	0.00%
Costo de ventas	-19,760,618	-51.52%	-19,760,618	-51.52%	0.00%	-19,760,618	-51.52%	0.00%
Utilidad bruta	18,593,191	48.48%	18,593,191	48.48%	0.00%	18,593,191	48.48%	0.00%
Gastos de Ventas	-9,676,565	-25.23%	-9,676,565	-25.23%	0.00%	-9,676,565	-25.23%	0.00%
Gastos de Administración a)	-2,881,112	-7.51%	-4,198,670	-10.95%	-3.44%	-4,345,337	-11.33%	-3.82%
Otros ingresos	28,339	0.07%	524,011	1.37%	1.29%	28,339	0.07%	0.00%
Utilidad operativa	6,063,854	15.81%	5,241,968	13.67%	-2.14%	4,599,629	11.99%	-3.82%
Ingresos Financieros	436,073	1.14%	436,073	1.14%	0.00%	436,073	1.14%	0.00%
Gastos Financieros	-304,800	-0.79%	-304,800	-0.79%	0.00%	-304,800	-0.79%	0.00%
Participación de los trabajadores b)	-630,198	-1.64%	-548,009	-1.43%	0.21%	-483,775	-1.26%	0.38%
Utilidad antes del impuesto de las ganancias	5,564,929	14.51%	4,825,232	12.58%	-1.93%	4,247,127	11.07%	-3.44%
Gasto por impuesto a las ganancias c)	-1,673,175	-4.36%	-1,454,964	-3.79%	0.57%	-1,284,423	-3.35%	1.01%
Utilidad neta d)	3,891,754	10.15%	3,370,267	8.79%	-1.36%	2,962,703	7.72%	-2.42%

Figura 44. Estado de Resultados comparativo entre Escenario 1 y 2. Elaboración propia

Los saldos que se muestran en la figura 42, en los escenarios 1 y 2 son resultados de varias operaciones planteadas en los cinco casos y cada una propone una particularidad opuesta para cada escenario. En ambos escenarios se han aplicado correctamente la NIC 38 Activos Intangibles, para así evaluar su incidencia en la información financiera.

- En el estado de resultados, el rubro de gastos administrativos, en columnas del saldo inicial, representa el 7.51% de las ventas e incluye los gastos de personal, servicios diversos, depreciación y amortización. En el escenario 1, los gastos administrativos representan el 10.95% de las ventas y un incremento del 3.44% respecto al saldo inicial. En el escenario 2 los gastos administrativos representan el 11.33% de las ventas y un incremento del 3.82 % respecto al saldo inicial. Los incrementos de los gastos administrativos tanto para el escenario 1 y 2 corresponde a las provisiones de amortización de nuevos intangibles adquiridos y otros que terminaron su fase de desarrollo, se activaron y consigo iniciaron su amortización.
- El gasto por impuesto a las ganancias es el impuesto que resulta de aplicar una tasa determinada sobre la base de la utilidad tributaria, es decir, luego de las adiciones y deducciones. El impuesto a la renta representa en el estado de resultados inicial el 4.36%

de las ventas, situación que disminuye para ambos escenarios 1 y 2, 3.79% y 3.35% respectivamente. Esta disminución va en concordancia con el incremento de los gastos administrativos.

- c) La utilidad neta es el resultado tras descontar el impuesto a la renta determinado. En el estado de resultados inicial la utilidad neta representa el 10.15% de las ventas. En el escenario 1, la utilidad neta sufrió un decremento de -1.36% y representa el 8.79% de las ventas. En caso del escenario 2, la disminución fue en -2.42%, y representa el 7.72% de las ventas. En la misma línea de que la utilidad antes de impuesto, la utilidad neta ha sufrido disminución a causa de mayores gastos administrativos.

3) Análisis de los Ratios Financieros

Tabla 48

Ratios Financieros comparativos escenario 1 y 2

			ANTES		ESCENARIO 1		ESCENARIO 2
Margen de Utilidad bruta	=	$\frac{\text{Utilidad Bruta}}{\text{Ventas}}$	= $\frac{18,593,191}{38,353,810}$ = 48%		$\frac{18,593,191}{38,353,810}$ = 48%		$\frac{18,593,191}{38,353,810}$ = 48% a)
Margen de Utilidad operativa	=	$\frac{\text{Utilidad Operativa}}{\text{Ventas}}$	= $\frac{6,063,854}{38,353,810}$ = 16%		$\frac{5,241,968}{38,353,810}$ = 14%		$\frac{4,599,629}{38,353,810}$ = 12% b)
Margen de Utilidad neta	=	$\frac{\text{Ganancias disponibles para los accionistas comunes}}{\text{Ventas}}$	= $\frac{3,891,754}{38,353,810}$ = 10%		$\frac{3,370,267}{38,353,810}$ = 9%		$\frac{2,962,703}{38,353,810}$ = 8% c)
Rotación de Activos	=	$\frac{\text{Ventas}}{\text{Activo total}}$	= $\frac{38,353,810}{38,305,123}$ = 100%		$\frac{38,353,810}{38,896,021}$ = 99%		$\frac{38,353,810}{36,813,682}$ = 104% d)
ROA	=	$\frac{\text{Utilidad Neta}}{\text{Total de Activos}}$	= $\frac{3,891,754}{38,305,123}$ = 10%		$\frac{3,370,267}{38,896,021}$ = 9%		$\frac{2,962,703}{36,813,682}$ = 8% e)
ROE	=	$\frac{\text{Utilidad Neta}}{\text{Total Patrimonio}}$	= $\frac{3,891,754}{16,679,578}$ = 23%		$\frac{3,370,267}{16,158,091}$ = 21%		$\frac{2,962,703}{15,750,527}$ = 19% f)

Elaboración propia

- a) Margen de utilidad bruta. En los escenarios 1 y 2, por cada cada sol de ventas que queda después de pagar el costo de venta no ha sufrido variación respecto al saldo inicial.

- b) Margen de utilidad operativa. En el estado financiero inicial el ratio es de 16%, y se presenta variación de -2% en el escenario 1 y de -4% en el escenario 2. El decremento que ha sufrido en cada escenario es el resultado de la aplicación la NIC 38: Activos Intangibles. En el escenario 1, por cada sol de ventas luego de deducir todos los costos y gastos, sin incluir intereses e impuestos, se obtuvo 14%, originado por el incremento de los gastos de amortización de nuevos intangibles. En el escenario 2, luego de deducir todos los costos y gastos, sin incluir intereses e impuestos, se obtuvo 12% debido a que se reconoció en el resultado del ejercicio los desembolsos de las actividades de desarrollo por no contar con una medición fiable.
- c) Margen de utilidad neta. En el escenario 1, por cada sol de ventas luego de deducir todos costos y gastos incluyendo intereses e impuesto, se obtuvo 9% de utilidad. En el escenario 2, por cada sol de ventas luego de deducir todos costos y gastos incluyendo intereses e impuesto, se obtuvo 8% de utilidad. En ambos casos siguen la misma línea de disminución que ha sufrido el margen de utilidad operativo, además, en el escenario 1 se registró un ingreso por reclasificación de los gastos de desarrollo como activos del caso 2.
- d) Rotación de activos. En el escenario 1, por cada sol invertido en el activo en operación en la obtención de ventas netas, se obtuvo 99% de eficiencia del activo total para generar ventas, debido a la activación de los intangibles provenientes de los desembolsos de la fase de desarrollo de los productos nuevos. En el escenario 2, por cada sol invertido en el activo en operación en la obtención de ventas netas, se obtuvo 104% de eficiencia del activo total para generar ventas. El incremento respecto al escenario 1 se debe a que el importe del activo es menor porque los desembolsos de desarrollo se reconocieron como gastos.
- e) ROA. En el escenario 1, por cada sol invertido en activos se ha generado un rendimiento de 9% sobre la inversión, es decir, un punto menos respecto al saldo inicial. En el escenario 2, por cada solo invertido en activos se ha generado un rendimiento de 8% sobre la inversión, es decir, dos puntos menos respecto al saldo inicial. La disminución de la utilidad neta se debe a la incorporación de nuevos activos intangibles con su respectiva amortización .
- f) ROE. La finalidad de este ratio es valorar la rentabilidad del capital y el rendimiento que obtienen los accionistas de su inversión en la empresa. La incorporación de gastos

de amortización y deterioro de los nuevos intangibles genera que, para los escenarios 1 y 2, el ROE disminuya a 21 y 19% respectivamente.

Análisis del sistema DuPont

$$\text{Dupont} = \text{ROA} \times \text{MAF} = \left(\text{Rotación de activos} \times \text{Margen de utilidad neta} \right) \times \frac{\text{Total de Activos}}{\text{Capital en acciones comunes}}$$

$$\text{Saldo Inicial} = \left(100\% \times 10\% \right) \times 2.30 = 23\%$$

$$\text{Escenario 1} = \left(99\% \times 9\% \right) \times 2.41 = 21\%$$

$$\text{Escenario 2} = \left(104\% \times 8\% \right) \times 2.34 = 19\%$$

Figura 45. Análisis de Sistema DuPont comparativo.

El sistema DuPont facilita analizar el rendimiento total para el accionista mediante relacionar el margen de utilidad neta, con la rotación de activos totales y el multiplicador del apalancamiento financiero. El escenario 1 refleja un mayor resultado. Esto se debe a que se tiene un mayor margen de utilidad neta a consecuencia de aplicar la NIC 38, al reconocer un activo en lugar de enviar al gasto. Además, el escenario 1 tiene un mayor apalancador financiero.

El resultado de la aplicación del sistema DuPont se interpreta en que la empresa, en el escenario 1, tiene mayor capacidad de transformar el capital contable en rentabilidad para los accionistas.

Análisis de otras herramientas de rentabilidad:

a) EBITDA (Earnings Before Interest, taxes, depreciation and amortization)

Fórmula del EBITDA:

EBITDA	=	EBIT	+	DEPRECIACION	+	AMORTIZACION
--------	---	------	---	--------------	---	--------------

Mediante la aplicación de la fórmula del EBITDA a los datos obtenidos del escenario 1 y 2 del caso práctico, se muestran los resultados:

		<u>EBIT</u>		<u>DEPREC. + AMORT.</u>		<u>EBITDA</u>
EBITDA INICIAL	=	6,063,854	+	81,214	=	6,145,068
EBITDA ESCENARIO 1	=	5,241,968	+	865,500	=	6,107,468
EBITDA ESCENARIO 2	=	4,599,629	+	212,167	=	4,811,796

Figura 46. Cálculo del EBITDA de forma comparativa entre los saldos iniciales y los escenarios 1 y 2. Elaboración propia

El EBITDA es una herramienta que ayuda a evaluar la rentabilidad de las empresas, nos da información si la compañía ha tenido éxito o no en sus operaciones comerciales. Mientras mayor sea el EBITDA podremos deducir que la empresa está generando más dinero a través de su marcha normal.

En la figura 46 se puede observar que los resultados del EBITDA inicial y los escenarios 1 y 2 van disminuyendo, siendo el EBITDA inicial de 6,145,068, luego el EBITDA para el escenario 1 es de 6,107,468 y finalmente, el EBITDA para el escenario 2 es de 4,811,796.

El EBIT del escenario 1 es mayor al EBIT del escenario 2 en S/ 642,339, debido principalmente a que en el caso 2 del escenario 2 incorpora los gastos por investigación y desarrollo que no se pudieron activar debido a no cumplir con los criterios de la NIC 38.

Luego, al adicionar los gastos de depreciación y amortización se observa una diferencia en la que el escenario 1 adiciona S/ 653,333 de gastos de amortización más que en el escenario 2. Esto se debe a que en el escenario 1 del caso 1, la adquisición de una patente cumplía los requisitos para activar el bien como un intangible lo que generó una amortización anual de 720,000 mientras que para el escenario 2 la adquisición de la licencia de uso de patente se tomó como gasto del ejercicio.

Finalmente, podemos evidenciar el impacto que genera la amortización en el resultado operativo de la empresa, puesto que al calcular el EBITDA y adicionar el gasto de la amortización logramos ver que la real rentabilidad que se genera en el escenario 1 no es de S/ 642,339 sino de S/ 1,295,672.

La interpretación del resultado del EBITDA muestra que la empresa en el escenario 1 tiene mayor capacidad de generar beneficios propios del giro del negocio en comparación del escenario 2.

Adicionalmente y de forma complementaria el EBITDA se relaciona con otras herramientas de rentabilidad. En esta ocasión trasladaremos los datos obtenidos a la siguiente razón denominado Margen de EBITDA:

$$\text{Margen de EBITDA} = \text{EBITDA} / \text{VENTAS}$$

Al dividir el EBITDA sobre las ventas del ejercicio estamos midiendo qué tan efectiva es la empresa en el uso de su capital invertido.

Para que el margen de EBITDA sea alto, el EBITDA debe ser alto. Es decir, que los costos realizados deben ser comparativamente bajos. Es por ello, que el margen de EBITDA es considerado como una manera de medir el impacto de ahorro sobre los costos operativos.

		<u>EBITDA</u>		<u>VENTAS</u>		<u>EBITDA/VENTAS</u>
EBITDA/VENTAS INICIAL	=	6,145,068	/	38,353,810	=	16.02%
EBITDA/VENTAS ESCENARIO 1	=	6,107,468	/	38,353,810	=	15.92%
EBITDA/VENTAS ESCENARIO 2	=	4,811,796	/	38,353,810	=	12.55%

Figura 47. *Cálculo del EBITDA/Ventas de forma comparativa entre los saldos iniciales y los escenarios 1 y 2.*

Mientras mayor sea el EBITDA, mayor será el resultado de la razón. Con el resultado en porcentaje se puede concluir que, de los dos escenarios planteados, el escenario 1 con 15.92% muestra mayor efectividad en el uso de su capital invertido frente al escenario 2 con solo 12.55%.

Finalmente, con los resultados del EBITDA y el Margen de EBITDA se puede deducir que los resultados favorables en el escenario 1 se debe principalmente a la activación como intangible de la patente obtenida, la cual generó un gasto por su amortización en el año 2018; que al adicionarlo al EBIT aumentó el EBITDA y en consecuencia el margen de EBITDA.

b) EVA (Valor Económico Agregado)

Fórmula del EVA:

$$\text{EVA} = \text{EBIT} (1 - \text{Tasa impuesto}) - [(\text{Capital invertido}) \times (\text{Costo de capital despues de impuesto como porcentaje})]$$

Como se puede observar en la fórmula, para el cálculo del EVA es necesario el uso de otros términos como:

Capital invertido: está conformado por la deuda financiera más el patrimonio

Costo del capital en %: es la tasa de rendimiento asociada con su capital, que para fines prácticos se asumirá que es de un 10%

Mediante la aplicación de la fórmula del EVA a los datos obtenidos del escenario 1 y 2 del caso práctico, se muestran los resultados:

EVA INICIAL	=	6,063,854 (1-0.295)	-	$\left[(8,519,558 + 16,679,578) \times 0.10 \right]$	=	1,755,103
EVA ESCENARIO 1	=	5,241,968 (1-0.295)	-	$\left[(8,519,558 + 16,158,091) \times 0.10 \right]$	=	1,227,823
EVA ESCENARIO 2	=	4,599,629 (1-0.295)	-	$\left[(8,519,558 + 15,750,527) \times 0.10 \right]$	=	815,730

Figura 48. *Cálculo del EVA de forma comparativa entre los saldos iniciales y los escenarios 1 y 2*

El EVA es un indicador de desempeño que mide la ganancia económica de una empresa en un periodo determinado. El EVA como herramienta de análisis permite evaluar la riqueza generada por la empresa, considerando los niveles de riesgo con los que desarrolla sus operaciones.

En la figura 48 se puede observar que los resultados del EVA inicial y los escenarios 1 y 2 son diferentes y van disminuyendo, siendo el EVA inicial de 1,755,103, luego el EVA para el escenario 1 es de 1,227,823 y finalmente el EVA para el escenario 2 es de 815,730.

El EBIT es uno de los factores del que depende el resultado del EVA. A mayor EBIT mayor será el EVA. Asimismo, el otro factor que repercute en el resultado del EVA es el capital

invertido, la influencia del capital invertido es de forma inversa ya que a menor capital invertido mayor será el resultado del EVA.

En el escenario 1, el EBIT es mayor al del escenario 2 en S/ 642,339, debido principalmente a que el caso 2 del escenario 2, contiene la deducción de gastos por investigación y desarrollo que no se pudieron activar por no cumplir con los criterios de la NIC 38. El mayor EBIT en el escenario 1 permite obtener el resultado de EVA mayor que el escenario 2 por S/ 412,093

Conclusión general EBITDA y EVA:

Luego de evaluar el EBITDA y el EVA de forma conjunta concluimos que ambas herramientas resultan mayores para el escenario 1, este mayor resultado se genera por un alto EBIT.

En el escenario 1, el EBITDA de 6,107,468 refleja que la empresa ha tenido éxito en sus operaciones comerciales en su marcha normal, mientras que el EVA de 1,227,823 es una estimación de la verdadera utilidad económica que genera la compañía y al ser positivo, las acciones de la empresa deberán incrementar su valor.

5.3.2 Análisis Tributario

a) Impuesto a la Renta

Es recomendable que previo al análisis tributario se repase el Marco Conceptual y la NIC 1 para tener claro que los estados financieros se elaboran bajo las normas de contabilidad NIC y NIIF con la finalidad de brindar al usuario información de uso general que lo ayude a tomar decisiones económicas.

Además de la aplicación de las NIIF, en cada país existen normas y leyes tributarias que rigen la economía. El cumplimiento de las políticas tributarias genera diferencias al determinar la base imponible sobre la cual se va a tributar.

En el Perú la Ley del Impuesto a la Renta en su artículo 44° se establece por ejemplo ciertas limitaciones y prohibiciones en cuanto a los gastos que pueden ser deducibles.

De esta forma existe la posibilidad de que cierto gasto que financieramente es deducible de acuerdo a NIIF no sea permitido por la LIR.

El análisis tributario que se realiza tiene la finalidad de determinar la Renta Neta Imponible, es decir, la base tributaria sobre la cual se calculará el impuesto a la renta ya sea a favor del fisco o favor del contribuyente.

El resultado mostrará cómo han impactado los casos planteados para cada escenario en contraste con los saldos iniciales. Así como el resultado antes del impuesto a las ganancias muestran diferencias, las diferencias también se trasladan a la determinación de la renta neta imponible y el impuesto luego de aplicada las adiciones y deducciones correspondientes.

Para realizar este análisis se tomará en cuenta lo siguiente:

- Artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta

Laboratorios Farmaceuticos MARBE S.A.C.

Estados de Resultados

(Expresado en soles)

De 01 de enero al 31 de diciembre del 2018

	IMPORTE S INICIAL	ESCENARIO 1	ESCENARIO 2
	IMPORTE	IMPORTE	IMPORTE
	S/	S/	S/
Ventas a terceros	38,353,810	38,353,810	38,353,810
Costo de ventas	-19,760,618	-19,760,618	-19,760,618
Utilidad bruta	18,593,191	18,593,191	18,593,191
Gastos de Ventas	-9,676,565	-9,676,565	-9,676,565
Gastos de Administración	a) -2,881,112	-4,198,670	-4,345,337
Otros ingresos	28,339	524,011	28,339
Utilidad operativa	6,063,854	5,241,968	4,599,629
Ingresos Financieros	436,073	436,073	436,073
Gastos Financieros	-304,800	-304,800	-304,800
Participación de los trabajadores	b) -630,198	-558,009	-469,870
Utilidad antes del impuesto de las ganancias	5,564,929	4,815,232	4,261,031

DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA 2018

	SUPUESTO	INICIAL	ESCENARIO 1	ESCENARIO 2	DIFERENCIA
Resultado contable		6,195,127	5,373,241	4,730,902	
(+) ADICIONES					
Gastos por Intereses y multas					
- Intereses-Multa		106,850	106,850	106,850	PERMANENTE
(Base Legal art.44 LIR inciso c)					
Amortización de una marca					
(Base Legal art. 44° LIR inciso g)	3	0	0	66,667	PERMANENTE
Deterioro de Intangibles					
- Marca Tanston	5	0	100,000	180,000	TEMPORAL
(Base Legal art. 44° LIR inciso f)					
(-) DEDUCCIONES					
Amortización					
- Base Legal art. 44° LIR inciso g	4	0	0	-385,714	TEMPORAL
Renta Neta		6,301,977	5,580,091	4,698,705	
(-) Participación de Utilidades de los trabajadores	10.0%	630,198	558,009	469,870	
Renta Neta Imponible		5,671,779	5,022,082	4,228,834	
Cálculo del Impuesto a la Renta	-29.5%	1,673,175	1,481,514	1,247,506	
Resultado del Ejercicio		S/ 4,628,802.04	S/ 4,098,576.77	S/ 3,451,198.76	

Figura 49. Determinación de la Renta Neta Imponible y el Impuesto a la Renta anual 2018 comparativo. Elaboración propia.

En la figura 49 se muestra la determinación de la Renta Neta Imponible y del Impuesto a la Renta anual luego de realizar adiciones y deducciones correspondiente al resultado contable.

La información se muestra en forma comparativa entre la información inicial y los escenarios 1 y 2.

Las adiciones y deducciones generadas se deben a la aplicación de la Ley del Impuesto a la Renta:

1. Adición (Base legal art. 44°, inciso c) “No son deducibles las multas, recargos, intereses moratorios previstos en el Código Tributario y, en general, sanciones aplicadas por el Sector Público Nacional”.

El importe que se adicionó proviene de la información inicial y corresponde a las multas impuestas por la Administración Tributaria. Esta adición es de naturaleza permanente.

2. Adición (Base legal art. 44°, inciso g) “No son deducibles la amortización de llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares”. Además, en el Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta, artículo 25, inciso a), numeral 2, agrega que el fondo de comercio (Good Will) y las marcas de fábrica no se consideran de duración limitada,

El importe que se adiciona por S/66,667 en el escenario 2 corresponde a la amortización generada en el ejercicio 2018 por una marca a la cual se le determinó una vida útil finita. Esta adición es de naturaleza permanente.

3. Adición (Base legal art. 44°, inciso f) “No son deducibles las asignaciones destinadas a la constitución de reservas o provisiones cuya deducción no admite esta ley”.

Los importes que se adicionan por deterioro en el escenario 1 y 2 son diferentes debido a que en el caso del escenario 1, el intangible ha sufrido previa amortización ya que se le había determinado una vida útil finita; mientras que en el escenario 2 el intangible no había sufrido amortización alguna por ser un bien con vida útil indefinida.

4. Deducción (Base legal art. 44°, inciso g) “No son deducibles la amortización de llaves, marcas, patentes, procedimientos de fabricación, juanillos y otros activos intangibles similares. Sin embargo, el precio pagado por activos intangibles de duración limitada, a opción del contribuyente, podrá ser considerado como gasto y aplicado a los resultados del negocio en un solo ejercicio o amortizarse proporcionalmente en el plazo de diez (10) años”.

Finalmente, el inciso g, del artículo 44° de la LIR, admite al contribuyente la posibilidad de enviar al resultado en un solo ejercicio la amortización de activos intangibles de vida limitada, lo cual genera una diferencia temporal, en el caso 4 del escenario 2 por -S/385,714.

La siguiente imagen, es una captura del PDT Renta Anual de personas jurídicas, sobre el cálculo del impuesto a la renta en base a la información inicial.

Identificación		Estados Financieros	Impuesto a la Renta	Créd. contra Imp. Renta	Determinac. de la Deuda	Información Complement.	Imp. Transac. Financieras
IMP T O A L A R E N T A	Utilidad antes de adiciones y deducciones		100			5,564,929	
	Pérdida antes de adiciones y deducciones		101			(0)	
	Adiciones para determinar la renta imponible		103			106,850	
	Deducciones para determinar la renta imponible		105				
	Renta neta del ejercicio casilla(100 ó 101) + casilla 103 - casilla 105		106			5,671,779	
	Pérdida del ejercicio casilla(100 ó 101) + casilla 103 - casilla 105		107			(0)	
	Ingresos Exonerados		120				
	Pérdidas Netas Compensables y/o Aplicación de Ejercicios Anteriores		108				
	Renta neta imponible casilla 106 - casilla 108		110			5,671,779	
	TOTAL IMPUESTO A LA RENTA		113			1,673,175	

Figura 50. Determinación de renta anual del saldo inicial. Elaboración propia.

Como se puede observar a la utilidad financiera de 5'564,929 se le adiciona S/106,850 por concepto de multas. Tras ello se obtiene la Renta neta imponible por 5'671,779 al cual se le aplica la tasa del impuesto a la renta, que para el ejercicio 2018 es de 29.5%, resultando un impuesto por regularizar de S/1,673,175.

b) Impuestos a las ganancias – NIC 12

En este apartado se tratarán aspectos referidos al impuesto corriente y diferido comentados por la NIC 12: Impuesto a las ganancias, generado al aplicar la Ley del Impuesto a la Renta a la base contable mediante adiciones y deducciones.

Los ingresos y gastos generados al cierre del ejercicio 2018 serán recuperados y liquidados en los siguientes periodos. El objetivo de la NIC 12 indica “El principal problema al contabilizar el impuesto a las ganancias es cómo tratar las consecuencias actuales y futuras de:

- (a) la recuperación (liquidación) en el futuro del importe en libros de los activos (pasivos) que se han reconocido en el estado de situación financiera de la entidad; y

(b) las transacciones y otros sucesos del periodo corriente que han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros.

A continuación, se desarrollará de forma minuciosa la determinación de las diferencias por adiciones y deducciones aplicadas en los escenarios 1 y 2:

- Determinación del Impuesto a la Renta Diferido Escenario 1

DETERMINACIÓN DE LOS EFECTOS DE LAS DIFERENCIAS POR ADICIONES TEMPORALES ESCENARIO 1				
Concepto	Diferencia de Bases		Diferencia Temporal	Impuesto a la Renta Diferido (29.5%) S/
	Contable S/	Tributaria S/	Activa S/	
Deterioro de intangible	100,000	0	100,000	29,500
Totales			100,000	29,500

DETERMINACIÓN DE LOS EFECTOS DE LAS DIFERENCIAS POR DEDUCCIONES TEMPORALES ESCENARIO 1				
Concepto	Diferencia de Bases		Diferencia Temporal	Impuesto a la Renta Diferido (29.5%) S/
	Contable S/	Tributaria S/	Pasiva S/	
Amortización acelerada	0	0	0	0
Totales			0	0

Figura 51. Determinación del impuesto a la renta diferido del escenario 1. Elaboración propia.

En la figura 51 se puede observar cómo y por cuánto se determina el impuesto a la renta diferido en el escenario 1. Este resulta el importe de S/29,500, producto de aplicar la tasa del 29.5% a la diferencia temporaria deducible de S/100,000 generada por la adición del importe de deterioro.

Posteriormente, se procede a determinar el impuesto a la renta neto de los efectos de las diferencias temporales, donde al impuesto resultante se deduce el impuesto a la renta diferido obteniendo el resultado en el impuesto a la renta corriente (neto) de 1'452,014, calculado en la siguiente figura

IMPUESTO A LA RENTA NETO DE LOS EFECTOS DE LAS DIFERENCIAS TEMPORALES ESCENARIO 1	
CONCEPTO	IMPUESTO A LA RENTA S/
Impuesto resultante	1,481,514
Imp. Renta diferido por adiciones temporales	(29,500)
Imp. Renta diferido por deducciones temporales	0
Impuesto a la Renta Corriente (Neto)	1,452,014

Figura 52. Determinación del impuesto a la renta corriente del escenario 1. Elaboración propia

Luego de los cálculos realizados, se procede con el registro contable del impuesto a la renta corriente y por el activo del impuesto diferido por el ejercicio 2018:

		DEBE	HABER
88	Impuesto a la Renta	1,452,014	
881	Impuesto a la renta - Corriente		
37	Activo Diferido	29,500	
371	Impuesto a la Renta Diferido		
40	Tributos, contraprestaciones y aportes al sist. De pensiones y salud por pagar		1,481,514
401	Gobierno Central		
4017	Impuesto a la Renta		
	Por el impuesto a renta Corriente y Diferido del ejercicio 2018		

Figura 53. Registro contable del impuesto a la renta corriente y diferido Escenario 1. Elaboración propia.

La siguiente imagen, es una captura del PDT Renta Anual de personas jurídicas, sobre el cálculo del impuesto a la renta en base a la información del caso1.

Identificación	Estados Financieros	Impuesto a la Renta	Créd. contra Imp. Renta	Determinac. de la Deuda	Información Complement.	Imp. Transac. Financieras
I M P U E S T O A L A R E N T A	Utilidad antes de adiciones y deducciones		100		4,815,232	
	Pérdida antes de adiciones y deducciones		101		(0)	
	Adiciones para determinar la renta imponible		103		206,850	
	Deducciones para determinar la renta imponible		105			
	Renta neta del ejercicio casilla(100 ó 101) + casilla 103 - casilla 105		106		5,022,082	
	Pérdida del ejercicio casilla(100 ó 101) + casilla 103 - casilla 105		107		(0)	
	Ingresos Exonerados		120			
	Pérdidas Netas Compensables y/o Aplicación de Ejercicios Anteriores		108			
	Renta neta imponible casilla 106 - casilla 108		110		5,022,082	
	TOTAL IMPUESTO A LA RENTA		113		1,481,514	

Figura 54. Cálculo del impuesto a la renta mediante PDT Renta Anual Escenario 1. Elaboración propia.

Como se puede observar a la utilidad financiera de 4'815,232 se le adiciona S/206,850, de los cuales S/106,850 es por concepto de multa y S/100,000 es el importe de deterioro. De ello, resulta la renta neta imponible por 5'022,082, al cual se aplica la tasa del impuesto a la renta, que para el ejercicio 2018 es de 29.5%, obteniendo un impuesto por regularizar de S/1,481,514.

- Determinación del Impuesto a la Renta Diferido Escenario 2

DETERMINACIÓN DE LOS EFECTOS DE LAS DIFERENCIAS POR ADICIONES TEMPORALES ESCENARIO 2				
Concepto	Diferencia de Bases		Diferencia Temporal	Impuesto a la Renta Diferido (29.5%) S/
	Contable S/	Tributaria S/	Activa S/	
Deterioro de intangible	180,000	0	180,000	53,100
Totales			180,000	53,100

DETERMINACIÓN DE LOS EFECTOS DE LAS DIFERENCIAS POR DEDUCCIONES TEMPORALES ESCENARIO 2				
Concepto	Diferencia de Bases		Diferencia Temporal	Impuesto a la Renta Diferido (29.5%) S/
	Contable S/	Tributaria S/	Pasiva S/	
Amortización acelerada	64,286	450,000	385,714	113,786
Totales			385,714	113,786

Figura 55. Determinación del Impuesto a la Renta Diferido Escenario 2. Elaboración propia.

En la figura 55 se puede observar la determinación del impuesto a la renta diferido en el escenario 2, cuyo importe de S/53,100 corresponde al aplicar la tasa del 29.5% a la diferencia temporaria deducible de S/180,000 generada por el importe de deterioro.

Además, se genera una deducción de –S/113,786, producto de aplicar la tasa del 29.5% a la diferencia temporaria imponible de S/385,714 debido a la amortización acelerada.

Posteriormente, se procede a determinar el impuesto a la renta neto de los efectos de las diferencias temporarias, dónde al impuesto resultante se le deduce el impuesto a la renta diferido, obteniendo como resultado el impuesto a la renta corriente (neto) de 1'308,192

IMPUESTO A LA RENTA NETO DE LOS EFECTOS DE LAS DIFERENCIAS TEMPORALES ESCENARIO 2	
CONCEPTO	IMPUESTO A LA RENTA S/
Impuesto resultante	1,247,506
Imp. Renta diferido por adiciones temporales	(53,100)
Imp. Renta diferido por deducciones temporales	113,786
Impuesto a la Renta Corriente (Neto)	1,308,192

Figura 56. Determinación del Impuesto a la Renta Neta del escenario 2. Elaboración propia.

Luego de los cálculos realizados, se procede con el registro contable del impuesto a la renta corriente y del activo y pasivo por impuesto diferido del ejercicio 2018:

	DEBE	HABER
88 Impuesto a la Renta	1,308,192	
881 Impuesto a la renta - Corriente		
37 Activo Diferido	53,100	
371 Impuesto a la Renta Diferido		
40 Tributos, contraprestaciones y aportes al sist. De pensiones y salud por pagar		1,247,506
401 Gobierno Central		
4017 Impuesto a la Renta		
49 Pasivo Diferido		113,786
491 Impuesto a la Renta Diferido		
Por el impuesto a renta Corriente y Diferido del ejercicio 2018		

Figura 57. Registro contable del impuesto a la renta corriente y diferido Escenario 2. Elaboración propia.

La imagen siguiente es una captura del PDT Renta Anual de personas jurídicas, sobre el cálculo del impuesto a la renta en base a la información del caso 2.

Identificación	Estados Financieros	Impuesto a la Renta	Créd. contra Imp. Renta	Determinac. de la Deuda	Información Complement.	Imp. Transac. Financieras
I M P U E S T O A L A R E N T A	Utilidad antes de adiciones y deducciones		100		4,261,032	
	Pérdida antes de adiciones y deducciones		101		(0)	
	Adiciones para determinar la renta imponible		103		353,517	
	Deducciones para determinar la renta imponible		105		385,714	
	Renta neta del ejercicio casilla(100 ó 101) + casilla 103 - casilla 105		106		4,228,835	
	Pérdida del ejercicio casilla(100 ó 101) + casilla 103 - casilla 105		107		(0)	
	Ingresos Exonerados		120			
	Pérdidas Netas Compensables y/o Aplicación de Ejercicios Anteriores		108			
	Renta neta imponible casilla 106 - casilla 108		110		4,228,835	
	TOTAL IMPUESTO A LA RENTA		113		1,247,506	

Figura 58. Impuesto a la renta mediante PDT Renta Anual del escenario 2 Elaboración propia.

Como se puede observar, a la utilidad financiera de 4'261,032 se le adiciona S/353,517 que corresponde a S/106,850 por concepto de multas, S/180,000 por la adición del importe de deterioro y S/66,667 por amortización de marca. Además, se deduce la amortización permitida por Ley en un solo año de -S/385,714. De todo ello resulta la Renta neta imponible por 4'228,835 al cual se le aplica la tasa del impuesto a la renta que para el ejercicio 2018 es de 29.5%, resultando un impuesto por regularizar de S/1,247,506.

c) Impuesto Temporal a los Activos Netos – ITAN – Ley N° 28424

Un punto adicional al análisis tributario está dirigido a la evaluación del ITAN, este impuesto que de acuerdo al artículo 4° de la Ley 28424 toma como base del impuesto el valor de los activos netos consignados en el balance general deducidas las depreciaciones y amortizaciones admitidas por la Ley del Impuesto a la Renta.

En concordancia con el artículo 4° de la Ley 28424 debemos considerar que la provisión por deterioro planteados en los escenarios 1 y 2 del caso práctico tendrán incidencia en el cálculo del ITAN, ya que de acuerdo al inciso f del artículo 44° de la Ley del Impuesto a la Renta no permite como gasto la provisión proveniente de asignaciones destinadas a la constitución de reservas o provisiones que cubran pérdidas futuras.

Por lo tanto, para el cálculo del ITAN se deberá adicionar a la base imponible las provisiones por deterioro de activos que disminuyeron el valor de los activos.

Cálculo de la base imponible del ITAN – Ejercicio 2019

A) CÁLCULO DE LA BASE IMPONIBLE DEL ITAN - EJERCICIO 2019

	INICIAL	ESCENARIO 1	ESCENARIO 2
CONCEPTO	S/	S/	S/
TOTAL ACTIVO AL 31.12.2018	38,305,123	38,896,021	38,253,682
ADICIONES	0	100,000	246,667
DEDUCCIONES	0	0	0
TOTAL ACTIVO NETO ACTUALIZADO AL 31.03.2018	38,305,123	38,996,021	38,500,349

Figura 59. Cálculo de la base imponible del ITAN en los saldos iniciales y escenario 1 y 2

La figura 59 muestra la determinación de la base imponible del ITAN. En el escenario 1, se adicionará la provisión por deterioro de 100,000 (según el caso 5), resultando la base de cálculo para este escenario de 38,996,021. En el escenario 2, se adiciona 180,000 por deterioro según el caso 5, además se adiciona 66,667 que es la amortización de una marca

que no está permitida por la LIR. La base imponible para el escenario 2 equivale a S/ 38,500,349.

- Determinación del impuesto - ITAN

BASE ESCENARIO INICIAL	TASA	BASE	ITAN
Hasta 1'000,000	0.0%	1,000,000	0
Exceso de 1'000,000	0.4%	37,305,123	149,220
TOTAL		38,305,123	149,220

BASE ESCENARIO 1	TASA	BASE	ITAN
Hasta 1'000,000	0.0%	1,000,000	0
Exceso de 1'000,000	0.4%	37,996,021	151,984
TOTAL		38,996,021	151,984

BASE ESCENARIO 2	TASA	BASE	ITAN
Hasta 1'000,000	0.0%	1,000,000	0
Exceso de 1'000,000	0.4%	37,500,349	150,001
TOTAL		38,500,349	150,001

Figura 60. Determinación del impuesto ITAN para saldos iniciales y escenario 1 y 2. Elaboración propia.

La figura 60 muestra la determinación del impuesto ITAN luego de haber obtenido las bases imponibles respectivas. De acuerdo al Decreto Legislativo N° 976, a partir del 01.01.2009 la alícuota del ITAN es de 0.4%, que se calcula sobre la base del valor histórico de los activos netos de la empresa que exceda S/1'000,000, (un millón de Soles) según el balance cerrado al 31 de diciembre del ejercicio gravable inmediato anterior:

Del análisis del ITAN podemos concluir que las adiciones que se realizan en concordancia con la Ley 28424 y la LIR tienen una incidencia en el resultado debido a que a mayor adición es mayor la base de cálculo y por lo tanto el impuesto resultante es mayor.

CONCLUSIONES

1. De acuerdo a los resultados obtenidos de la herramienta estadística, se concluye que no hay impacto financiero y tributario de la NIC 38 Activos Intangibles en empresas de fabricación de productos farmacéuticos, sustancias químicas medicinales y productos botánicos de uso farmacéutico en el distrito de Ate, año 2018. Sin embargo, según los especialistas entrevistados, la NIC 38 tiene un impacto financiero y tributario, pero este impacto no se observa en el país debido a que las empresas nacionales realizan una inversión mínima en la generación de intangibles y en las actividades de investigación y desarrollo que en el sector farmacéutico le permite generar mayor intangibles y así hacerse más competitivos.
2. De acuerdo a los resultados obtenidos de la herramienta estadística, se concluye que no que no hay impacto financiero de la NIC 38 Activos Intangibles en empresas de fabricación de productos farmacéuticos, sustancias químicas medicinales y productos botánicos de uso farmacéutico en el distrito de Ate, año 2018. Sin embargo, de acuerdo a los especialistas entrevistados, la NIC 38 impacta financieramente ya que la inversión en intangibles genera un impacto positivo en la rentabilidad, un mejor respaldo financiero y brinda competitividad a la compañía, pero no se aprecia en el sector y en el país donde la inversión en intangibles y en su actividad de investigación y desarrollo es mínimo.
3. De acuerdo a los resultados obtenidos de la herramienta estadística, se concluye que no que no hay impacto tributario de la NIC 38 Activos Intangibles en empresas de fabricación de productos farmacéuticos, sustancias químicas medicinales y productos botánicos de uso farmacéutico en el distrito de Ate, año 2018. De acuerdo a los especialistas entrevistados, hay un impacto en el impuesto a la renta puesto que los criterios para determinar los gastos de amortización establecidos en la norma tributaria son distintas al de la norma contable.

RECOMENDACIONES

1. De acuerdo a los resultados obtenidos de la herramienta estadística, en empresas que se dedican a la fabricación de producto farmacéuticos, en el distrito de Ate, no hay impacto financiero y tributario. Los estudios en otros sectores concluyen que existe impacto financiero de la NIC 38 Activos Intangibles, además los especialistas entrevistados señalan que debería existir impacto financiero y tributario. Por ello, como línea de investigación futura se recomienda evaluar las causas y en qué medida afectan al porque la NIC 38 no genera impacto en el sector farmacéutico.
2. Se recomienda incrementar la inversión en intangibles mediante actividades de investigación y desarrollo que generan mayor competitividad.
3. Se sugiere a las empresas del sector farmacéutico, que para gozar de los beneficios tributarios que la Ley N° 30309 ofrece, deban alinarse a los requerimientos que esta Ley contempla. El aprovechar los beneficios tributarios les permite a las compañías del sector invertir en mayor medida en innovación, lo cual resulta positivo en la generación de activos intangibles.
4. Se recomienda a las empresas farmacéuticas identificar y sustentar la vida útil del activo intangible desde el momento de su adquisición o generación. De esta manera definir si los intangibles son susceptibles a ser amortizados.

REFERENCIAS

- Álvarez, K., Barros, D., Ortiz, P. (2014). *Impacto de la aplicación de la NIC 38 “marcas” en el sector empresarial de la ciudad de Cuenca. Tratamiento contable y legalidad al respecto en el año 2012*. (Tesis de licenciatura, Universidad de Cuenca, Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas. Cuenca, Ecuador). Recuperado de <http://dspace.ucuenca.edu.ec/bitstream/123456789/19967/1/Tesis.pdf>
- Andrade, A. & Reino, F. (2017). *Análisis y determinación del impacto contable de la normativa internacional NIC 38 Activos Intangibles en el sector industrial manufacturero de la ciudad de Cuenca*. (Tesis de licenciatura, Universidad de Cuenca, Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas. Cuenca, Ecuador). Recuperado de <http://dspace.ucuenca.edu.ec/jspui/bitstream/123456789/28134/2/ANEXOS.pdf>
- Arrarte Mera, R. (2016). Contabilidad financiera y valuación de activos intangibles. *Revista Quipukamayoc*, 23(43), 9-20. <https://doi.org/10.15381/quipu.v23i43.11595>
- Atehortúa, D. V., Andrea, P., Botero, O., Tatiana, Y., & Higueta, R. (2011.). Efectos de la implementación de la NIC 38 (activos intangibles) en la determinación de la base fiscal del impuesto de renta en Colombia. *Adversia Revista Virtual de Estudiantes de Contaduría Pública*, 9.
- Barroso, C. (2017). Hacia una contabilidad más SENCILLA. *Revista Contable*, (55), 74–88. Retrieved from <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=fap&AN=122954596&lang=es>
- Besley, Brigham, E. (2016). *Fundamentos de administración financiera*. [Cengage Editores]. Recuperado de <https://cengageeditores-ip.vitalsource.com/#/books/9786075225180/>
- Bortesi Longhi, L. (2014). Los intangibles. *Revista Quipukamayoc*, 22(41), 107-111. <https://doi.org/10.15381/quipu.v22i41.10074>
- Cañibano, L. (2012). La relevancia de los intangibles en la información financiera. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 60, 41-54. <https://aprendeenlinea.udea.edu.co/revistas/index.php/cont/article/view/14683/12836>
- Cobarrubias, V. M. L. de M. (2014). *Efecto de los activos intangibles y su incidencia en el valor económico de las empresas del sector minero en el Perú (2004 – 2013)*, (Tesis de doctorado, Universidad de San Martín de Porres, Facultad de Ciencias Contables, Económicas y Financieras, Lima, Perú). Recuperado de http://www.repositorioacademico.usmp.edu.pe/bitstream/usmp/1102/1/loret_mcvvm.pdf
- Congreso de la República del Perú (12 de marzo del 2015). Ley que Promueve la Investigación Científica, Desarrollo Tecnológico e Innovación Tecnológica [Ley N° 30309]. Recuperado de <https://elperuano.pe/normaselperuano/2015/03/13/1211074-1.html>
- Corona, R. E., Bejarano, V. V., & González, G. J. R. (2017). *Análisis de estados financieros individuales y consolidados*. Retrieved from <https://ebookcentral.proquest.com>
- De Oro Celestino, D. J. C., & Cristina, L. C. N. (2011). I+D y rentabilidad empresarial: Una

- relación circular en el sector farmacéutico. *Revista Europea de Dirección y Economía de La Empresa*, 20(2), 23–34. <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/3661859.pdf>
- Duarte, T., Pérez, J. Á., & Camúñez, J. A. (2012). Estudio de los gastos de I+D: un análisis empírico en el sector del automóvil. *Estudios Gerenciales*, 28(124), 45–65. [https://doi.org/10.1016/S0123-5923\(12\)70215-2](https://doi.org/10.1016/S0123-5923(12)70215-2)
- Económico, O. p. (10 de febrero de 2019). OECD Better Policies For Better Lives. Obtenido de <http://www.oecd.org/>
- Emery, D. R., Finnerty, J. D., & Stowe, J. D. (2000). *Fundamentos de Administración Financiera*. México: Prentice Hall.
- Flores, V. R. (2014). Análisis de estados financieros. Retrieved from <https://ebookcentral.proquest.com>
- García, C., & Londoño, M. (2010). Activos intangibles empresariales: Su naturaleza e importancia para las organizaciones de hoy. *Libre Empresa*, 14(2), 11–27. <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=3986683>
- Garrison, R. H., Noreen, E. W., & Brewer, P. C. (2007). Ebook. Recuperado el 15 de febrero de 2019, de <https://ebookcentral.proquest.com>
- Gitman, L. J. (2007). *Principios de Administración financiera* (11th ed.). Retrieved from <https://profesorjulioraya.files.wordpress.com/2014/12/12020033.pdf>
- Gitman, L. J. (2012). *Principios de Administración financiera* (12th ed.). Retrieved from <https://educativopracticas.files.wordpress.com/2014/05/principios-de-administracion-financiera.pdf>
- Godoy, L., Molina, L. y Molina, H. (2010). *Preparación y análisis de estados financieros*. Retrieved from <https://ebookcentral.proquest.com>
- González González, P. (2011). Una aproximación a un modelo de decisión para valorar activos intangibles basados en tecnología: caso estudio Compañía de Software Colombia S.A. *Revista Universo Contábil*, 7(1). <https://doi.org/10.4270/ruc.2011107>
- International Accounting Standards Boards [IASB]. (2010). El Marco Conceptual para la Información Financiera. IFRS Foundation, 20. <https://doi.org/10.1155/2010/876450>
- International Accounting Standards Boards [IASB]. (2008). Normas Internacionales de Información Financiera 3. Combinaciones de negocios. [NIIF 3] .Recuperado de https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/vigentes/niif/SpanishRedBV2019_NIIF03_GVT.pdf
- International Accounting Standards Boards [IASB]. (2010). Normas Internacionales de Información Financiera 16. Arrendamientos. [NIIF 16]. Recuperado de https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/oficializada/ES_GVT_IFRS16_2016.pdf
- International Accounting Standards Committee [IASC]. (1998). Normas Internacionales de contabilidad 12. Impuesto a las ganancias. [NIC 12] .Recuperado de https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/vigentes/nic/RedBV2018_IAS12_GVT.pdf

- International Accounting Standards Committee [IASC]. (2004). Normas Internacionales de contabilidad 36. Deterioro del valor de los activos. [NIC 36] .Recuperado de https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/vigentes/nic/RedBV2018_IAS36_GVT.pdf
- International Accounting Standards Committee [IASC]. (2014). Normas Internacionales de contabilidad 38. Activos diferidos. [NIC 38] .Recuperado de https://www.mef.gob.pe/contenidos/conta_publ/con_nor_co/vigentes/nic/RedBV2018_IAS38_GVT.pdf
- Instituto Nacional de Defensa de la Competencia y de la Protección de la Propiedad Intelectual [INDECOPI]. (2017). *Guía de patentes para investigadores*. Recuperado de <https://www.indecopi.gob.pe/documents/20791/203175/GUIA+DE+PATENTES+PARA+INVESTIGADORES.pdf/1ff3d663-8e75-1bf9-51f4-b8aaf580a254>
- Juliao Rossi, J. L., Pineda Acero, J. A., & Barrios Aguirre, F. (2015). Contraste entre los determinantes de la inversión en I&D: y del registro de patentes en sectores industriales de Colombia. *Revista CIFE*, 17(27), 185–208. Retrieved from <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=asn&AN=123783420&lang=es>
- Kotler, P., & Keller, L. K. (2012). *Biblioonline* Pearson. <https://biblionline.pearson.com/Pages/BookRead.aspx>. Recuperado el 16 de febrero de 2019
- Loret de Mola, V. (2014). *Efecto de los activos intangibles y su incidencia en el valor económico de las empresas del sector Minero en el Perú*. (Tesis de doctor, Universidad de San Martín de Porres, Facultad de Ciencias Contables, Económicas y Financieras. Lima, Perú). Recuperado de http://www.repositorioacademico.usmp.edu.pe/bitstream/usmp/1102/1/loret_mcvvm.pdf
- Mesa, G. S. (2012). Medición de los activos intangibles, retos y desafíos. *Cuad. Contab.*, 13(33), 319–335. Retrieved from [/scielo.php?script=sci_arttext&pid=&lang=pt](http://scielo.php?script=sci_arttext&pid=&lang=pt)
- Melgarejo, V. (13 de agosto del 2019) MEF extenderá los beneficios tributarios en investigación y desarrollo e innovación, ¿qué traerá?. *Gestion*. Recuperado de <https://gestion.pe/economia/mef-extendera-los-beneficios-tributarios-para-id-i-que-traera-noticia/>
- Ministerio de Economía y Finanzas (MEF). (19 de setiembre de 1994). Reglamento de la Ley del Impuesto a la Renta. [Decreto Supremo N° 122-94-EF]. Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/regla/>
- Ministerio de Economía y Finanzas (MEF). (08 de diciembre del 2004). Ley del Impuesto a la Renta. [Decreto Supremo N° 179-2004-EF]. Recuperado de <http://www.sunat.gob.pe/legislacion/renta/ley/fdetalle.pdf>
- Ministerio de la Producción. (2015). *Industria farmacéutica. Estudio de investigación sectorial*. Recuperado de http://demi.produce.gob.pe/images/publicaciones/publi383012709c344d4b5_16.pdf
- Morales, C. A., Morales, C. J. A., & Ramón, A. M. F. (2014). Administración financiera. Retrieved from <https://ebookcentral.proquest.com>
- Morillo, M. (2005). Rentabilidad financiera y reducción de costos. Retrieved from

<https://ebookcentral.proquest.com>

OCDE (2015). Frascati Manual 2015. <https://doi.org/10.1787/9789264239012-en>

Osorio, o. (s.f.). Tendencias Actuales de la Contabilidad de Gestión. Rentabilidad financiera y reducción de costos. Recuperado el 17 de febrero de 2019, de <https://ebookcentral.proquest.com>

PricewaterhouseCoopers PWC (2009).Temas de actualidad y guía práctica. *Boletín técnico IFRS*. Recuperado de <https://www.pwc.com/cl/es/ifrs/assets/boletin-ifrs-edicion-01-2010.pdf>

Plata, L. (2005). Valoración de activos intangibles, la nueva riqueza de las empresas. *Revista de Derecho*, 24, 140-156. <http://rcientificas.uninorte.edu.co/index.php/derecho/article/view/2555/1674>

Quirama, E. U., & Sepúlveda-Aguirre, J. (2018). Un acercamiento a las metodologías de valoración de activos intangibles para la búsqueda del valor razonable. *Revista Espacios*, 39 (41), 7. Retrieved from <http://www.revistaespacios.com/a18v39n41/a18v39n41p07.pdf>

Ramirez Padilla, D. N. (2008). Contabilidad administrativa.(8a. edición..ed.) Recuperado el 15 de febrero de 2019, de <https://ebookcentral.proquest.com>

Ramírez, P. D. N. (2013). Contabilidad administrativa : Un enfoque estratégico para competir (9a. ed.). Retrieved from <https://ebookcentral.proquest.com>

Randoy, K. (2017). *Incidencia de la NIC 38 Activos Intangibles en la situación económica y financiera en la empresa Alicorp en el periodo 2014-2015, en el distrito de Piura, 2017* (Tesis de licenciatura, Universidad Nacional de Piura, Facultad de Ciencias Contables y Financieras, Piura, Perú). <http://repositorio.unp.edu.pe/handle/UNP/1237>

Ribeyro, V. C. (2005). Sobre el tratamiento contable y tributario de la desvalorización de activos. *Revista Alternativa Financiera*, 2(2), 104–106. Retrieved from <http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=asn&AN=27597754&lang=es>

Sampieri, R., Fernández, C., & Baptista, P (2014). *Metodología de la investigación*. 6ª ed. México D.F.:Mc Graw Hill. Recuperado de <http://observatorio.epacartagena.gov.co/wp-content/uploads/2017/08/metodologia-de-la-investigacion-sexta-edicion.compressed.pdf>

Simo, P., & Sallan, J. M. (2008). Capital intangible y capital intelectual: Revision, definiciones y lineas de investigacion. (Intangible Capital and Intellectual Capital: Literature Review, Definitions and Agenda for Research. With English summary.). *Estudios de Economia Aplicada*, 26(2), 65–78. <https://doi.org/http://www.revista-eea.net>

Tejedo-Romero, F., & Ferraz Esteves de Araújo, J. F. (2016). Información del Capital Humano: La generación de intangibles y la responsabilidad social. *Cuadernos de Gestion*, 16(1), 125–144. <https://doi.org/10.5295/cdg.140498ft>

Torres, L. (2014). Intangibles en la sociedad del conocimiento. *La Propiedad Inmaterial*, 18, 5–34. Retrieved from

<https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/propin/article/view/3905>

- Tototy, C. (2014). *La NIC 38 y el registro contable de los activos intangibles de las PYMES del sector manufacturero provincia del Tungurahua*. (Tesis de licenciatura, Universidad Técnica de Ambato, Facultad de Contabilidad y Auditoría. Ambato, Ecuador). Recuperado de <http://repositorio.uta.edu.ec/jspui/handle/123456789/26046>
- Valencia Rodriguez, M. (2006). Los intangibles y el crecimiento económico. *Entramado*, 2, 44-51.
<https://revistas.unilibre.edu.co/index.php/entramado/article/download/3296/2690/>
- Valdivia Ramos, R. (2014). Más allá... De la NIC-38 [Una mirada al futuro de los Activos Intangibles]. *Revista Quipukamayoc*, 20(38), 92-101.
<https://doi.org/10.15381/quipu.v20i38.4435>
- EY (2017). *Guia NIIF para directores 2017/2018*. Recuperado de [https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Ey-guia-niif-2017-2018/\\$File/Ey-guia-niif-2017-2018.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Ey-guia-niif-2017-2018/$File/Ey-guia-niif-2017-2018.pdf)

ANEXOS

Anexo A- Árbol del problema

Anexo B: NIC 38 Activos Intangibles y su impacto financiero y tributario en las empresas de fabricación de productos farmacéuticos, sustancias químicas medicinales y productos botánicos de uso farmacéutico en el distrito de Ate, año 2018.

PROBLEMA	OBJETIVOS	HIPÓTESIS	VARIABLES	METODOLOGÍA	CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES
Problema general	Objetivo general	Hipótesis general	Variables de estudio	Investigación	Conclusiones:
¿Cuál es el impacto financiero y tributario de la NIC 38 Activos Intangibles en las empresas de fabricación de productos farmacéuticos, sustancias químicas medicinales y productos botánicos de uso farmacéutico en el distrito de Ate, año 2018?	Determinar el impacto financiero y tributario de la NIC 38 Activos Intangibles en las empresas de fabricación de productos farmacéuticos, sustancias químicas medicinales y productos botánicos de uso farmacéutico en el distrito de Ate, año 2018.	La NIC 38 Activos Intangibles impacta financieramente y tributariamente en las empresas de fabricación de productos farmacéuticos, sustancias químicas medicinales y productos botánicos de uso farmacéutico en el distrito de Ate, año 2018.	Variable independiente: NIC 38 Activos Intangibles Dimensiones: - Objetivo, definición, alcance - Reconocimiento - Medición posterior - Información a revelar Variable dependiente: Impacto financiero y tributario Impacto Financiero - Análisis horizontal - Análisis vertical - Análisis de tamaño común	Investigación mixta: - Investigación cualitativa (Instrumento: Entrevista a profundidad) - Investigación cuantitativa (Instrumento: Encuesta) Población: Contadores de empresas dedicadas a la fabricación de productos farmacéuticos, sustancias en el distrito de Ate, año 2018. Investigación cualitativa: 02 Investigación cuantitativa: 13 Muestra: Contadores de empresas dedicadas a la fabricación de productos farmacéuticos, capitales nacionales en el distrito de Ate, año 2018. Investigación cualitativa: 02 Investigación cuantitativa: 12 Resultados: Alfa de Crombach: 0,890 Chi cuadrado: Hipótesis general: 0,424 Hipótesis específica 1: 0,193 Hipótesis específica 2: 0,67	1. De acuerdo a los resultados obtenidos de la herramienta estadística, se concluye que no hay impacto financiero y tributario de la NIC 38 Activos Intangibles en empresas de fabricación de productos farmacéuticos, sustancias químicas medicinales y productos botánicos de uso farmacéutico en el distrito de Ate, año 2018. Sin embargo, según los especialistas entrevistados, la NIC 38 tiene un impacto financiero y tributario, pero este impacto no se observa en el país debido a que las empresas nacionales realizan una inversión mínima en la generación de intangibles y en las actividades de investigación y desarrollo que en el sector farmacéutico le permite generar mayor intangibles y así hacerse más competitivos. 2. De acuerdo a los resultados obtenidos de la herramienta estadística, se concluye que no que no hay impacto financiero de la NIC 38 Activos Intangibles en empresas de fabricación de productos farmacéuticos, sustancias químicas medicinales y productos botánicos de uso farmacéutico en el distrito de Ate, año 2018. Sin embargo, de acuerdo a los especialistas entrevistados, la NIC 38 impacta financieramente ya que la inversión en intangibles genera un impacto positivo en la rentabilidad, un mejor respaldo financiero y brinda competitividad a la compañía, pero no se aprecia en el sector y en el país donde la inversión en intangibles y en su actividad de investigación y desarrollo es mínimo.
Problemas específicos:	Objetivos específicos:	Hipótesis específicas:	- Ratios Financieros de Rentabilidad - EBITDA - EVA Impacto Tributario - Impuesto a la Renta - Impuesto Temporal a los Activos Netos (ITAN)		3. De acuerdo a los resultados obtenidos de la herramienta estadística, se concluye que no que no hay impacto tributario de la NIC 38 Activos Intangibles en empresas de fabricación de productos farmacéuticos, sustancias químicas medicinales y productos botánicos de uso farmacéutico en el distrito de Ate, año 2018. De acuerdo a los especialistas entrevistados, hay un impacto en el impuesto a la renta puesto que los criterios para determinar los gastos de amortización establecidos en la norma tributaria son distintas al de la norma contable.
PE 1: ¿Cuál es el impacto financiero de la NIC 38 Activos Intangibles en empresas de fabricación de productos farmacéuticos, sustancias químicas medicinales y productos botánicos de uso farmacéutico en el distrito de Ate, año 2018?	O 1: Determinar el impacto financiero de la NIC 38 Activos Intangibles en empresas de fabricación de productos farmacéuticos, sustancias químicas medicinales y productos botánicos de uso en el distrito de Ate, año 2018.	HE1: La NIC 38 Activos Intangibles impacta financieramente en empresas de fabricación de productos farmacéuticos, sustancias químicas medicinales y productos botánicos de uso en el distrito de Ate, año 2018.			Recomendaciones:
PE2: ¿Cuál es el impacto tributario de la NIC 38 Activos Intangibles en empresas de fabricación de productos farmacéuticos, sustancias químicas medicinales y productos botánicos de uso farmacéutico en el distrito de Ate, año 2018?	O 2: Determinar el impacto tributario de la NIC 38 Activos Intangibles en empresas de fabricación de productos farmacéuticos, sustancias químicas medicinales y productos botánicos de uso farmacéutico en el distrito de Ate, año 2018.	HE2: La NIC 38 Activos Intangibles impacta tributariamente en empresas de fabricación de productos farmacéuticos, sustancias químicas medicinales y productos botánicos de uso en el distrito de Ate, año 2018.			1. De acuerdo a los resultados obtenidos de la herramienta estadística, en empresas que se dedican a la fabricación de producto farmacéuticos, en el distrito de Ate, no hay impacto financiero y tributario. Los estudios en otros sectores concluyen que existe impacto financiero de la NIC 38 Activos Intangibles, además los especialistas entrevistados señalan que debería existir impacto financiero y tributario. Por ello, como línea de investigación futura se recomienda evaluar las causas y en qué medida afectan al porque la NIC 38 no genera impacto en el sector farmacéutico. 2. Es recomendable que el gobierno promueva la investigación y desarrollo de forma directa, mediante mayor presupuesto a los organismos encargados y beneficios tributarios con un mayor alcance. 3. Se sugiere a las empresas del sector farmacéutico, que para gozar de los beneficios tributarios que la Ley N° 30309 ofrece, deban alinearse a los requerimientos que esta Ley contempla. El aprovechar los beneficios tributarios les permite a las compañías del sector invertir en mayor medida en innovación, lo cual resulta positivo en la generación de activos intangibles. 4. Se recomienda a las empresas farmacéuticas identificar y sustentar la vida útil del activo intangible desde el momento de su adquisición o generación. De esta manera definir si los intangibles son susceptibles a ser amortizados.

Anexo C: Entrevista a especialistas

Somos alumnas de la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas - UPC de la carrera de Contabilidad. Agradecemos su participación para el desarrollo de la presente investigación académica titulada: NIC 38 Activos Intangibles y su impacto financiero y tributario de las empresas de fabricación de productos farmacéuticos, sustancias químicas medicinales y productos botánicos de uso farmacéutico, año 2018.

Nombre del entrevistado:

Cargo:

Empresa:

Actividad económica:

A continuación, procederemos con las siguientes preguntas:

1. ¿Cuál es su opinión de forma general acerca de los Activos Intangibles?
2. ¿De qué manera identifica un activo intangible?
3. ¿Cómo se efectúa el reconocimiento de un activo intangible?
4. ¿Cómo se efectúa la medición inicial de activos intangibles?
5. ¿Qué implicancia tendrá tomar como medición posterior al reconocimiento del activo intangible, el modelo costo?
6. ¿Qué implicancia tendrá tomar como medición posterior al reconocimiento del activo intangible el modelo de revaluación?
7. ¿Qué factores tomar en cuenta para definir si un activo intangible es de vida útil indefinida?
8. ¿Cómo se revela la aplicación de la NIC 38: Activos Intangibles?
9. ¿Cuál es el impacto financiero que genera la NIC 38 en los estados financieros y en los ratios financieros?
10. En su opinión ¿Existe relación entre inversión en activo intangible y la rentabilidad? ¿Cuáles?
11. ¿Cuál es el impacto Tributario que genera la NIC 38 en el impuesto a la renta?
12. ¿Es factible amortizar aquellos intangibles que son controlados por la empresa pero que no son reconocidos como tal por no cumplir con los criterios fijados en la NIC 38? ¿Por qué?
13. ¿Es relevante la correcta aplicación de la NIC 38 en la actividad económica de fabricación de productos farmacéuticos, sustancias químicas medicinales y productos botánicos de uso farmacéutico? ¿Por qué?
14. ¿Como se debería identificar y delimitar los costos atribuibles en la generación interna de activos intangibles desarrollados en forma simultánea en empresas que se dedican a la fabricación de productos farmacéuticos, sustancias químicas medicinales y productos botánicos de uso farmacéutico?
15. En un estudio de Investigación sectorial de la Industria Farmacéutica del Ministerio de la Producción indica que la mayoría de las empresas del sector no realizan inversiones en investigación y desarrollo para mejorar o crear nuevas formulaciones de medicamentos, los laboratorios nacionales realizan investigaciones para la adecuación de sus procedimientos en la fabricación de nuevos medicamentos genéricos. ¿Considera usted que los desembolsos generados en el departamento de Investigación y desarrollo pueden formar parte de activos intangibles? ¿Por qué?

Anexo D – Encuestas a empresas dedicadas a la fabricación de productos farmacéuticos

Somos alumnas de la Universidad Peruana de Ciencias Aplicadas - UPC de la carrera de Contabilidad. Agradecemos su participación para el desarrollo de la presente investigación académica titulada: NIC 38 Activos Intangibles y su impacto financiero y tributario de las empresas de fabricación de productos farmacéuticos, sustancias químicas medicinales y productos botánicos de uso farmacéutico, año 2018.

Nombre del entrevistado:

Cargo:

Empresa:

A continuación, marque con un aspa su nivel de acuerdo o desacuerdo según la escala:

1. Totalmente en desacuerdo
2. En desacuerdo
3. Ni de acuerdo ni en desacuerdo
4. De acuerdo
5. Totalmente de acuerdo.

NIC 38 ACTIVOS INTANGIBLES						
Objetivo, definición, alcance		1	2	3	4	5
1	La entidad aplica NIC 38 para las actividades de investigación y desarrollo					
2	Un activo intangible es cuando este es identificable, de carácter no monetario, y sin apariencia física.					
3	Los activos intangibles en la entidad son susceptibles de ser separado y surgen de derechos contractuales o de otros de tipo legal.					
4	Los activos intangibles en la entidad están controlados mediante derechos legales					
5	La entidad aplica NIC 38 para desembolsos por gastos de publicidad, formación del personal, inicio de actividades.					
Reconocimiento		1	2	3	4	5
6	En la entidad, es demostrable que las partidas del activo intangible cumplen con la definición y con los criterios de identificabilidad, control de activo, y generar beneficios económicos futuros.					
7	En la entidad, reconoce el activo sólo si existe la probabilidad de obtener beneficios económicos futuros y pueda ser medido confiablemente.					
8	La entidad asume como gasto los desembolsos posteriores a la adquisición de un activo intangible.					
Medición inicial y posterior		1	2	3	4	5
9	Considera como costo inicial de un activo intangible el precio de adquisición, incluido aranceles de importación, impuestos no recuperables menos descuentos en el precio, más costos directamente atribuibles para el uso del activo.					
10	La entidad cuenta con activos intangibles generados internamente y sus costos están comprendidos por todos los desembolsos realizados para la preparación del activo					
11	La entidad ha obtenido activos intangibles producto de combinaciones					
12	Es identificable la fase de investigación de la fase de desarrollo					
13	La entidad emplea para medición posterior del activo el modelo del Costo, que implica contabilizar al costo deduciendo la amortización acumulada y el importe acumulado por deterioro.					
14	La entidad emplea como medición posterior el modelo de Revalorización, que implica contabilizar a su valor					

	revalorizado deduciendo la amortización acumulada y el importe acumulado por deterioro.					
Información a revelar		1	2	3	4	5
15	La entidad revela los activos intangibles según clases si estos han sido adquiridos de forma separada, se hayan generado internamente, y otros					
16	La actividad evalúa la vida útil de los activos intangibles para su revelación					
17	Concilia los importes de libros de los activos intangibles considerando los incrementos, los dispuestos para la venta, incrementos y decrementos por revaluaciones, pérdidas por deterioro, amortizaciones del periodo, diferencias de cambio por la conversión para la presentación de los EEEF					
Impacto Financiero		1	2	3	4	5
18	La entidad identifica un impacto en su rentabilidad por la aplicación de la NIC 38					
19	La entidad realiza análisis de tamaño común y año común de los EE FF para determinar el impacto financiero que presenta la aplicación de la NIC 38					
20	Los activos intangibles muestran variación positiva en su Estado de Situación Financiera					
21	La variación de los activos intangibles refleja cambios positivos en los indicadores de rentabilidad					
Impacto Tributario		1	2	3	4	5
22	La entidad para determinar el resultado tributario deduce los desembolsos del activo intangible en un solo ejercicio. (Art. 44 LIR)					
23	La entidad opta por amortizar el activo intangible en un plazo de 10 años. (Art. 44 LIR)					
24	En el 2018, la entidad se acogió al incentivo tributario de la Ley N° 30309, que permite deducir en un 175% o 150 % los gastos incurridos, considerando si los gastos fueron efectuados por centros de investigación domiciliados o no domiciliados.					
25	En el 2018, los desembolsos no reconocidos como intangibles de acuerdo a la NIC 38 generó diferencias temporales y permanentes que influyeron en el impuesto a la renta					