

Activos inmateriales y contabilidad

Mercedes García Parra

Economista y profesora de la Escola Tècnica Superior d'Enginyeria Industrial de Terrassa

Publicado en la revista *Intangibles*
Nº 2 – 31 de julio de 2004. ISSN: 1698-1464 (*)

El concepto de Capital intelectual y su medición están siendo foco de atención desde distintos ámbitos: académico, empresarial, financiero, gubernamental etc. Autores como Brooking (1996), definen el término capital intelectual como la combinación de activos inmateriales que permiten hacer funcionar a la empresa. Es este contexto resulta necesario estudiar como contempla la normativa contable estos conceptos y su valoración para poder entender mejor la problemática.

Palabras Clave: *Contabilidad, activos inmateriales, normas internacionales de contabilidad.*

Área de especialización: *Contabilidad.*

(*) Este artículo ha sido publicado con la autorización del autor y de la Dirección de la revista Intangibles. Todos los derechos reservados. © Intangibles 2004. (ISSN: 1698-1464). Depósito Legal: B-31.038-2004

1. Introducción

El concepto de Capital intelectual y su medición están siendo foco de atención desde distintos ámbitos: académico, empresarial, financiero, gubernamental etc. Autores como Brooking (1996), definen el término capital intelectual como la combinación de activos inmateriales que permiten hacer funcionar a la empresa. Es este contexto resulta necesario estudiar como contempla la normativa contable estos conceptos y su valoración para poder entender mejor la problemática.

A lo largo de los últimos tiempos, los esfuerzos de la Contabilidad han ido encaminados a perfeccionar los sistemas contables logrando planes de cuentas muy detallados. Existen multitud de libros que tratan aspectos muy específicos que afectan al inmovilizado material, las existencias o los efectos comerciales a pagar entre otros.

Frente a esto, los activos intangibles han recibido muy poca atención, excepto el fondo de comercio, los gastos en investigación y desarrollo o la propiedad industrial, a pesar de que en muchas empresas el valor de estos es muy superior al de sus bienes tangibles.

El objetivo de este artículo es la realización de un estudio de los activos intangibles o inmateriales en las normas contables internacionales, así como nacionales.

2. Los Activos intangibles según las normas internacionales de contabilidad

La IASC¹ fue creada en 1973 con el objetivo de mejorar y armonizar la presentación de informes financieros utilizados por las empresas y otras organizaciones de todo el mundo. Sus normas son elaboradas a través de un proceso internacional en que participan los profesionales de contabilidad, las personas que preparan los estados financieros y los usuarios de éstos a nivel mundial, como también los organismos nacionales que establecen normas.

En septiembre de 1998, el IASC presentó la Norma Internacional Contable IAS 38, que aborda la contabilidad y divulgación de activos intangibles.

En el IAS 38 (en España NIC 38²) se define el activo intangible o inmaterial³ como aquél activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física, que se posee para ser utilizado en la producción o suministro de bienes y servicios, para ser arrendado a terceros o para funciones con la administración de la entidad. Además, la citada norma recoge las características que debe tener para ser considerado activo.

Un activo es todo recurso:

- a) controlado por la empresa como resultado de sucesos pasados; y
- b) del que la empresa espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.

Así, de forma expresa se consideran tres aspectos para que un elemento satisfaga la definición de activo intangible: identificabilidad, control sobre el

recurso en cuestión y capacidad de obtención de beneficios económicos futuros.

Identificabilidad

La definición dada para un activo inmaterial exige que el mismo sea perfectamente identificable, con el fin de poderlo distinguir claramente del fondo de comercio. Un activo tendrá el carácter de separable siempre que la empresa pueda alquilarlo, venderlo, cambiarlo o distribuir los beneficios económicos futuros atribuibles a tal activo sin tener que disponer también de los beneficios del mismo tipo que pertenezcan a otros activos, utilizados en la misma actividad generadora de ingresos ordinarios.

La separabilidad no es una condición necesaria para su identificación, puesto que la empresa puede ser capaz de identificar el activo de distintas formas. Por ejemplo, si un determinado activo inmaterial se adquiere conjuntamente con otros activos, la transacción puede suponer la transferencia de derechos legales que permitan a la empresa identificar el activo inmaterial en cuestión. De forma similar, si mediante un proyecto interno la entidad pretende crear derechos de carácter legal para su utilización, la naturaleza que posean tales derechos puede ayudar a la empresa en la identificación del activo inmaterial subyacente que ha sido generado internamente. Por otra parte, si un cierto activo genera beneficios económicos sólo cuando está en combinación con otros activos, el mismo será identificable siempre que la empresa sea capaz de identificar, a su vez, los beneficios económicos futuros que procedan del activo en cuestión.

Control

La empresa tiene control sobre un activo inmaterial –en general, sobre cualquier activo–, si ésta tiene el poder de obtener los beneficios económicos futuros que procedan de los recursos subyacentes en el mismo y además pueda restringir el acceso de terceras personas a estos beneficios. La existencia de derechos legales facilita el control sobre los activos, aunque no se considera un requisito imprescindible puesto que la empresa puede ejercer el control sobre los citados beneficios económicos, de alguna otra manera.

Una empresa puede poseer un equipo de personas capaces, de manera que pueda identificar posibilidades de mejorar su nivel de competencia mediante el incremento de su formación especializada, cuyo desembolso producirá beneficios económicos en el futuro. La empresa puede también esperar que su plantilla continúe prestando sus servicios dentro de la entidad. Sin embargo, con carácter general, la empresa tendrá un control insuficiente sobre los beneficios futuros esperados que pueda producir un equipo de empleados con mayor especialización, como para poder considerar que los importes dedicados a la formación cumplen la definición de activo inmaterial. Por razones similares, es improbable que las habilidades técnicas o gerenciales, de carácter específico, cumplan con la definición de activo inmaterial, a menos que estén protegidas por derechos legales para ser utilizadas y alcanzar los beneficios económicos que se espera de ellas y además cumplan el resto de condiciones de la definición de activo inmaterial.

De igual forma, la empresa puede tener una cartera de clientes o una determinada cuota de mercado, y esperar que debido a los esfuerzos empleados en desarrollar relaciones y lealtad de los clientes, éstos vayan a

continuar demandando los bienes y servicios ofrecidos por la entidad. Sin embargo, en ausencia de derechos legales u otras formas de control que protejan esta expectativa de relaciones o de lealtad continuada por parte de los clientes, la empresa tendrá por lo general un grado de control insuficiente sobre los beneficios económicos, que se podrían derivar de las mismas, como para poder considerar que tales partidas (cartera de clientes, cuotas de mercado, relaciones con la clientela, lealtad de los clientes) cumplen la definición de activo inmaterial.

Beneficios económicos futuros

Entre los beneficios económicos futuros que pueden proceder de un activo inmaterial se incluyen los ingresos procedentes de la venta de productos o servicios, los ahorros de coste y otros rendimientos que se deriven del uso del activo por parte de la empresa. Por ejemplo, el uso de la propiedad intelectual, dentro del proceso de producción, puede reducir los costes de producción futuros, en lugar de aumentar los ingresos ordinarios futuros.

Otro punto importante aportado por la IAS 38 es el reconocimiento y valoración inicial del activo intangible. El reconocimiento de una partida como activo inmaterial exige, para la empresa, demostrar que el elemento en cuestión cumple tanto:

- (a) la definición de activo inmaterial (visto anteriormente); como
- (b) los criterios para su reconocimiento establecidos en esta norma

Un activo inmaterial debe ser objeto de reconocimiento como activo si, y sólo si:

- es probable que los beneficios económicos futuros que se han atribuido al mismo lleguen a la empresa; y
- el coste del activo puede ser valorado de forma fiable.

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

La empresa utilizará su juicio para evaluar el grado de certidumbre asociado al flujo de beneficios económicos futuros que se han atribuido al uso del activo, a partir de la evidencia disponible en el momento de proceder al reconocimiento inicial, otorgando un peso mayor a la evidencia procedente de fuentes externas.

La valoración inicial de un activo inmaterial debe hacerse según su coste histórico de adquisición o producción.

La norma establece de forma específica que:

- a. Un activo inmaterial adquirido separadamente a otra empresa se reconocerá a su precio de adquisición.
- b. Cuando se ha comprado como parte de una combinación de empresas, se reconocerá al precio comprometido en la fecha de adquisición. Si no existe fiabilidad a este respecto, se

reconocerá dentro del fondo de comercio. Se considera que el precio de adquisición se puede determinar con fiabilidad si existe un mercado para ese tipo de activo, siendo su precio de mercado más apropiado el de compra actual o de reposición. De no existir mercado, ese valor se determinará basándose en su valor razonable.

- c. En el caso de activos inmateriales generados internamente⁴ hay que distinguir dos fases.

En la primera fase inicial, la de investigación, la empresa no podrá demostrar que los gastos incurridos cumplen los criterios que permiten reconocer un activo como intangible y, por tanto, se llevarán a la cuenta de resultados en cuanto se produzcan.

En la segunda fase de desarrollo, la empresa podrá identificar un activo intangible si cumple los criterios generales de reconocimiento y medida. No obstante, antes de reconocerlo, será importante demostrar la viabilidad técnica del proyecto y la probabilidad de éxito comercial a través de una evidencia que pueda ser verificada objetivamente.

- d. El Fondo de comercio generado internamente, al comprender elementos inmateriales no identificables, no puede ser reconocido como activo.
- e. Fondo de comercio adquirido, que comprende el exceso entre el precio de adquisición de una empresa y el valor razonable de sus activos y pasivos identificables. Debe contabilizarse como un activo.

En las normas de contabilidad internacional, y en concreto la NIC 38, se establece la obligación de amortizar estos activos distribuyendo de forma sistemática el importe despreciable⁵ del activo inmaterial entre los años de su vida útil estimada. Existe una presunción, que puede ser rechazada en casos justificados, de que la vida útil de un activo inmaterial no puede exceder de veinte años, contados desde el momento en que el elemento está disponible para ser utilizado.

Se podrán dar de baja estos activos (esto es, eliminarlos del balance) cuando sean enajenados o abandonados, o bien cuando no se esperen ya beneficios económicos futuros de los mismos por su utilización y liquidación posterior.

3. Los Activos intangibles o inmateriales según las normas de contabilidad aceptadas en Estados Unidos

Las normas contables en los Estados Unidos están reguladas por la Securities and Exchange Comisión (SEC), la cual delega la emisión de normas contables en el Financial Accounting Standards Board (FASB)

Los principios básicos que rigen la contabilización de los intangibles quedan establecidos en el número 17 del APB (Accounting Principles Board), en virtud del cual las empresas deben registrar como activo el coste de los activos intangibles adquiridos a otros, incluyendo el fondo de comercio. Todos los

costes incurridos para el desarrollo de estos activos que no sean perfectamente identificables deben ser contabilizados como gastos del ejercicio.

El APB 17 es de aplicación a los activos intangibles contabilizados con motivo de la adquisición de la totalidad o de parte del capital de una empresa filial que se encuentre en poder de sus accionistas minoritarios. También se aplica a los costes de desarrollo del fondo de comercio y otros activos intangibles no identificables, con vida útil no determinada, siempre que la empresa registre esos costes como activo. No obstante, el pronunciamiento número 17 del APB no establece que gastos deben ser capitalizados.

Los activos intangibles adquiridos separadamente deben contabilizarse por su coste en la fecha de adquisición. El coste se mide como la cantidad de dinero desembolsado, el valor razonable de los activos entregados como contraprestación, el valor actual de las cantidades a pagar como consecuencia de las deudas contraídas o el valor razonable de los bienes recibidos con motivo de una emisión de títulos.

Los intangibles comprados conjuntamente con otros activos o como parte de una empresa que se adquiere, deberían ser también registrados por su coste en la fecha de adquisición. El coste se mide de manera diferente en el caso de los activos intangibles identificables y en el de los que no pueden identificarse separadamente del resto. El coste de los primeros se estima como una parte del coste total del grupo de activos o de la empresa adquirida, tomando normalmente como base los valores razonables de los diferentes activos identificados en la adquisición. El coste de los activos no identificables se determina por diferencia entre el coste del conjunto de activos y la suma de los costes asignados a los activos identificables, tanto tangibles como intangibles, deducidas las deudas contraídas. Todos los activos intangibles identificables deben valorarse por su coste de adquisición y, bajo ningún concepto, pueden ser incluidos como parte del fondo de comercio.

En julio de 2001, el FASB⁶ emitió el Enunciado de Normas Contables Financieras Nº 142, "Goodwill y Otros Activos Intangibles", que entró en vigencia el 1º de enero del 2002. El Enunciado 142 requiere, entre otras cosas:

- Cesar en la amortización del Fondo de Comercio
- Incluir indicaciones para reclasificar como fondo de comercio ciertos activos intangibles existentes en los Estados Financieros
- Reclasificar ciertos intangibles fuera del fondo de comercio previamente informado
- Reevaluar las vidas útiles de intangibles reconocidos existentes
- Identificar unidades informantes para efectos de determinar una posible disminución futura del fondo de comercio

Dicha norma señala unos criterios en cuanto a conceptualización de los intangibles, con independencia de las variaciones que se introduzcan en sus procedimientos de registro y valoración.

Se pueden así diferenciar entre:

- ❖ Fondo de Comercio; y
- ❖ Otros activos intangibles
 - ⌘ Vinculados con el mercado
 - Empleados en marketing y promoción
 - Marcas
 - ⌘ Vinculados con los clientes
 - ⌘ Vinculados con el arte
 - ⌘ Procedentes de contratos
 - ⌘ Procedentes de la tecnología.

El Fondo de Comercio:

Puede ser adquirido en los procesos de concentración empresarial o de toma de participaciones relevantes, como consecuencia de la diferencia del valor pagado y el valor razonable de los activos registrados, siempre que no supere el de mercado, deduciendo los pasivos.

Otros activos intangibles.

En muchos casos los activos intangibles identificados al margen del fondo de comercio, se confunden con él, para evitar eso, se establece que deberán tener su origen en un contrato o constituir un elemento "aislable", es decir, que pueda ser utilizado, transferido, arrendado, etc.

El APB 17 establece que cuando un activo intangible ha sido registrado, debe ser amortizado imputando fracciones de su coste a los ejercicios durante los cuales se prolongue su vida útil estimada. El período de amortización no debe exceder, en ningún caso, los cuarenta años.

4. Los Activos inmateriales según las normas de la contabilidad española

Las normas básicas de la Contabilidad en España son: el Plan General de Contabilidad (Real Decreto 743/1990 de 20 de diciembre), el Código de Comercio -Libro I, Título III "De la Contabilidad de los Empresarios"- el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas (Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre), las Resoluciones del ICAC (Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas) y la IV Directiva Europea.

En relación al inmovilizado inmaterial, la normativa contable española⁷, en el Plan General Contable (P.G.C.) lo define como aquél "conjunto de elementos patrimoniales intangibles constituidos por derechos susceptibles de valoración económica".

Para que aparezcan estos activos en el balance es imprescindible que hayan

supuesto un desembolso para la empresa, bien por su adquisición a terceros o por su creación por la propia empresa.

El P.G.C. establece que para que dichos activos sigan figurando contablemente estos activos, han de ser capaces de generar ingresos futuros con certeza.

Las cuentas que utiliza el PGC para los activos inmateriales son:

- Gastos de investigación y desarrollo
- Concesiones administrativas
- Propiedad industrial
- Fondo de Comercio
- Derechos de traspaso
- Aplicaciones informáticas
- Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero

a) Gastos de investigación y desarrollo.

- Investigación: Es la indagación original y planificada que persigue descubrir nuevos conocimientos y superior comprensión en los terrenos científico o técnico.
- Desarrollo: Es la aplicación concreta de los logros obtenidos en la investigación hasta que se inicia la producción comercial.

b) Concesiones administrativas.

Gastos efectuados para la obtención de derechos de investigación o de explotación otorgados por el Estado u otras Administraciones Públicas, o bien el precio de adquisición de aquellas concesiones susceptibles de transmisión.

c) Propiedad industrial.

Importe satisfecho por la propiedad, o por el derecho al uso, o a la concesión del uso de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial, en los casos en que, por las estipulaciones del contrato, deban inventariarse por la empresa adquirente.

Esta cuenta comprenderá también los gastos realizados en investigación y desarrollo cuando los resultados de los respectivos proyectos fuesen positivos y, cumpliendo los necesarios requisitos legales, se inscribieran en el correspondiente Registro.

d) Fondo de comercio.

Conjunto de bienes inmateriales, tales como la clientela, nombre o razón social y otros de naturaleza análoga que impliquen valor para la empresa.

Esta cuenta sólo se abrirá en el caso de que el fondo de comercio haya sido adquirido a título oneroso.

e) Derechos de traspaso.

Importe satisfecho por los derechos de arrendamiento de locales.

f) Aplicaciones informáticas.

Importe satisfecho por la propiedad o por el derecho al uso de programas informáticos; se incluirán los elaborados por la propia empresa.

g) Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero.

Valor del derecho de uso y de opción de compra sobre los bienes que la empresa utiliza en régimen de arrendamiento financiero.

En las normas de valoración del P.G.C.⁸, se establece que los diversos conceptos comprendidos en el inmovilizado inmaterial se valorarán por su precio de adquisición o su coste de producción aplicando los mismos criterios que para el inmovilizado material. Así se especifican dos tipos de valoración del inmovilizado inmaterial que son:

1. Si se adquiere a terceros

Se valora por el precio facturado por el vendedor más los gastos de registro y otros gastos adicionales para que el inmovilizado se halle en condiciones de funcionamiento.

2. Si lo crea y desarrolla la empresa

Se valora por el coste de producción y en éste se incluyen los costes en que hubiera incurrido para su desarrollo. Se entiende que un elemento está creado o desarrollado cuando sea viable técnicamente y rentable económicamente.

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), con objeto de desarrollar las normas de valoración contenidas en el Plan General de Contabilidad, procedió a dictar la Resolución de 21 de enero del 1992 cuyo contenido se refiere a las normas sobre valoración del inmovilizado inmaterial.

Esta norma hace referencia a elementos identificables a los que se les puede atribuir un valor. Se define el fondo de comercio como la diferencia entre el importe satisfecho en la adquisición de una empresa y el valor contable este último considerado como la suma de los valores identificables de los activos individuales menos los pasivos asumidos en la adquisición.

En ningún momento se hace mención al concepto de control, como tampoco a la asociación que debe de existir con los beneficios futuros; de forma que no hay pautas para poder decidir cuando nos encontramos ante tales tipos de bienes. No obstante, en el documento núm. 3 de AECA de 1991⁹ sí se encuentra una referencia a los beneficios futuros en el contexto de las características que deben reunir estos elementos.

Tanto el PGC, como la normativa específica del ICAC de 1992, señalan que el fondo de comercio y los derechos de traspaso sólo podrán figurar en el activo

cuando se pongan de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa.

Con respecto a la amortización, la normativa española establece la obligación de proceder a amortizar los inmovilizados inmateriales, de acuerdo con la vida útil asignable a cada uno de los mismos. No obstante, dada la diversa naturaleza de los elementos considerados por el PGC, éste reconoce un tratamiento diferenciado para algunos de ellos, entre los que cabe señalar, por su peculiar interés aquí: la propiedad industrial, los gastos de Investigación y Desarrollo (I+D); y el fondo de comercio.

Así, los gastos de I+D y aplicaciones informáticas se amortizarán en un máximo de 5 años, y para el fondo de comercio y derechos de traspaso un máximo de 10 años. Cuando dicho período exceda de cinco años deberá justificarse en la memoria la ampliación del plazo, siempre con el límite máximo de los diez años.

5. Conclusiones

Lo primero que hay que destacar es la dificultad para obtener la aceptación mundial de las normas contables que se puede comprender al comparar las normas centrales de la IASC con las de otros grupos que establecen normas como el Comité de Normas de Contabilidad Financiera (Financial Accounting Standards Board, FASB) en Estados Unidos. Algunas de ellas tienen diferencias menores y pueden ser conciliadas fácilmente pero otras tienen diferencias importantes y pueden ser difíciles de conciliar.

En relación a los activos intangibles, es importante destacar la diversidad de definiciones y valoraciones dentro de las normas contables. Así mientras que la normativa española (P.G.C.) considera todos aquellos que estén constituidos por derechos susceptibles de valoración económica sin hacer hincapié en el control como tampoco en la asociación que debe existir con los beneficios futuros, el resto de normativa (IAS, y FASB) establece las características que deben tener estos activos, es decir, que sean identificables, controlables y que generen beneficios futuros.

En cuanto al reconocimiento y valoración de estos activos, conviene resaltar que todas las normas establecen una diferencia entre los adquiridos y los generados internamente. En los primeros, todas están de acuerdo en que se han de valorar al precio de adquisición sin embargo, cuando se refieren a activos adquiridos como parte de una empresa, el IASC admite su valoración al valor razonable, que coincide con su valor de mercado, si este existe. En los segundos, se aprecia que no existe un criterio definido y homogéneo para su valoración, así por ejemplo, la normativa española permite, a diferencia de la IASC, que la activación de esos activos pueda realizarse tanto en los gastos de investigación como en los de desarrollo.

Los criterios de amortización se encuentran enormemente influenciados por los intereses que priman en cada momento en las empresas. El ICAC y la IASC prácticamente coinciden en los criterios a la hora de establecer la vida útil y el período de amortización de estos bienes, aunque el primero es más rígido estableciendo un período máximo de 10 años. Existe una gran diferencia con la norma del FASB nº 142 al considerar un período más largo de amortización, hasta cuarenta años, e introducir el cese en la amortización del Fondo de Comercio.

Por último, es importante indicar que la mayoría de los elementos del capital relacional y del capital humano aceptados como activos en el ámbito de la Gestión de empresas, siendo factores determinantes en la creación de beneficios y origen de ventajas competitivas para las empresas, en la normativa contable aparecen como gastos y no como activos. Así, por ejemplo, en la norma núm. 38 del IASC se considera de forma específica que la lista de clientes, las habilidades gerenciales, las relaciones con clientes, etcétera, al no cumplir el requisito de control, no satisfacen la definición de activos y, por tanto, deben registrarse como gasto, cuando se incurre en ellos, no figurando en el activo en el balance.

Lo anteriormente mencionado, puede ser debido a la prioridad que las normas contables dan al principio de prudencia lo cual supone, en parte, que se observe una diferencia significativa entre los valores contables y los valores de mercado de los Balances de Situación.

Después del estudio realizado, podemos afirmar que, en la medida en que el modelo contable actual no permite reflejar apropiadamente en los estados financieros el valor de los intangibles, los gerentes de las sociedades deben proporcionar a los propietarios del capital información adicional a la facilitada por las normas contables, con el objetivo de permitirles conocer la verdadera situación patrimonial de la firma y estimar adecuadamente su valor.

6. Bibliografía

AECA (1991). "Inmovilizado inmaterial y gastos amortizables". Documento Nº 3. Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas. Madrid

Álvarez López, J. y Blanco Ibarra, F. (2000). "La contabilidad de dirección estratégica para la competitividad en el siglo XXI. El Capital Intelectual". Revista Técnica Contable. Enero, pp. 1-16.

Baruch Lev (2003) "Intangibles: Medición, gestión e información." Ediciones Deusto

FASB 141 "Business Combinations" (Concentraciones empresariales)

FASB 142 *Goodwill and other Intangible Assets* (Fondo de Comercio y otros activos intangibles)

IAS 38. International Accounting Standard Committee (IASC), (1998): "Activos intangibles". Instituto de Censores Jurados de Cuentas. (NIC 38 en España)

ICAC. Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas (1992). Resolución de 21 de enero

IFAC, International Federation of Accountants (1998). "The Measurement and Management of Intellectual Capital". Financial and Management Accounting Committee

Sierra Fernández, M. (2001). "Tratamiento contable de los activos intangibles en la IASC y en la ASB". <http://www.5campus.com>

7. Notas y referencias.

¹ International Accounting Standard Committe (IASC).

² NIC 38. Extraída del Diario oficial de la Unión Europea. L 261/359. 13/10/2003

³ En todo el artículo se utilizará el término intangible e inmaterial como sinónimos. Habitualmente en el ámbito contable, es más utilizado el término inmaterial mientras que en el ámbito de la gestión de empresas se utiliza más intangible.

⁴ La normativa internacional, se refiere directamente en este aspecto a los gastos de investigación y desarrollo, señalando la necesidad de distinguir, en este tipo de inversiones, entre la fase de investigación y la de desarrollo.

⁵ Se considera como importe depreciable de un activo inmaterial sometido a amortización su coste histórico o la cantidad que lo sustituya en los estados financieros, una vez deducido el valor residual

⁶ Financial Accounting Standards Board (FASB). El FASB es el organismo emisor de normas contables de los Estados Unidos y publicó las normas sobre intangibles 141: Concentraciones empresariales y 142: Fondo de Comercio y otros activos intangibles, en julio de 2001. Su respectivo nombre original es: *Business Combinations* y *Goodwill and other Intangible Assets*, respectivamente.

⁷ Plan General del Contabilidad y Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992, por el que se dictan normas de valoración para el inmovilizado inmaterial. También se tendrán en cuenta el documento núm. 3 de AECA y la Ley 16/11 de 1998.

⁸ Normativa 5 del P.G.C.

⁹ Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA)