

1-1-2005

Análisis de la adopción y/o armonización de la NIC 38 teniendo como base el tratamiento de activos intangibles en México

Andrea Vargas Melgarejo
Universidad de La Salle, Bogotá

Leidy Johanna Escobar Ovalle
Universidad de La Salle, Bogotá

Follow this and additional works at: https://ciencia.lasalle.edu.co/contaduria_publica

Citación recomendada

Vargas Melgarejo, A., & Escobar Ovalle, L. J. (2005). Análisis de la adopción y/o armonización de la NIC 38 teniendo como base el tratamiento de activos intangibles en México. Retrieved from https://ciencia.lasalle.edu.co/contaduria_publica/328

This Trabajo de grado - Pregrado is brought to you for free and open access by the Facultad de Economía, Empresa y Desarrollo Sostenible - FEEDS at Ciencia Unisalle. It has been accepted for inclusion in Contaduría Pública by an authorized administrator of Ciencia Unisalle. For more information, please contact ciencia@lasalle.edu.co.

**ANÁLISIS DE LA ADOPCIÓN Y/O ARMONIZACIÓN DE LA NIC 38
TENIENDO COMO BASE EL TRATAMIENTO DE ACTIVOS INTANGIBLES
EN MÉXICO.**

**ANDREA VARGAS MELGAREJO
COD: 17982138**

**LEIDY JOHANNA ESCOBAR OVALLE
COD: 17981054**

**UNIVERSIDAD DE LA SALLE
FACULTAD DE CONTADURÍA PÚBLICA
BOGOTÁ. D.C.
2005**

**ANÁLISIS DE LA ADOPCIÓN Y/O ARMONIZACIÓN DE LA NIC 38
TENIENDO COMO BASE EL TRATAMIENTO DE ACTIVOS INTANGIBLES
EN MÉXICO.**

**ANDREA VARGAS MELGAREJO
COD: 17982138**

**LEIDY JOHANNA ESCOBAR OVALLE
COD: 17981054**

Trabajo de Grado para Optar el Título de Contador Público

**Gerardo Mogollón Pita
Asesor Técnico**

**Alicia Aldana Pastrana
Asesor Metodológico**

**UNIVERSIDAD DE LA SALLE
FACULTAD DE CONTADURÍA PÚBLICA
BOGOTÁ. D.C.
2005**

Nota de Aceptación

Firma jurado

Firma jurado

Bogotá, Octubre 3 de 2005

AGRADECIMIENTOS

En primer lugar a nuestros padres; quienes nos brindaron el apoyo moral y ejemplificaste para ayudarnos por el dificultoso camino de distinguirnos como profesionales dentro del mundo competitivo.

A nuestros maestros, que nos entregaron su amor por la profesión y su ejemplo; y nos ayudaron a crecer como personas para controvertir con conocimientos e investigación las disputas de la vida profesional.

A los profesores que con su amplio conocimiento hicieron posible este trabajo ya que sin su dirección permanente y entusiasmo, no habríamos concluido el presente trabajo.

A nuestros compañeros de clase de la universidad de La Salle, que desde sus perspectivas de análisis ayudaron a enriquecer nuestro trabajo.

Por último, agradecemos a todas aquellas personas que de una u otra forma han estado cerca en el desarrollo de nuestro proyecto como parte de la labor de investigación.

CONTENIDO

	Pág.
INTRODUCCIÓN	1
1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA	3
1.1 DESCRIPCIÓN DEL PROBLEMA	
1.2 FORMULACIÓN DEL PROBLEMA	4
1.3 OBJETIVOS	
1.3.1 General	
1.3.2 Específicos	
1.4 JUSTIFICACIÓN	5
1.6 PROPÓSITO	
2. MARCO DE REFERENCIA	6
2.1 MARCO TEORICO CONCEPTUAL	
2.2 MARCO LEGAL	11
2.2.1 Internacional	
2.2.2 Nacional	12
3. DISEÑO METODOLÓGICO	14
3.1 DEFINICIÓN DE POBLACIÓN Y MUESTRA	
3.2 TIPO DE ESTUDIO	
3.3 INSTRUMENTOS Y TECNICAS DE RECOLECCIÓN DE DATOS	15
3.3.1 Técnicas de recolección de datos	
4. ANTECEDENTES DE NORMAS CONTABLES MEXICANAS Y LAS NORMAS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADAS EN COLOMBIA	18
4.1 NORMAS CONTABLES MEXICANAS	
4.1.1 Antecedentes generales de la Contabilidad en México	
4.1.2 Antecedentes generales de la aplicación de Normas Internacionales en México	24
4.1.3 Antecedentes de la aplicación de la NIC 38 de Activos Intangibles en México	29
4.2 NORMAS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADAS EN COLOMBIA	81
4.2.1 Antecedentes generales de la Contabilidad en Colombia	
4.2.2 Proyecto de ley de Intervención Económica por medio del cual se Adoptan la Normas Internacionales de Información Financiera	85
4.2.3 Antecedentes de normas relativas a los activos intangibles en Colombia	87

5.	SITUACIÓN ACTUAL DE LAS NORMAS CONTABLES MEXICANAS Y DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADAS EN COLOMBIA	93
5.1	NORMAS DE CONTABILIDAD MEXICANAS	
5.1.1	Situación general	
5.1.2	Situación actual de la aplicación de la NIC 38 de Activos Intangibles	94
5.2	NORMAS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADAS EN COLOMBIA	96
5.2.1	Situación general	
5.2.2	Situación actual de las normas nacionales relativas a los activos intangibles	97
6.	ACTIVOS INTANGIBLES APLICADOS EN MEXICO Y COLOMBIA SU CONTABILIDAD Y VALORACIÓN	100
6.1	ACTIVOS INTANGIBLES APLICADOS EN MEXICO	
6.1.1	Activos Intangibles	
6.1.2	Tratamiento Contable	104
6.1.3	Métodos de valoración	109
6.2	ACTIVOS INTANGIBLES APLICADOS EN COLOMBIA	117
6.2.1	Activos Intangibles	
6.2.2	Tratamiento contable	119
6.2.3	Métodos de valoración	123
7.	ANÁLISIS DEL CAMBIO DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD EN COLOMBIA CON BASE EN LA APLICACIÓN DE LAS NORMA INTERNACIONAL NIC 38	125
7.1	DEBILIDADES DEL MODELO COLOMBIANO	
7.2	PROCESO DE ESTANDARIZACIÓN DE NORMAS CONTABLES	128
7.3	PROCESO DE ESTANDARIZACIÓN DE NORMAS RELATIVAS A LOS ACTIVOS INTANGIBLES	130
8.	ANÁLISIS COMPARATIVO NIC 38 ARMONIZADA EN MEXICO Vs. NORMA CONTABLE COLOMBIANA SOBRE ACTIVOS INTANGIBLES	133
8.1	ANÁLISIS COMPARATIVO NIC 38 ARMONIZADA EN MEXICO Vs. COLOMBIA	
8.2	RESULTADOS Y ANÁLISIS DE LA ENCUESTA	139
8.2.1	Análisis consolidado de la encuesta	140
8.2.2	Análisis detallado por pregunta	141
9.	VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE LA ADOPCIÓN Y/O ARMONIZACIÓN DE LAS NIC 38 DE ACTIVOS INTANGIBLES EN COLOMBIA	151
9.1	VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE LA ADOPCIÓN DE LA NIC 38 DE ACTIVOS INTANGIBLES EN COLOMBIA	

9.2	VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE LA ARMONIZACIÓN DE LA NIC DE ACTIVOS INTANGIBLES EN COLOMBIA	152
10.	CONCLUSIONES GENERALES DE LAS VENTAJAS Y DESVENTAJAS ADOPCIÓN Y/O ARMONIZACIÓN DE LA NIC 38 EN COLOMBIA	154
10.1	PORQUE NO SE DEBE ADOPTAR LA NIC 38 DE ACTIVOS INTANGIBLES EN COLOMBIA	
10.2	PORQUE SE DEBE ARMONIZAR NIC 38 DE ACTIVOS INTANGIBLES EN COLOMBIA	
11.	ANÁLISIS DE LOS BENEFICIOS E IMPLICACIONES DE LA ADOPCIÓN Y/O ARMONIZACIÓN DE LA NIC 38 DE ACTIVOS INTANGIBLES EN COLOMBIA, TENIENDO COMO MARCO DE REFERENCIA A MÉXICO EN SU PROCESO DE INTERNACIONALIZACIÓN	156
11.1	BENEFICIOS E IMPLICACIONES DE LA ADOPCION EN COLOMBIA	159
11.2	BENEFICIOS E IMPLICACIONES DE LA ARMONIZACION EN COLOMBIA	
12.	CONCLUSIONES	161
	BIBLIOGRAFÍA	162
	ANEXOS	164

LISTA DE CUADROS

	Pág
Tabla N° 1. Población de docentes y estudiantes.	16
Tabla N° 2. Clasificación de Normas Contables Mexicanas.	26
Tabla N° 3. Principales Reguladores de la Información Contable en Colombia.	84
Tabla N° 4. Amortización de Activos Intangibles y fondo de Comercio Adquirido.	95
Tabla N° 5. Clasificación de los Activos Intangibles. Primer criterio.	103

LISTA DE GRAFICOS

	Pág
Gráfico No.1 The technology Broker.	115
Gráfico No.2 Dow Chemical.	115

LISTA DE ANEXOS

	Pág.
ANEXO A. Formato de Entrevista.	164
ANEXO B. Caso Práctico No. 1.	168
ANEXO C. Resumen del Proyecto por el cual se adoptan en Colombia los estándares internacionales de Contabilidad, Auditoría, Contaduría y buen gobierno.	170

RESUMEN

Desde el punto de vista contable, el tratamiento de los activos intangibles constituye uno de los campos controvertidos con los que se enfrenta la investigación contable, pues la contabilidad tiene que satisfacer las demandas de información de los diferentes usuarios, sin embargo existe un debate sobre qué activos deberían considerarse de esta naturaleza, cómo deben valuarse y presentarse en los estados contables tradicionales.

Algunos activos intangibles, al no ser considerados en los pronunciamientos como activos, no se registran en la contabilidad y son los que se denominan como invisibles u ocultos. Éstos también suelen ser agrupados bajo la notación de "capital intelectual" y constituyen uno de los temas que deben debatir los investigadores contables porque es una de las causas por la que existe diferencia entre el precio de las acciones de una empresa en el mercado y el registrado en la contabilidad.

El hecho de que la normatividad empleada actualmente no cumpla con los ordenamientos para el registro de activos intangibles generados internamente, hace que las empresas no se vean obligadas a publicar dicha información. Son pocas las que voluntariamente lo hacen; la tradicional privacidad de la contabilidad representa un importante perjuicio por superar si se desea realmente una información simétrica entre la empresa y la sociedad. Es importante basarnos en la armonización de Normas Internacionales que tuvo un país como México ya que La Comisión de Principios de Contabilidad (CPC) siguiendo la línea de International Accounting Standard Board (IASB), tomó este enfoque considerando que el estilo a desarrollar reglas detalladas conlleva un riesgo: "si una regla no prohíbe explícitamente un tratamiento o una presentación, entonces lo permite".

ABSTRACT

From the countable point of view, the treatment of the intangible assets constitutes one of the controversial fields with those that faces the countable investigation, because the accounting has to satisfy the demands of the different users' information, however a debate exists on what assets they should be considered of this nature, how they should be valued and to be presented in the traditional countable states.

Some intangible assets, when not being considered in the pronouncements like active, they don't register in the accounting and they are those that are denominated as invisible or hidden. These are usually contained also under the notation of intellectual capital and they constitute one of the topics that the countable investigators should debate because it is one of the causes for the one that difference exists among the price of the actions of a company in the market and the one registered in the accounting.

The fact that the lawyers used at the moment doesn't fulfill the classifications for the registration of active intangible generated internally, he/she makes that the companies are not forced to publish this information. They are few those that voluntarily make it; the traditional privacy of the accounting represents an important damage to overcome if he/she really wants himself symmetrical information between the company and the society. It is important to base us on the harmonization of International Norms that had a country like Mexico since The Commission of Principles of Accounting (CPC) following the line of International Accounting Standards Board (IASB), he/she took this focus considering that the style to develop detailed rules bears a risk: "if a rule non explicitly a treatment or a presentation, then allow it made the lawyers used at the moment not to fulfill the classifications for the registration of active intangible generated internally, he/she makes that the companies are not forced to publish this information. They are few those that voluntarily make it; the traditional privacy of the accounting represents an important damage to overcome if he/she really wants himself symmetrical information between the company and the society. It is important to base us on the harmonization of International Norms that had a country like Mexico since The Commission of Principles of Accounting (CPC) following the line of International Accounting Standards Board (IASB), he/she took this focus considering that the style to develop detailed rules bears a risk: "if a rule non explicitly a treatment or a presentation, then allow it."

INTRODUCCION

La situación financiera de una empresa se ve afectada por los recursos económicos que controla, por su estructura financiera, por su liquidez y la solvencia; la información acerca de los recursos económicos controlados y su capacidad en el pasado de modificar tales recursos, permite evaluar la posibilidad de generar efectivo; la información de la estructura financiera es útil para la predicción de necesidades futuras de préstamos; la liquidez hace referencia a la disponibilidad de efectivo en un futuro próximo, después de tener en cuenta el cumplimiento de compromisos financieros del período; la solvencia hace referencia a la disponibilidad de efectivo con perspectiva a largo plazo, para cumplir compromisos financieros.

Es por esto, que hace que la información financiera siempre sea completa y consistente para los diferentes usuarios de una compañía como lo son:

Inversionistas, Empleados, Prestamistas, Proveedores y otros acreedores comerciales, Clientes, Gobierno y Público.

Por esta razón, la aplicación de las nuevas Normas Contables NIIF ha de ser considerada por cada empresa como ineludible.

El plazo del 1º de enero del 2005 es obligatorio únicamente para las sociedades que cotizan en bolsa. No obstante, ciertos grupos empresariales que no cotizan desean integrar igualmente y desde ahora esta nueva referencia contable.

Sin embargo, a pesar de la incertidumbre que rodea a estas nuevas normas, es claro que la industria de servicios financieros enfrenta cambios de largo alcance en la manera en que reporta y hace negocios. Los bancos y los aseguradores, también, tienen que estar preparados, y el apretado calendario para la implementación deja muy poco tiempo para la reflexión. Las firmas de servicios financieros tienen que actuar ahora para evaluar el impacto futuro de las NIIF y prepararse para la transición, como también el gremio de los Contadores Públicos de todo el mundo, ya que no solo se enfrentan a una nueva realidad y cambio fundamental en lo que se refiere al procedimiento contable, sino al amplio campo de acción que se abre al mirar la contabilidad de una manera internacional.

El objetivo entero del IASB es que haya un conjunto único de normas globales de alta calidad. Se está revisando en todo el mundo para ver qué país tiene la mejor respuesta en cada área en particular, y esta será la solución que podamos escoger.

Debemos tener muy en cuenta para este nuevo cambio el completo enfoque adoptado por el anterior IASC (Comité Internacional de Normas de Contabilidad), adoptado en un país tan avanzado como Estados Unidos, traducido en FASB

(Junta de Estándares Financieros de Contabilidad), entonces como no comparara dos países como lo son Colombia y un país en proceso de cambio que siempre trata de adoptar lo mejor de las normas de Estados Unidos como lo es México y del cual se habría de pensar lo mejor en cuanto a la adopción, adaptación y/o armonización de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).

Los estados financieros se preparan y presentan para ser utilizados y conocidos por usuarios externos de todo el mundo. A pesar de la similitud de unos países y otros, existen diferencias que son causadas por circunstancias de índole social, económica y legal, lo que hace necesario que el marco sea lo suficientemente flexible sin perder uniformidad.

Teniendo en cuenta estos aspectos es necesario que a la empresa, no solamente se le de valor en sentido monetario, sino además en sentido físico, es por esto que se estudio las dificultades de valorar intangibles, la distinción entre los conceptos de precio y valor, así como los propios métodos para contabilizar y valorar intangibles, entre los que se encuentran aquellos basados en los ingresos y beneficios, en costes de reposición o inversión, así como en múltiples comparables.

De todo lo anterior surge la inquietud de estudiar y profundizar a través de la presente investigación análisis de la adopción y/o armonización de la NIC 38 teniendo como base el tratamiento de activos intangibles en México.

1. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

1.1 DESCRIPCIÓN DEL PROBLEMA

Con el proceso de Internacionalización económica encontramos diferentes inconvenientes que afectan la presentación de la información contable, por lo tanto, el sistema de información contable Colombiano no es competitivo, pues con la globalización las exigencias en requisitos contables es bastante rigurosa, lo que impide que los procesos sean más rápidos y efectivos por la normatividad que las rige, en consecuencia, la adopción y/o armonización de las normas internacionales puede ser más complicada y dispendiosa, ya que las normas nacionales resultan obsoletas en el momento, debido a que las normas internacionales centran su atención más en la calidad y transparencia de la información que en otros aspectos, en un momento dado se podrían reflejar si se han aplicado correctamente en éstos dos aspectos, que es lo que generalmente les importa a las empresas.

Los problemas de negocios que enfrentan las empresas colombianas en sus áreas funcionales son cada vez más complejos y puede requerir de técnicas de análisis más sofisticadas, el área económica y de análisis cuantitativo de las organizaciones hacen referencia a tener en cuenta, otros aspectos importantes dentro de una organización, para llegar a identificar claramente el valor de los Activos Intangibles.

Es importante conocer como valorar las capacidades que se generan en la organización, cuando los recursos empiezan a trabajar en grupo, los activos intangibles de la organización, si son gestionados y medidos convenientemente, se transforman en una fuente de ventaja competitiva sostenible capaz de proporcionar valor organizativo y traducirse en beneficios importantes de lo contrario puede convertirse en una carga incontrolable para reflejar claramente la información financiera.

Sin duda, la problemática asociada al reconocimiento de los activos intangibles, está centrada en su normatividad, es por esta razón que en Colombia se debe considerar la creación de nuevas normas más ajustadas al tratamiento contable internacional; en la incapacidad para la creación de tales normas se deberían tomar como supletorias la adopción y/o armonización de Normas Internacionales.

La problemática Colombiana se basa en que la contabilidad presenta debilidades viéndose reflejadas en la ausencia de la información financiera de uno de los principales activos de una organización, en el mundo actual, los activos más valiosos de las empresas ya no son los activos tangibles (maquinarias, edificaciones, terrenos, inventarios, entre otros), sino los intangibles. Como consecuencia de ello, se hace necesario que la contabilidad asuma el compromiso de informar los efectos de este evento económico sobre la información financiera. Sin embargo, en este punto se encuentran limitaciones, con relación a principios o

normas de contabilidad generalmente aceptadas en Colombia, que permitan producir información financiera al respecto, además para abordar el tema de la medición, es importante considerar, con especial atención, a la NIC 38 "Activos Intangibles", promulgada en Septiembre de 1998, con el fin de obtener elementos que permitan elaborar conclusiones sobre su incorporación en la información financiera.

1.2 FORMULACION DEL PROBLEMA

¿Cuáles son los beneficios e implicaciones de la adopción y/o armonización en Colombia de la NIC 38 de activos intangibles, teniendo como referencia el tratamiento dado en México en el proceso de internacionalización de su economía?

1.3 OBJETIVOS DEL PROYECTO

1.3.1 Objetivo General. Analizar la adopción y/o armonización de la NIC 38, teniendo como base el tratamiento de Activos Intangibles en México, con el fin de afrontar la internacionalización económica.

1.3.2 Objetivos Específicos

- ❖ Revisar el tratamiento de Activos Intangibles en México, teniendo como base la NIC 38 su adopción y/o armonización a las que se han sometido para afrontar su proceso de internacionalización económica.
- ❖ Evaluar el tratamiento de Activos Intangibles en Colombia teniendo como base la normatividad vigente, para identificar la situación actual de la contabilidad.
- ❖ Comparar los resultados obtenidos en los procesos de revisión y evaluación de la NIC 38, acerca del tratamiento de activos intangibles en México y Colombia en su adopción y/o armonización, para la identificación de los aspectos favorables y desfavorables de cada uno de los sistemas analizados.
- ❖ Elaborar un documento sobre los beneficios e implicaciones de la adopción y/o armonización en Colombia de la NIC 38 de Activos Intangibles, teniendo como marco de referencia a México en el proceso de internacionalización de su economía.

1.4 JUSTIFICACIÓN

Con el proceso de Internacionalización económica encontramos diferentes inconvenientes que afectan la presentación de la información contable, en la actualidad es una limitación que el sistema contable actual Colombiano, no captura y procesa datos esencialmente relacionados a transacciones como gastos crecientes en publicidad, investigación y desarrollo, recursos humanos especializados en habilidades específicas y otras actividades, los cuales son frecuentemente difíciles de identificar y valorar en un momento del tiempo como "activos" individuales. Incluso una marca que sea sinónimo de alta calidad o servicios especializados, puede ser una fuente de lealtad del consumidor, con su consecuente demanda cautiva y, en este sentido, es un activo valioso aunque pudiera no estar claro como será declarado o presentado en los estados financieros de la empresa.

Este proyecto de investigación pretende identificar las ventajas y desventajas que traerá la adopción y/o armonización de la NIC 38 acerca del tratamiento de activos intangibles, con el fin de unificar criterios contables y de valuación en Colombia, teniendo como base las Normas Internacionales, y con éstas poder reflejar una realidad económica y financiera.

Así mismo se emitirá un documento sobre los beneficios e implicaciones de la adopción y/o armonización en Colombia de la NIC 38 de Activos Intangibles, teniendo como marco de referencia a México en el proceso de Internacionalización de su Economía.

1.6 PROPÓSITO

Con la presente investigación se pretende realizar un análisis del tratamiento de Activos Intangibles en México teniendo como base la NIC 38 y su adopción y/o armonización en Colombia, con el fin de unificar criterios contables y de valuación dentro del marco legal de nuestro país.

Lo anterior va a permitir establecer con el análisis, ventajas y desventajas que traería la adopción y/o armonización de la normatividad internacional en nuestro país, y su incidencia en la presentación de la información contable y financiera reflejada en los Estados Financieros, para de esta forma replantear el manejo actual de los Activos Intangibles y permitir diferentes alternativas para su tratamiento.

Igualmente, establecer los beneficios e implicaciones de la aplicación de la NIC 38 de Activos Intangibles en Colombia como resultado de esta investigación, teniendo como marco de referencia a México en el proceso de Internacionalización de su Economía.

2. MARCO DE REFERENCIA

Los fundamentos teóricos del presente trabajo son:

2.1 MARCO TEORICO CONCEPTUAL

ACTIVOS TOTALES: representa la suma total de los rubros del activo de la empresa.

ACTIVO INTANGIBLE: aquel activo "identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física, que se tiene para ser utilizado en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlo a terceros o para funciones relacionadas con la administración de la entidad". Según esta norma, un activo es un recurso

a) controlado por la empresa como resultado de sucesos pasados y

b) del que se espera obtener, en el futuro beneficios económicos para la entidad. Esta categoría incluye.

Los activos intangibles que generan valor para la organización tienen que ver con procesos relacionados de una u otra forma con la estructuración y transmisión de conocimiento, es evidente pues, que toda organización, debe crear continuamente nuevos productos o servicios para conservar su competitividad en el mercado, la ventaja competitiva frente a las demás organizaciones radica en que sólo se consigue mediante la inversión de conocimientos nuevos y su generación a partir de Activos Intangibles como la investigación, el desarrollo de habilidades, la formación continua y un evidente dominio de las tecnologías de la información.

Según la Norma Internacional de Contabilidad 38 – Activos Intangibles, "un activo intangible se caracteriza porque es un activo identificable, sin sustancia física y que se destina para ser utilizado en la producción o suministro de bienes o servicios, para arrendamiento a terceros o para fines administrativos. Así mismo, esta Norma Internacional, requiere que la organización reconozca un activo intangible (a su valor de costo) solamente cuando: sea probable que los beneficios económicos futuros fluirán a la empresa y el costo del activo pueda ser medido confiablemente".¹

A través de los últimos años, se han detectado muestras de los esfuerzos por parte de los estudiantes, profesionales y académicos de la Contabilidad, que han intentado perfeccionar los sistemas contables logrando estructurar más detalladas de los planes de cuentas, menos atención han recibido los Activos Intangibles en Colombia salvo unos pocos casos en los que se ha implementado la valoración de estos a través de mecánicas de calidad organizacional dejando de un lado el

¹ ACCOUNTING STANDARD BOARD, *Discussion Paper* "Goodwill and intangible assets", en ASB 1996.

ámbito contable y económico que los involucra, conllevando a que en las organizaciones se den altos costos de investigación y desarrollo, a pesar de que en muchas empresas, el valor de estos activos intangibles y otros que no se contabilizan es muy superior al de sus bienes tangibles.

CAPITAL: stock de recursos disponibles en un momento determinado para la satisfacción de necesidades futuras. Es decir, es el patrimonio poseído susceptible de generar una renta. Constituye uno de los tres principales elementos que se requieren para producir un bien o servicio.

CONTABILIDAD: es un sistema de información basado en el registro, clasificación, medición y resumen de cifras significativas que expresadas básicamente en términos monetarios, muestra el estado de las operaciones y transacciones realizadas por un ente económico contable.

En el modelo seguido en México, la función normativa ha quedado en un órgano privado independiente y la obligatoriedad de la normatividad que emite es requerida por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y otros organismos. Lo anterior, sin prejuzgar los criterios de contabilidad detallados para el sector financiero y empresas aseguradoras, emitidos por órganos de vigilancia del gobierno, que intentan lograr su congruencia con las normas emitidas por el Consejo Mexicano de Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF), órgano privado experto en asuntos de principios de contabilidad, igualmente existe la supletoriedad de las normas Internacionales de contabilidad la cual forma parte de los principios de contabilidad generalmente aceptadas en México y aplica exclusivamente cuando no existe norma específica emitida por el (IMCP).

Como conclusión, los PCGA son un concepto inclusivo que se refiere a todos los requisitos que deben observarse en la elaboración y presentación de información financiera de las entidades y que, por tanto, incluyen a las normas de información financiera emitidas por los órganos privados.

CONTINGENTES: en comercio internacional, un método para proteger la industria nacional de la competencia exterior o para reducir la presión en la balanza de pagos limitando las importaciones. Con fines proteccionistas, el contingente es más seguro que el arancel o tarifa en sus efectos sobre la cantidad de importaciones.

COSTO: es un gasto, erogación o desembolso en dinero o especie, acciones de capital o servicios, hecho a cambio de recibir un activo. El efecto tributario del término costo (o gasto) es el de disminuir los ingresos para obtener la renta.

COSTO FIJO: costo que en el corto plazo permanece constante cuando la cantidad producida se incrementa o disminuye, dentro de ciertos rangos de producción.

DEVALUACIÓN: disminución del valor de la moneda nacional en función de las monedas de otras naciones, generado por el aumento de la tasa de cambio. Una devaluación desestimula las importaciones por su encarecimiento, y por el contrario, incentiva las exportaciones por su abaratamiento. En países que tienen un mercado de cambio controlado, la devaluación es una decisión que es tomada por el gobierno como consecuencia de, o para enfrentar una situación económica determinada. Sin embargo, la moneda de un país cuyo tipo de cambio es totalmente libre se devalúa cuando en dicho mercado haya una mayor demanda que oferta de divisas extranjeras. Bajo este régimen cambiario a la devaluación se le conoce como depreciación.

EFFECTIVO: vocablo de sentido amplio asociado con cualquier transacción comercial que implique la utilización de dinero.

EFICACIA: la medida de la producción en relación a los recursos humanos y otro tipo de recursos.

Capacidad de producir el efecto esperado. Este término aparece, a veces, confundido con el de eficiencia.

EFICIENCIA: relación entre el producto actual y el producto potencial.

EMPRESA: en economía, agente económico o unidad autónoma de control -y decisión - que al utilizar insumos o factores productivos los transforma en bienes y servicios o en otros insumos.

No se trata de una entidad legal, sino de una organización que tiene objetivos definidos, como el lucro y el bien común o la beneficencia y para cuya consecuencia utiliza factores productivos y produce bienes y servicios.

EMPRESA MULTINACIONAL: es cualquier empresa que dedica gran parte de sus operaciones a una actividad que no se limite a un solo país.

Su propiedad y su personal administrativo deben pertenecer a diferentes países.

EMPRESA PRIVADA: empresa en que la propiedad del capital, la gestión, la toma de decisiones, y el control de la misma son ejercidos por agentes económicos privados y en las cuales el Estado no tiene ninguna ingerencia.

Un sistema de mercado se basa en al empresa privada la cual tiene como principal objetivo maximizar ganancias.

FRANQUICIA: daño o parte de daño que debe cobrarse, por acuerdo al asegurado.

GANANCIA: valor del producto vendido descontando el costo de los insumos y la depreciación menos los pagos a los factores contratados, tales como salarios, intereses y arriendos o los aumentos en beneficios económicos durante el período contable.

GARANTIA: son aquellas seguridades accesorias que se dan para la seguridad de una obligación. Pueden ser reales como la prenda y la hipoteca, personales como la fianza y cláusula penal, bancarias y de compañías de seguros.

GOOD WILL: se refiere al prestigio alcanzado por una empresa por distintos conceptos. Prestigio que tiene, naturalmente, un valor, que es difícil de establecer.

IMPACTO: efecto inmediato o de corto plazo que surge de la alteración de alguna variable económica. Se llama también "efecto impacto", y generalmente se refiere el efecto de alteraciones en variables controladas por la autoridad económica como por ejemplo la tasa de encaje, o el tipo de cambio en un sistema de tipo de cambio fijo.

INDICADOR: elemento de un ordenador que muestra la ocurrencia de un estado o condición específica.

INGRESO: remuneración total percibida por un trabajador durante un período de tiempo, como compensación a los servicios prestados o al trabajo realizado: así; la comisión, las horas extras, etc.

INNOVACIÓN (HOW -KNOW): aplicación de nuevas técnicas o procesos productivos o introducción de nuevos productos en el mercado. Las innovaciones exitosas abren la posibilidad de producir los mismos bienes utilizando menores recursos o producir bienes nuevos o de mejor calidad, constituyendo un elemento importante para el crecimiento económico. Se distingue entre la concepción de un nuevo producto o técnica de producción (inversión) y la aplicación de ella a un uso concreto. Estrictamente la innovación corresponde a esta última etapa.

MARGEN BRUTO: indicador de rentabilidad que se define como la utilidad bruta sobre las ventas netas, y nos expresa el porcentaje determinado de utilidad bruta (Ventas Netas- Costos de Ventas) que se está generando por cada peso vendido.

MERCADO: conjunto de transacciones que se realizan entre los compradores y vendedores de un bien o servicio; vale decir, es el punto de encuentro entre los agentes económicos que actúan como oferentes y demandantes de bienes y servicios. El mercado no necesariamente debe tener una localización geográfica determinada; para que exista es suficiente que oferentes y demandantes puedan ponerse en contacto, aunque estén en lugares físicos diferentes y distantes.

NIC: norma Internacional de contabilidad.

PASIVO: conjunto de deudas con terceras personas que tiene una empresa en un momento dado. Para los efectos de su presentación en el Balance Contable, los pasivos se clasifican de la siguiente manera:

PATENTE: derechos legales para explotar en forma exclusiva un nuevo invento, tecnología o proceso productivo, que se concede a una persona natural o jurídica por un periodo determinado de tiempo. La patente normalmente queda inscrita en un registro de patentes y su duración comienza en el momento de la inscripción. Las patentes constituyen una protección a quienes realizan nuevos descubrimientos en la medida que les permite gozar de sus beneficios. Ellas pueden afectar la cantidad y dirección de los nuevos inventos. No obstante, a veces se transforman en un factor que posibilita la creación de nuevos monopolios.

PATRIMONIO: es el valor líquido del total de los bienes de una persona o una empresa. Contablemente es la diferencia entre los activos de una persona, sea natural o jurídica. Y los pasivos contraídos son terceros. Equivale a la riqueza neta de la sociedad.

VALOR AGREGADO: suma del valor añadido en los procesos productivos de cada uno de los sectores de la economía.

VALOR CONTABLE: valor presente del instrumento calculado según su tasa de compra.

VALOR DE MERCADO: valor obtenido de transacciones en las bolsas de valores o valor informado mensualmente por la Superintendencia de Bancos para efectos de valorización de la cartera de instrumentos transables en el mercado, según el caso.

Los criterios de valoración de los intangibles indican que los comprados han de registrarse al precio de adquisición, que incluye el costo de los bienes y los gastos necesarios para su utilización, algunos de los conceptos que se deben tener en cuenta en esta valoración son:

- Conceptos de Capital
- Conceptos de mantenimiento de capital y determinación de utilidad
- Mantenimiento de capital Físico

VALOR NOMINAL: corresponde al valor inicial del instrumento emitido. Al tratarse de documentos descontables que no tienen tasa nominal (por ej: PDBC o PRBC), el valor nominal corresponde al valor final.

En la investigación se han utilizado las siguientes abreviaturas:

GAAP:	Principios Contables Generalmente Aceptados
NIC:	Normas Internacionales de Contabilidad
IASC:	Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (Internacional Accounting Standards Comitee).
IASB:	Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.
NIIF:	Normas Internacionales de Información Financiera
CINIIF:	Comité de Interpretación de las Normas Internacionales de Información Financiera del IASB
SIC:	Interpretaciones de las NIC emitidas por el Comité de Interpretación del IASB.
EFRAG:	Grupo Europeo de Asesoramiento sobre Información Financiera (European Financial Reporting Advisory Group).
FASB:	Consejo Norteamericano de Contabilidad Financiera (US Financial Accounting Standards Board).
WTO:	World Trade Organization
SEC:	Securities and Exchange Comisión
IFAC:	International Federation of Accountants
CINIF:	Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera.
IMCP:	Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
CGN:	Contaduría General de la nación
PGCP:	Plan General de Contabilidad Pública
CGR:	Contraloría General de la República
IMPI:	Instituto mexicano de la Propiedad industrial.

2.2 MARCO LEGAL

2.2.1 Internacional: En el ámbito internacional la contabilidad es vista como una actividad homogenizadora del lenguaje financiero, que debe ser analizada de dos formas: una formal que busca la coherencia lógica de las proposiciones y una crítica desde lo complejo, evalúa las implicaciones económicas, sociales y políticas que representa la implementación de una normatividad.

En este sentido, llama la atención la posibilidad y fuerza que tiene la norma de contabilidad para beneficiar a algunos usuarios y afectar a otros grupos o Estados que hacen parte de la estructura económico-social. En esta línea, se presenta para comenzar su estudio el Marco Conceptual de la norma Internacional.

Los países e instituciones representados en el consejo del IASC:

Países: Alemania, Australia, Canadá, Estados Unidos, Federación Nórdica de Contadores públicos, Francia, Gran Bretaña, Holanda, India, Japón, Malasia, México, Sudáfrica.

Instituciones: International Coordinating Comité of Financial Analysis's' Associations (ICCFAA). Federation of Swiss Industrial Holding Companies. International Association of Financial Executives Institutes (IAFEI).

Asisten, además como observadores representantes de: La Unión Europea, Financial Accounting Standards Board (FASB), International Organization of Securities Commissions (IOSCO).

Para los entes económicos del nivel uno de escalabilidad, se reconoce como emisor de estándares internacionales a la International Accounting Standards Board (IASB) (Junta de Estándares Internacionales de Contabilidad), o quien la reemplace, y sus estándares emitidos bajo la denominación técnica International Financial Reporting Standards (IFRS) (Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF) y los denominados International Accounting Standards (IAS) (Normas Internacionales de Contabilidad – NIC), así como sus interpretaciones relacionadas, las subsecuentes enmiendas a esos estándares e interpretaciones relacionadas, emitidos o adoptados por la International Accounting Standards Board (IASB).

Para los entes económico de los niveles dos y tres de escalabilidad, y hasta tanto la International Accounting Standards Board (IASB) (Junta de Estándares Internacionales de Contabilidad) o quien la reemplace definiendo los estándares internacionales de contabilidad para dichos entes, para orientar el desarrollo de la contabilidad y su ejercicio profesional, que son entes Internacionales que se han preocupado por nivelar las normas generales, y es por esto necesario que deben ser aplicados y utilizados racionalmente los sistemas contables a nivel Internacional.

2.2.2 Marco legal nacional. La profesión contable en Colombia tiene una larga historia de transformaciones, pero se le presentará lo que puede ser su cambio más profundo modificándose desde su origen emisor; porque a diferencia de las variaciones y reformas anteriores, éstas no serán de origen colombiano sino mundial, generadas por organismos reconocidos internacionalmente, para circunstancias estandarizadas e ideales, propias de los niveles internacionales, las cuales seguramente no coincidirán con las circunstancias propias de nuestra nación.

El gobierno colombiano en cabeza de un comité técnico interinstitucional, conformado por los siguientes entes: Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, Superintendente de Sociedades, Superintendente Bancario, Superintendente de Valores, Departamento Nacional de Planeación, Contador General de la Nación, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, presenta el proyecto de ley de intervención económica por medio del cual se señalan los mecanismos por los cuales se adoptan en Colombia los estándares internacionales de contabilidad, auditoría y contaduría; se modifican el Código de Comercio, la normatividad contable, y se dictan otras disposiciones

relacionadas con la materia; la constitución del Consejo Técnico de la Contaduría Pública, creado en 1990 por la **ley número 43**, como órgano consultor y asesor del Gobierno para orientar el desarrollo de la contabilidad y su ejercicio profesional y **la ley 550 de 1999** que establece la creación de un ente que promueva y facilite la reactivación empresarial, y se dictan disposiciones para armonizar el régimen legal vigente con las Normas Internacionales de Contabilidad, no han sido eficientes para enfrentar la problemática planteada. Para hacer más específico el marco legal nacional la NIC 38 de Activos Intangibles para Colombia esta expuesto en el **decreto 2649 de 1993**, por el cual se reglamenta la contabilidad en general, y en donde se expidieron una serie de principios o normas de contabilidad, adicionalmente en el artículo 66 de Activos Intangibles se dictan disposiciones específicas sobre la materia para el tratamiento de los mismos en Colombia.

3. DISEÑO METODOLOGICO

Para la presente investigación como no existen ni a nivel nacional e internacional parámetros para adelantar una evaluación y comparación, se elaboró unas herramientas con base en diversas preguntas en las cuales se puedan integrar los contenidos de la norma relativa a los Activos Intangibles, su adopción y/o armonización y las limitaciones para ejecutarlas, con ello poder realizar el análisis, evaluación y comparación de las mismas; el diseño de cada herramienta estará acompañado de su correspondiente cuestionario dándole un carácter cualitativo con el objeto que luego se pueda cuantificar.

Esta investigación debe analizarse desde dos perspectivas: la primera de ellas será el ajuste de la regulación contable con base en la adopción y/o armonización de normas en México y la segunda los métodos de valoración a nivel nacional e internacional, a fin de lograr uniformidad y comparabilidad de la información contable pública a este nivel.

3.1 DEFINICIÓN DE POBLACIÓN Y MUESTRA

La población son las Normas Internacionales de Contabilidad y la muestra es la NIC 38 de Activos Intangibles que se tomó para el desarrollo de la presente investigación en la obtención de información se tuvo en cuenta:

- ❖ Los directivos responsables de los procesos de dirección y coordinación de tipo contable y financiero de las empresas.
- ❖ Los directivos de las facultades de Contaduría Pública.
- ❖ Los docentes de las facultades de Contaduría Pública responsables de impartir formación en los espacios académicos cuyos contenidos temáticos hacen referencia a las normas internacionales y los activos intangibles.
- ❖ Los directivos de organismos gremiales que orientan en el País sobre el saber disciplinar de la contabilidad, su normatividad y la problemática existente.
- ❖ La comunidad estudiantil que adelanta en las facultades su formación en el programa de contaduría pública, que se encuentra actualmente en los últimos semestres.

3.2 TIPO DE ESTUDIO

Como parte preliminar de la investigación, se hizo indispensable adelantar un estudio exploratorio piloto con el objeto de delimitar la problemática existente y poder ratificar las variables que están afectando directa o indirectamente problema del presente estudio. Para lo anterior, se tomará inicialmente un grupo de personal directivo de empresas, de facultades de contaduría, de gremios, docentes y estudiantes del programa de Contaduría Pública, a los cuales se les aplicará el cuestionario, la encuesta estructurada, entrevista y otros instrumentos que facilitan la recolección de la información, con el objeto de que una vez hecho este estudio preliminar, se puedan rediseñar la herramientas con el objeto de que la

información recogida dentro del desarrollo de la investigación, sea de gran utilidad antes, durante y al finalizar la investigación.

El tipo de estudio que se utilizó en la presente investigación fue descriptivo ya que con este estudio se pretende buscar y describir situaciones y eventos importantes como cualquier tipo de fenómeno que presenta los diferentes procesos que van a ser objeto de análisis y podrán con ellos medirse y evaluarse la distintas variables que han afectado y están afectando los procesos contables relativos al tratamiento contable y valorativo de los Activos Intangibles en Colombia. Respecto a este caso, se podrá evaluar la problemática existente de la normas de contabilidad en Colombia frente a México en el proceso de Internacionalización de su economía.

3.3 INSTRUMENTOS Y TÉCNICAS DE RECOLECCION DE DATOS

Para la obtención de la información secundaria, fue necesario revisar todos los documentos, libros, informes, artículos, pronunciamientos, reportes y normas nacionales e internacionales relativas a los Activos Intangibles, que sirvieron como parámetro para el diseño de los respectivos instrumentos o herramientas dentro de las cuales estuvo la encuesta personal, la observación directa, el análisis de información, y charlas personales con Contadores Públicos mexicanos de empresas reconocidas como Intel Service INC, y Deloitte México, comparación de normas entre otros.

3.3.1 Técnicas de recolección de datos: Encuesta. Para el diseño de la encuesta se realizó un estudio exploratorio dentro del cual se efectuaron preguntas de carácter científico, legal, técnico y procedimental, y se determino el parámetro de medida para cada una de las preguntas o ítems así como el sistema de codificación, análisis e interpretación de los resultados.

El tipo de preguntas realizadas en la encuesta fue de carácter cerrado con opción en algunas de ellas de ampliar las respuestas con comentarios acerca del asunto evaluado, y así obtener una información adicional que permitiera conocer la opinión de los encuestados acerca de la problemática del estudio adelantado.

❖ **Encuesta a Contadores Públicos.** Con el propósito de definir el universo de la encuesta se tomaron las siguientes variables planteadas en el proyecto de investigación. A quien va dirigida la encuesta: a Contadores públicos vinculados a empresas comerciales, industriales y de servicios del sector privado. Ciudad de ubicación: Bogotá. Entidad reguladora de estas: La Superintendencia de Sociedades y la Superintendencia de Valores. Con base en los estudios realizados se determino que la base de datos de la Superintendencia de sociedades era una herramienta confiable al momento de determinar el número de empresas con las características requeridas para aplicarles la encuesta, una vez consultada está base de datos se determino el número de empresas.

❖ **Encuesta a docentes y estudiantes de las facultades de Contaduría Pública.** Con el propósito de definir el universo de la encuesta se tomaron las siguientes variables planteadas en el proyecto de investigación. A quien va dirigida la encuesta: a docentes y estudiantes de las facultades de contaduría pública. Estudiantes a quien va dirigida la encuesta: estudiantes con cierto nivel de conocimiento acerca de las prácticas y políticas contables nacionales e internacionales de últimos semestres de contaduría pública. Ciudad de domicilio de las universidades: Bogotá, y se tomaran las universidades con domicilio en Bogotá, cuya facultad de contaduría se encuentre calificadas entre las mejores 20 del país.

Las universidades se seleccionaron de acuerdo a la calificación dada por la Asociación Colombiana de Universidades (**Ascún**), en un informe de Febrero de 2005 acerca ranking de Universidades Colombianas frente a las 500 mejores del mundo, donde se destaco nueve de las instituciones nacionales que integran el grupo conocido como G-10 (Antioquia, Valle, Javeriana, Externado, Eafit, Pontificia Bolivariana, Norte, Nacional, UIS y Andes).

Además se consulto la publicación de la GUIA DE LAS MEJORES UNIVERSIDADES 2005, Ranking de las Mejores Universidades Iberoamericanas en la Web, y se determino los estudiantes y los docentes a quien va dirigida la encuesta así:

Tabla Nº 1. Población de docentes y estudiantes.

UNIVERSIDAD	RANKING NACIONAL	RANKING MUNDIAL	No. DOCENTES	No. ESTUDIANTES
JAVERIANA	2	1.109	20	20
EXTERNADO	3	3.438	5	10
NACIONAL	1	984	10	15
CENTRAL	8	-	10	50
SALLE	5	2.953	10	100
PILOTO	15	-	10	100
LIBRE	-	-	5	10
TOTAL			75	310

Fuente: elaborada por los investigadores.

El modelo de la encuesta realizada se observa en el Anexo No.1

La encuesta será aplicada únicamente a estudiantes de últimos semestres de contaduría por ser estos los estudiantes que tienen mayor grado de conocimiento acerca de las prácticas y políticas contables internacionales y a docentes de las áreas de contabilidad.

- ❖ El método utilizado para determinar el tamaño de la muestra es la distribución de la proporción mediante el cálculo matemático del tamaño de la muestra para una población finita.
- ❖ Confiabilidad 85%, con un margen de error del 5%, y una probabilidad de ocurrencia del 25%.
- ❖ Tamaño de la muestra: 35 docentes y 120 estudiantes de los últimos semestres de contaduría pública.

4. ANTECEDENTES DE NORMAS CONTABLES MEXICANAS Y NORMAS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADAS EN COLOMBIA.

4.1 NORMAS CONTABLES MEXICANAS ²

4.1.1 Antecedentes generales de la contabilidad en México. La contabilidad consta de un ciclo de siete etapas o pasos. Los tres primeros se refieren a la teneduría de libros, es decir, a la compilación y registro sistemáticos de las transacciones financieras. Los documentos financieros constituyen la base de la contabilidad; entre estos documentos cabe destacar los cheques de banco, las facturas extendidas y las facturas pagadas. La información contenida en estos documentos es trasladada a los libros contables, el diario y el mayor. En el libro diario se reflejan todas las transacciones realizadas por la empresa, mientras que en el mayor se reflejan las transacciones que afectan a las distintas partidas contables, por ejemplo, caja, bancos, clientes, proveedores, etcétera.

Principios de Contabilidad generalmente aceptados en México:

En México la Comisión de Principios de Contabilidad (CPC) a través del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) tiene como función sustantiva aportar normas en la materia en dos sentidos:

- ❖ Emitiendo nuevos pronunciamientos
- ❖ Revisando y actualizando los ya emitidos previamente

El Comité Internacional de Principios de Contabilidad (IASC) propicia el mejoramiento y armonización de la información financiera, a través del desarrollo y publicación de Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) mediante un proceso formal que implica a la profesión mundial preparadores y usuarios de los Estados Financieros y a los organismos nacionales reguladores.

Los principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, emitidos por el IMCP por medio de la Comisión respectiva, establece la supletoriedad de las Normas Internacionales de Contabilidad, sin embargo, los Principios Mexicanos de Contabilidad se han mantenido actualizados, apegándose cada vez más y, en algunos casos, rebasando a esas normas internacionales.

Con la finalidad de compartir la responsabilidad en la emisión, revisión y actualización de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, el IMCP ha propiciado la creación del Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF), integrado por más de diez organizaciones profesionales, empresariales del sector público, financiero, académicas y el mismo Instituto. Este Consejo relevará a la Comisión de

² International Federation of Accountants-IFAC-Normas Internacionales de Contabilidad 1998. México: IMCP, 1998

Principios de Contabilidad del IMCP en la emisión de esta importante normatividad.

El CINIF tendrá entre sus propósitos principales el crear un Centro de Investigación y Desarrollo que efectúe los procesos de investigación para emitir Normas de Información Financiera, transparentes, objetivas y confiables, relacionadas con el desempeño de las entidades económicas y que sirvan a los objetivos de los emisores y usuarios de dicha información financiera. Las normas deberán ser de alta calidad y dar como resultado la uniformidad para todos los efectos y obtener información financiera que sea comparable a nivel nacional e internacional.

La frase principios de contabilidad generalmente aceptados surge en los años treinta del siglo anterior, en la correspondencia entre la Security Exchange Commission (SEC) y el Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA), para referirse a los pronunciamientos contables emitidos por este último. Sin embargo, en los dictámenes a los estados financieros de las entidades en aquellos tiempos, se hacía referencia a los principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA) como bases específicas para juzgar su corrección, aun cuando los citados pronunciamientos del AICPA eran muy pocos.

Debe entenderse que los auditores, para juzgar la corrección de los estados financieros en esas condiciones, consideraron importante asegurarse de que se cumplieran con dichos pronunciamientos profesionales (del AICPA) que, obviamente, en ese entonces, no eran todos los requisitos necesarios para asegurarse de la corrección de los estados financieros.

En México, los Boletines sobre normas de auditoria se publicaron en la década de los cincuenta, también del siglo anterior, en los cuales se exigió como criterio para juzgar la corrección a los estados financieros, los PCGA, cuando en realidad los primeros Boletines sobre PCGA se empezaron a publicar a fines de los años sesenta. Naturalmente, como en los Estados Unidos, los auditores debieron recurrir a otros criterios para afirmar que los estados financieros eran correctos conforme a PCGA.

De lo anterior se concluye una verdad histórica incontrovertible, que los dictámenes a los estados financieros en aquellos tiempos hacían referencia a los PCGA como criterios básicos para juzgar su corrección; que éstos incluían a las declaraciones o normas de contabilidad financiera emitidas por cuerpos profesionales como parte integrante de los mismos y que incluían, también, otros criterios derivados del pensamiento contable y de las prácticas contables seguidas en ese entonces en la presentación de información financiera de las entidades.

Ocurre que el pensamiento contable y su aplicación práctica es un todo. La contabilidad en general es una técnica que se utiliza para producir, sistemática y estructuradamente, información cuantitativa expresada en unidades monetarias de

las operaciones de una entidad, con objeto de facilitar a los diversos interesados el tomar decisiones en relación con dicha entidad económica.

La contabilidad financiera es una clase especial de contabilidad, cuyo objetivo es producir información dirigida a un grupo específico de interesados, aquéllos que no se encuentran involucrados con la administración de las entidades (restricción de diversos interesados) y que debe ser útil para la toma de sus decisiones en relación a las entidades (préstamos, inversiones y rendición de cuentas; restricción de propósito).

Precisamente, la contabilidad financiera surge como una disciplina cuyos objetivos son determinar:

- ❖ Quiénes son los usuarios de la información financiera.
- ❖ Para qué utilizan la información financiera.
- ❖ El tipo de información financiera que les resulte necesaria.
- ❖ Los requisitos de calidad de esa información financiera.
- ❖ Los principios básicos que deben seguir las reglas particulares.
- ❖ Emitir las reglas particulares de contabilidad (o normas).

El proceso contable en general requiere precisar qué operaciones de las entidades serán su objeto, cómo deben clasificarse, en qué momento se deben incorporar formalmente en los registros contables, cómo se deben cuantificar, cómo se deben presentar en los estados financieros y, por último, qué revelaciones deben hacerse sobre las operaciones informadas.

Las normas de contabilidad financiera deben responder a esas cuestiones subordinando los procedimientos contables a un deber hacer, para lograr información financiera que sea útil para los usuarios.

Por lo que se refiere a las operaciones que son objeto de la contabilidad financiera, ésta toma el concepto de transacciones y ciertos eventos identificables y cuantificables que la afectan (restricción de operaciones). De esta manera, la contabilidad financiera define, con toda claridad, que de todas las operaciones que realiza una entidad son objeto de la contabilidad financiera únicamente sus transacciones y los ciertos eventos económicos identificables y cuantificables que la afectan. El principio de realización define puntualmente a las transacciones.

La contabilidad financiera proporciona la definición de los conceptos básicos integrantes de los estados financieros, que constituyen la base para la clasificación de las transacciones y provee los supuestos básicos (los nueve principios básicos y el criterio prudencial) como condiciones que deben observar las reglas particulares, para que los procedimientos contables arriben a la información financiera conforme a sus propios objetivos, bajo las condiciones de calidad establecidas.

El procedimiento de clasificación, reconocimiento, valuación, presentación y revelación de las transacciones y de ciertos eventos identificables y cuantificables que afectan a la entidad, naturales al procedimiento contable en general —a través de las normas de contabilidad financiera— se encamina a su finalidad última: información financiera útil para la toma de decisiones de ciertos usuarios.

Las teorías y desarrollos tecnológicos que conforman el pensamiento actual se encuentran en libros y revistas técnicas. Incluyen, entre muchas cosas, la teoría de la partida doble y la teneduría de libros; la teoría de los inventarios y las metodologías para la determinación de costos unitarios; teoría de la depreciación y los principios de lo devengado; la contabilidad con base en el costo histórico, el costo de reposición, el valor presente, el valor razonable, el valor de realización, el costo histórico reexpresado, etc.

Las prácticas acostumbradas en determinados giros o para la solución de problemas contables no normados. Se entienden como tales, la manera general en cómo se resuelven los problemas por un conjunto significativo de entidades; por ejemplo, en el sector financiero, aseguradoras, industrias extractivas, fraccionadoras, venta de tiempos compartidos, reportes, préstamos de valores, factoraje, plantas productoras de energía, etc.

“La importancia de información financiera relevante y confiable de las entidades en el desarrollo económico de los países, ha originado la emisión de normas contables en materia de principios de contabilidad. Esta función ha sido tomada por los gobiernos o cuerpos de autoridades expertas (agrupaciones profesionales u órganos privados con personal especializado), en distintas combinaciones en México, los Boletines en vigor emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. y el Consejo Mexicano de Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A.C. (CINIF).”³

A partir del 1° de junio de 1995, el Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, A.C. (CINIF), es el organismo independiente y en congruencia con la tendencia mundial quién asume la función y la responsabilidad de la emisión de las normas de información financiera en México.

La estructura de los principios de contabilidad generalmente aceptados se conforman de:

❖ Las normas de información financiera emitidas por el Centro de Investigación y Desarrollo (CID) del Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF) y,

³ INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS. Normas Internacionales de Contabilidad a.C. México Septiembre de 2001.

- ❖ Los boletines emitidos por la Comisión de Principios de Contabilidad (CPC) del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) y que no hayan sido derogados o modificados por el CID.

Por lo anterior, debe entenderse que los boletines emitidos por la CPC continúan siendo vigentes, pues estos son parte de la normatividad mexicana mientras no sean expresamente derogadas o modificados por el CID.

“La función y responsabilidad del CINIF en la emisión de las normas de información financiera fue formalizada el día 31 de mayo de 2003, al llevar a cabo la entrega formal por parte del C.P.C. Antonio Flores Fernández, en su carácter de Presidente del Comité Ejecutivo Nacional 2003-2004, del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C. (IMCP) al C.P.C. José Manuel Canal Hernando, en su carácter de Presidente del Consejo Directivo del CINIF, del proceso de investigación, revisión, auscultación y emisión de las normas de información financiera, tal como se había acordado en el protocolo de transferencia firmado en el mes de diciembre de 2003.”⁴

Con la transferencia de esta importante labor normativa, función que durante 30 años desempeñó extraordinariamente la Comisión de Principios de Contabilidad del IMCP se completa formalmente la transferencia de la responsabilidad que asume el CINIF para cumplir con los objetivos para los que fue constituido.

Definición de normas generalmente aceptadas en México:

Las NIC aprobadas y emitidas por el IASC son, supletoriamente parte de los principios de contabilidad generalmente aceptadas en México, cuya aplicación está sujeta a las siguientes reglas:

- ❖ La supletoriedad de las NIC aplica exclusivamente cuando no existe norma específica emitida por el IMCP.
- ❖ Para que una NIC se aplique supletoriamente como principio de contabilidad mexicano, será necesario que haya sido emitida por el IASC como definitiva.
- ❖ Al momento de emitirse un principio de contabilidad por el IMCP sobre un tema respecto del cual se ha aplicado supletoriamente una NIC, el primero sustituirá a la NIC en la medida que entre en vigor.

⁴ INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS. Normas Internacionales de Contabilidad a.C. México Septiembre de 2001

❖ La CPC considera de suma importancia el evitar que en la práctica se den tratamientos contables informales o sin el sustento teórico, sobre aspectos particulares o de industrias especializadas, no previstos por la legislación mexicana ni por las NIC. Por tal motivo, cuando ante esas circunstancias no previstas ni por una ni por las otras, la supletoriedad se dará con el cuerpo de principios de contabilidad que se considere más adecuado en tales circunstancias a condición de que provenga de un conjunto de reglas formal y reconocido. Lo anterior, se sujetará a que no se contravengan la filosofía y conceptos generales de los boletines y circulares emitidos por el IMCP.

Gremios mexicanos de Contaduría Pública

Por naturaleza, el hombre siempre se ha agrupado para poder afrontar con mayor facilidad los obstáculos que se le presenten. Tal es el caso de la Contaduría que se encuentra organizada por medio de diversos cuerpos colegiados a nivel nacional e internacional, de tal manera que este agrupamiento haga posible alcanzar las metas profesionales que a juicio del Colegio de Contadores Públicos de México A.C. son los siguientes:

❖ Fomentar el prestigio de la profesión de contador público, difundiendo el conocimiento de su función social, y vigilando que la misma se realice dentro de los más altos planos de responsabilidad, idoneidad y competencia profesional y moral, y del cumplimiento y respeto a las disposiciones legales relacionadas con su actuación.

❖ Propugnar la unificación de criterio y lograr la implantación y aceptación, por parte de sus asociados, de los principios, normas y procedimientos básicos y reglas de ética y actuación profesional que juzguen necesarios.

❖ Salvaguardar y defender los intereses profesionales de sus asociados, y proporcionar a estos, colectiva o individualmente, ayuda profesional, moral y material, de acuerdo con sus posibilidades y campos de actuación.

❖ Instituto Mexicano de Contadores (IMCP).

Agrupar 50 colegios profesionales y emitir pronunciamientos en materia de ética profesional, principios de contabilidad, normas y procedimientos de auditoría, servicios de consultoría, auditoría operacional, servicios de consultoría en administración, criterios bursátiles y disposiciones diversas. Su antecedente más remoto data de 1917, cuando surge en México la primera Asociación de Contadores Titulados.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos cuenta con un Estatuto y tres reglamentos. El Estatuto se compone de 12 capítulos relativos a disposiciones generales. Los reglamentos se refieren al Consejo Nacional Directivo y su Comité Ejecutivo, a las Comisiones Legislativa y Normativa y al Proceso Electoral.

El 20 de Junio de 1949 se funda el Colegio de Contadores Públicos de México, con el objeto de reunir a los contadores en los términos del Art. 5o. Constitucional relativo al ejercicio de las profesiones en el Distrito Federal.

Los miembros del Colegio de Contadores Públicos de México cuentan con los siguientes servicios: cursos, seminarios y conferencias; publicaciones, biblioteca, representación ante terceros, bolsa de trabajo, fondo de defunción, consultas profesionales y actividades culturales sociales y deportivas. El Colegio de Contadores Públicos de México publica mensualmente la revista denominada Veritas.

4.1.2 Antecedentes generales de la aplicación de Normas Internacionales en México. En cuanto a Normas Internacionales el CINIF (Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera), es el encargado de desarrollar en beneficio de la sociedad Normas de Información Financiera, transparentes, objetivas y confiables relacionadas con el desempeño de las entidades económicas y que sirvan a los objetivos de los emisores y usuarios de dicha información financiera, efectúa los proceso de investigación, auscultación, emisión y difusión de dichas normas, armoniza la normatividad contables de diversos sectores económicos mexicanos y promueve la convergencia de Normas nacionales con las Normas de Información Financiera aceptadas globalmente.

Antecedentes de negocios. En un mundo en el que los avances tecnológicos están produciendo mejoras asombrosas en las comunicaciones, el público se está haciendo mas internacional en cuanto a sus expectativas; por lo que el uso de los Estados Financieros como un medio de comunicación por las compañías se ha incrementado constantemente.

Los inversionistas en los mercados internacionales necesitan asegurarse de que la información en la que ellos basan sus evaluaciones ha sido producida utilizando los principios de contabilidad reconocidos en su propio país y comparables con otros sin considerar el país de origen.

Trabajo de armonización en progreso: áreas donde los PCGA mexicanos armonizan con las NIC's

General:

- ❖ Revelación de políticas contables
- ❖ Cambios en principios de contabilidad
- ❖ Cambios estimados contables
- ❖ Consolidación de estados financieros
- ❖ Ajustes a ejercicios anteriores
- ❖ Costos y obligaciones
- ❖ Informes financieros intermediarios
- ❖ Costos de investigación y desarrollo
- ❖ Costos de pensiones y beneficios
- ❖ Método de participación para valorar inversiones

- ❖ Partes relacionadas

Partidas específicas:

- ❖ Cuentas por cobrar
- ❖ Inventarios
- ❖ Gastos pagados por adelantado
- ❖ Activos fijos tangibles
- ❖ Depreciación de propiedad, planta y equipo
- ❖ Valores negociables

Áreas donde los PCGA mexicanos no armonizan con NIC's

- ❖ Impuestos diferidos
- ❖ Deterioro de activos
- ❖ Activos tangibles
- ❖ Estado de cambios en la posición financiera
- ❖ Partidas extraordinarias
- ❖ Operaciones discontinuadas
- ❖ Reconocimiento de ingresos
- ❖ Valores negociables

Uso de las NIC's por que no hay norma mexicana. El boletín 8 prescribe la aplicación de las NIC's en ausencia de normas mexicanas pertinentes. Actualmente las NIC's se aplican a:

- ❖ Negocios conjuntos
- ❖ Información segmentada
- ❖ Reconocimiento de ingresos
- ❖ Contabilización de concesiones del gobierno}Instrumentos financieros:
revelación y presentación
- ❖ Contratos de construcción

Áreas donde hacen falta normas Mexicanas:

- ❖ Activos y pasivos circulantes
- ❖ Estados financieros de propietarios únicos y de negocios no incorporados
- ❖ Demolición futura y costos de restauración

Tabla Nº 2. CLASIFICACIÓN DE NORMAS CONTABLES MEXICANAS

SERIE A

Principios contables básicos	Boletines
Esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera	A-1
Entidad	A-2
Realización y periodo contable	A-3
Revelación suficiente	A-5
Importancia relativa	A-6
Comparabilidad	A-7
Aplicación supletoria de las normas internacionales de contabilidad	A-8
Definición de los conceptos básicos integrantes de los estados financieros	A-11

SERIE B

Principios relativos a estados financieros en general	Boletines
Objetivos de los estados financieros	B-1
Objetivos de los estados financieros de entidades con propósitos no lucrativos	B-2
Estado de resultados	B-3
Utilidad integral	B-4
Información financiera por segmentos	B-5
Adquisición de negocios	B-7
Estados financieros consolidados y combinados y valuación de inversiones permanentes en acciones	B-8
Información financiera a fechas intermedias	B-9
Reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera (Documento integrado)	B-10
Estado de cambios en la situación financiera	B-12
Hechos posteriores a la fecha de los estados financieros	B-13
Utilidad por acción	B-14
Transacciones en moneda extranjera y conversión de estados financieros de operaciones extranjeras	B-15
Estados financieros de entidades con propósitos no lucrativos	B-16

SERIE C

Principios aplicables a partidas o conceptos específicos	Boletines
Efectivo	C-1
Instrumentos financieros	C-2
Documento de adecuaciones al Boletín C-2	
Cuentas por cobrar	C-3
Inventarios	C-4
Pagos anticipados	C-5
Inmuebles, maquinaria y equipo	C-6
Activos intangibles	C-8
Pasivo, provisiones, activos y pasivos contingentes y compromisos	C-9
Instrumentos financieros derivados y operaciones de cobertura	C-10
Capital contable	C-11
Instrumentos financieros con características de pasivo, de capital o de ambos	C-12
Partes relacionadas	C-13
Deterioro en el valor de los activos de larga duración y su disposición	C-15

SERIE D

Problemas especiales de determinación de resultados	Boletines
Obligaciones laborales	D-3
Tratamiento contable del impuesto sobre la renta, del impuesto activo y de la participación de los trabajadores en la utilidad	D-4
Arrendamientos	D-5
Contratos de construcción y de fabricación de ciertos bienes de capital	D-7

SERIE E

Reglas particulares para industrias especializadas	Boletines
Agricultura (actividades agropecuarias)	E-1
Ingresos y contribuciones recibidas con propósitos no lucrativos, así como contribuciones otorgadas por las mismas	E-2

CIRCULARES	Número
Interpretación de algunos conceptos relacionados con el Boletín B-10 y sus adecuaciones	29
Criterios para la determinación del valor de uso y tratamiento contable de la venta y bajas de activo fijo	32
Tratamiento contable del exceso del valor en libros para el costo de las acciones en subsidiarias	36
Adquisición temporal de acciones propias	38
Diferimiento de aplicación de los párrafos transitorios 43 y 44 del Boletín B-8 y de la Circular 36	39
Tratamiento contable de los gastos de registro y colocación de acciones	40
Criterios sobre la aplicación supletoria de las normas internacionales de contabilidad	41
Tratamiento contable de las diferencias en cambio en los efectos de conversión para la consolidación de estados financieros de entidades extranjeras, o la aplicación del método de participación en asociadas	42
Tratamiento contable de los efectos de la devaluación de diciembre de 1994	43
Tratamiento contable de las unidades de inversión (UDIS)	44
Vigencia sobre aplicación supletoria de las normas internacionales de contabilidad	45
Normas internacionales de contabilidad de aplicación supletoria con carácter obligatorio	49
Preguntas y respuestas de algunos conceptos relacionados con Quinto documento de Adecuaciones al Boletín B-10 (modificado)	51
Definición de la tasa aplicable para el reconocimiento contable del impuesto sobre la renta a partir de 1999	53
Interpretaciones al Boletín D-4. Tratamiento contable del Impuesto al Activo (IA) y de la Participación de los Trabajadores en la Utilidad (PTU)	54
Aplicación Supletoria de la NIC 40	55
Tratamiento contable del efecto en cambio de tasas en el Impuesto sobre la Renta y otras disposiciones que afectan la determinación del impuesto diferido de acuerdo con el Boletín D-4, Tratamiento contable del Impuesto sobre la Renta, del Impuesto al Activo y de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades	56
Revelación suficiente derivada de la Ley de Concursos Mercantiles	57

4.1.3 Antecedente de la aplicación de la NIC 38 de Activos intangibles en México. Ante la importancia de los activos intangibles en las nuevas formas de hacer negocios en la actualidad, se consideró pertinente adecuar y actualizar el Boletín C-8 de Activos Intangibles la Comisión de Principios de contabilidad en las necesidades actuales de la empresa, dando origen a este Boletín.

C-8 DE ACTIVOS INTANGIBLES

BOLETIN C-8

Sus aspectos más relevantes son:

- ❖ El establecimiento de lineamientos y criterios específicos para el tratamiento contable de los costos de investigación y desarrollo concluyendo que sólo los costos de desarrollo pueden ser sujetos a capitalización.
- ❖ Los costos preoperativos identificados plenamente como de investigación (o en la fase de investigación de un proyecto) y que pudieran ser reconocidos como un activo intangible deben cumplir con los criterios para su capitalización cualquier otro costo preoperativo no está sujeto a capitalización.
- ❖ Las reglas de valuación se presentan con una secuencia lógica basada en el ciclo de vida del activo intangible, el reconocimiento de un gasto los desembolsos posteriores la valuación posterior al reconocimiento inicial. Con el propósito de ayudar a la comprensión y aplicación del Boletín, se anexa un diagrama esquemático.

Es importante señalar la insistencia de los organismos profesionales en identificar, reconocer y valorar en casos de adquisiciones de negocios el mayor número posible de conceptos de intangibles, a fin de disminuir en lo posible el residuo que se identifique como crédito mercantil.

Objetivo. El objetivo de este boletín es establecer los criterios para el reconocimiento de los activos intangibles así como su tratamiento a través de sus reglas particulares de valuación, revelación y presentación.

Alcance. Las disposiciones de este Boletín deben ser aplicadas a todas las entidades. Este boletín no incluye:

- ❖ El tratamiento del crédito mercantil en la parte cubierta por el boletín B-8 de *Estados financieros consolidados y combinados y valuación de inversiones permanentes en acciones*.
- ❖ Activos intangibles tratados por el *Boletín D-3 Obligaciones laborales*.
- ❖ Derechos y gastos de exploración y desarrollo y extracción de minerales, petróleo, gas natural, junto con recursos similares no renovables.

Definición de términos. Los siguientes términos son usados en este Boletín con los significados que se especifican:

Activos Intangibles. Son aquellos Identificables, sin sustancia física, utilizados para la producción o abastecimiento de bienes, prestación de servicios para propósitos administrativos, que generarán beneficios económicos futuros controlados por entidad. Existen dos características principales de los Activos Intangibles:

- ❖ Representan costos que se Incurren, derechos o privilegios que se adquieren con la Intención de que aporten beneficios específicos o las operaciones de la entidad durante periodos que se extienden más allá de aquél en que fueron Incurridos o adquiridos. Los beneficios que aportan son en el sentido de permitir que esas operaciones reduzcan costos o aumenten los Ingresos futuros.
- ❖ Los beneficios futuros que se esperan obtener se encuentran en el presente, frecuentemente representados en forma intangible mediante un bien d naturaleza Incorpórea o sea no tienen una estructura material ni aportan una contribución física a la producción u operación de la entidad. El hecho de que aparezcan de características físicas no impide que se les pueda considerar como activos legítimos. Su característica de activos se la da su significado económico más que su existencia material específica.

Crédito mercantil Es el activo intangible que proviene de la compra de un negocio y puede consistir en uno o más Intangibles, Identificados o no que no pueden ser valuados individualmente en forma confiable. Sus elementos pueden tener vidas útiles económicamente distintas: Ejemplos de éstos pueden ser: nuevos canales de distribución, sinergia de fuerzas de venta combinadas y un equipo administrativo superior. En vista de que estos elementos no pueden ser valuados en forma separada de manera confiable, son Contabilizados de manera colectiva como crédito mercantil o exceso del costo en la adquisición de activos netos de una entidad.

Investigación. Es una búsqueda original y planeada que tiene el propósito de adquirir nuevos conocimientos Científicos o técnicos, con le expectativa de que resulten útiles para desarrollar un nuevo producto o servicio, un nuevo proceso o

técnica que permita lograr una mejora significativa de un producto o proceso existente.

Desarrollo. Es la aplicación de los resultados encontrados en la investigación y/u otros conocimientos a un plan de diseño para la producción de materiales nuevos o sustancialmente mejorados, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios, previos al inicio de la producción o uso comercial. Incluye el diseño y la prueba de productos alternativos, de la construcción de prototipos y la operación de plantas piloto. No contiene las modificaciones rutinarias de los productos actuales, líneas de producción, procesos de fabricación y otras operaciones en marcha, aunque dichas modificaciones representen mejoras; tampoco incluye la investigación de mercados ni las actividades de prueba de los mismos.

Amortización. Es el monto del dinero o medios líquidos equivalentes pagados, o bien, el valor razonable de la contraprestación entregada para comprar un activo, en el momento de su adquisición o construcción por parte de la empresa.

Perdida por deterioro. Es el monto en que los beneficios económicos futuros de los Activos Intangibles son menores a su “valor neto en libros.”

Valor neto en libros. Es al saldo neto del activo después de deducir la amortización acumulada y, en su caso, ajustado a las pérdidas acumuladas por deterioro que es refieran al mismo.

Valor residual. Es el monto neto que la entidad esperara obtener de un activo al final de su vida útil, después de haber deducido los costos derivados de su enajenación o su disposición a pesos de la fecha en que el activo se empieza a amortizar.

Mercado observable. Es aquel en donde los intangibles, en forma separada, son comprados y vendidos a pesar de que esas operaciones no sean frecuentes. El precio e mercado puede observarse en esas operaciones de compra y venta, y ser utilizado para estimar el valor razonable de los activos Intangibles que sean similares.

Valor razonable (fair value). Es el monto por el cual puede ser intercambiado un activo entre un comprador y un vendedor adecuadamente informados, en una transacción de libre competencia.

Elementos de la definición de activo intangible y algunas consideraciones:

Los elementos distintivos en la definición de un activo Intangible son:

- ❖ Debe ser Identificable.

- ❖ Debe proporcionar beneficios económicos futuros fundadamente esperados.
- ❖ Debe tenerse control sobre dichos beneficios.

Si una partida no cumple con todos los elementos de la definición del párrafo anterior, los desembolsos para adquirirla o generarla deben ser reconocidos como un gasto cuando son incurridos.

Identificable. Un activo intangible puede ser fácilmente distinguido de los otros activos si se puede separar o si es posible identificar los beneficios económicos futuros que dicho activo generará a la entidad. Un activo es separable si la empresa puede rentar, vender, intercambiar o distribuir el beneficio económico futuro específico atribuible al activo, sin disponer de los beneficios económicos futuros que fluyen de otros activos utilizados en la misma actividad de obtención de ingresos.

En el caso de la adquisición de un activo Intangible junto con un grupo de activos, la transacción debe involucrar la transferencia de derechos legales que permitan a la empresa identificar el activo Intangible. Así se desarrolla, se crean derechos legales para la empresa. Por lo tanto, la naturaleza de esos derechos deben ayudar a la empresa a identificar el activo Intangible generado. Además, si un activo genera beneficios económicos futuros sólo en combinación con otros activos, el activo es identificable si la empresa puede diferenciar los beneficios económicos futuros que van a fluir de ese activo.

Beneficios económicos futuros. Los beneficios económicos futuros fundadamente esperados que fluyan de un activo intangible pueden estar incluidos en los Ingresos sobre la venta de los productos o servicios, ahorrados en costos u otros beneficios resultantes del uso del activo por la empresa.

Control. Una empresa controla un activo si se tiene el poder para obtener beneficios económicos futuros que fluyen del recurso y además puedan restringir el acceso de otros sobre dichos beneficios. La capacidad de una empresa para controlar los beneficios económicos futuros de un activo intangible normalmente proviene de derechos legales. En ausencia de derechos legales es más difícil demostrar el control; sin embargo el hacer cumplir los derechos legales no es la única condición para ejercer el control, dado que una empresa puede controlar el activo que genera los beneficios económicos futuros de alguna u otra forma.

Los conocimientos del mercado junto con los conocimientos técnicos deben dar origen a los beneficios económicos futuros. Una empresa controla esos beneficios económicos futuros si, por ejemplo, el conocimiento está protegido por ley así como por las restricciones a través de acuerdos o tratados comerciales, o bien por derechos legales sobre empleados para que mantengan la confidencialidad. La administración y el talento técnico no están comprendidos dentro de la definición de un activo Intangible, debido a que la empresa tiene control insuficiente sobre

los beneficios económicos futuros esperados que pudieran originar, excepto que estén protegidos por derechos legales para usarlos y para que ayuden a obtener beneficios económicos futuros esperados, además de cumplir con los otros elementos de la definición de un activo Intangible.

En ausencia de derechos legales cuando una entidad desarrolla una cartera de clientes, participación de mercado, relación con clientes, lealtad de clientes, entre otras, usualmente tiene el control insuficiente sobre los beneficios económicos futuros. Por lo tanto, será necesario evaluar y demostrar otra forma de control para cumplir con este elemento de la definición de activo intangible.

Algunas consideraciones. Algunos activos intangibles pueden estar contenidos, o contener, una esencia de naturaleza tangible, como es al caso de un disco compacto (haciendo referencia a programas Informáticos), de documentación legal (en el caso de una licencia o patente) o de una película. En el proceso de determinar si un activo, que incluye elementos tangibles e Intangibles, debe ser tratado según el Boletín C-6, inmuebles, maquinaria y equipo o como un activo Intangible, según el presente Boletín, se requiere efectuar al Juicio oportuno que permita evaluar cuál de los dos elementos tiene un peso más significativo. Por ejemplo, los programas Informáticos para una máquina controlada por computadora, que no puede funcionar sin un programa específico, son una parte integrante del equipo, y serán tratados como elementos del mismo. Esto también se aplica al sistema operativo de una computadora. Cuando los programas informáticos no constituyen parte integrante del equipo, serán tratados como activos intangibles.

Con frecuencia, las empresas emplean recursos, para la adquisición, desarrollo, mantenimiento o mejora de recursos Intangibles, tales como conocimiento científico o tecnológico, diseño e implementación de nuevos procesos o nuevos sistemas, licencias o concesiones, propiedad Intelectual, conocimientos comerciales o marcas (Incluyendo denominaciones comerciales y derechos editoriales). Otros ejemplos comunes de partidas que están comprendidas en esta amplia denominación son los programas Informáticos, las patentes, los derechos de autor, las películas, las listas de clientes, los derechos a recibir intereses hipotecarios, las licencias de pesca, las cuotas de importación, las franquicias, las relaciones con clientes o proveedores, la lealtad de los clientes, las cuotas de mercado y los derechos comerciales.

No todos los, activos descritos en el párrafo anterior cumplen con los elementos de la definición de activo intangible. Si una partida de las que están reguladas por este Boletín no cumpliera la definición de activo intangible o de las reglas de activos Intangibles generados, el importe derivado de su adquisición o de su generación interna se reconocerá como gasto del periodo en el que se incurra. No obstante, si esta partida ha sido adquirida dentro de una combinación de negocios, formará parte del crédito mercantil que se reconozca en el momento de la compra.

Reglas de valuación. Reconocimiento y valuación Inicial de un activo intangible. El reconocimiento de una partida como un activo intangible requiere que una empresa demuestre que la partida cumple con:

- ❖ La definición de un activo Intangible.
- ❖ La identificación y cuantificación de los beneficios económicos futuros usando supuestos razonables y sustentables que representen la mejor estimación de la administración del conjunto de condiciones económicas que existirían durante la vida útil del activo.
- ❖ Que la valuación Inicial sea a su costo, de acuerdo con el principio de valor histórico original que establece “Las transacciones que la contabilidad cuantifica se registran según las cantidades de efectivo que se afecten o su equivalente, o la estimación razonable que de ellas se haga al momento en que se consideren realizadas contablemente”. La estimación razonable se aplica a los activos adquiridos mediante donaciones, adjudicaciones o en alguna otra forma que no implique la entrega de efectivo o su equivalente.

Adquisición de una parte Independiente. Si un activo intangible es adquirido de un tercero en forma separada e independiente, el costo del activo intangible puede generalmente valuarse confiablemente. Esto es particularmente cierto cuando la contraprestación por la compra es en forma de efectivo u otros activos monetarios. El costo de un activo Intangible comprende su precio de compra, incluyendo derechos de Importación e Impuestos, así como cualquier desembolso directamente atribuible a la preparación del activo para el uso al que se destina. El desembolso directamente atribuible incluye, por ejemplo, honorarios profesionales por servicios legales. Cualquier descuento comercial y rebaja es deduce para llegar al costo.

Si un activo Intangible se adquiere a cambio de instrumentos de capital de la empresa que compra, el costo del activo equivaldrá al valor razonable de los instrumentos de capital emitido, siempre y cuando el valor del capital emitido no exceda el valor razonable del activo Intangible al momento de la transacción.

Adquisición de un activo intangible a través de la compra de un negocio. Si se adquieren activos intangibles en una compra de negocios, el costo de los mismos se debe determinar a su valor razonable, en la fecha en que tenga lugar la misma compra.

Es preciso utilizar el juicio para establecer si el valor razonable de un activo intangible adquirido en una compra de negocio puede ser determinado con suficiente confiabilidad como para reconocerlo por separado. Los precios de cotización, cuando existe un mercado observable, proporcionan la valuación más confiable para el valor razonable. El precio apropiado de mercado es el precio para el comprador. Si no estuvieran disponibles los precios para el comprador, puede estimarse el valor razonable a partir de los precios pagados en las últimas

transacciones realizadas en el mercado, siempre y cuando no haya habido un cambio significativo en las condiciones del mismo, entre la fecha de estas transacciones y la de estimación del valor razonable.

Si no existiera un mercado observable para el activo intangible, Su costo se deberá determinar considerando el resultado de las transacciones recientes realizadas sobre activos similares.

Ciertas entidades que están implicadas habitualmente en la compra y venta de determinados activos intangible han desarrollado técnicas para estimar de forma indirecta, sus valores razonables. Tales técnicas pueden ser utilizadas para la valuación inicial de un activo intangible adquirido dentro de una compra de negocios, siempre que su objetivo sea estimar el valor razonable, como ha sido definido en este Boletín. Entre estas sobresale el uso de descuento de los flujos futuros netos de efectivos esperados.

En la compra de un negocio:

❖ Una entidad que compra debe registrar los activos Intangibles que cumplan con los criterios de reconocimiento mencionados, aun si dichos activos intangibles no hubieran sido reconocidos en los Estados Financieros de la empresa adquirida.

❖ Si el costo (osea, el valor razonable) de un activo intangible adquirido como parte de una compra no puede ser valuado confiablemente, entonces dicho activo no es reconocido como un activo intangible separado, pero se incluyen en el crédito mercantil. El exceso del precio de compra de la empresa adquirida sobre la suma de los valores asignados a los activos adquiridos identificados, menos los pasivos asumidos, será reconocido como un activo comúnmente conocido como crédito mercantil o plusvalía en compra de un negocio. Los activos intangibles que no puedan ser valuados confiablemente serán incluidos en el monto registrado como crédito mercantil.

En algunos casos, la suma de los valores de los activos identificables adquiridos menos los pasivos asumidos puede exceder el precio de compra de la entidad adquirida. Si surge un exceso del valor en libros sobre el precio de compra en la adquisición de un negocio, y dentro de los activos identificables adquiridos existen activos Intangibles de los que no poseen un mercado observable, dichos activos intangibles deben ser reducidos hasta el monto del exceso del valor en libros sobre el precio de compra o hasta cero. En caso de quedar un exceso del valor sobre el precio compra de la entidad adquirida, se generaría un exceso del valor en libros sobre el costo de las acciones de subsidiarlas, cuyo tratamiento se indica en el Boletín B4.

Adquisición por medio de una concesión de gobierno sin costo. En algunos casos, un activo intangible puede ser adquirido sin costo alguno de parte del gobierno. Esto puede ocurrir cuando un gobierno transfiere o asigna a una empresa activos intangibles como derechos de aterrizaje

en aeropuertos, derechos de usufructo de vías de comunicaciones y transportes, licencias para operar estaciones de radio o televisión, licencias de importación o derechos para acceder a otros recursos restringidos a terceros.

Las concesiones gubernamentales, sin costo para la empresa, no deben ser reconocidas como un activo intangible y solo son sujetas a revelación. Los desembolsos relacionados con la obtención de las concesiones gubernamentales sin costo, que cumplan con los elementos necesarios, deben reconocerse como activos Intangibles.

Intercambio de activo. Un activo Intangible puede ser adquirido en un intercambio total o parcial por un activo Intangible, no similar o por cualquier otro activo. El precio de tal adquisición debe cuantificarse al precio neto de venta (valor razonable) del activo recibido, que es el equivalente al precio neto de venta del activo entregado ajustado por el monto de efectivo o equivalente a efectivo entregado o recibido. La diferencia entre el valor en libros del activo que se entrega y su precio neto de venta a la fecha del intercambio da como resultado una ganancia o pérdida en dicha transacción.

Un activo Intangible puede ser adquirido a cambio de un activo similar que tenga uso en la misma línea de negocios y que cuente con un valor razonable semejante. En este caso, debido a que el proceso de realización de las ganancias no ha sido completado, no debe reconocer utilidad o pérdida alguna en la transacción; consiguientemente el costo del nuevo activo es el valor en libros del activo entregado. Sin embargo, si existe evidencia de que el valor razonable del activo recibido menor al valor neto en libros del activo entregado, se pone de manifiesto una pérdida por deterioro en el activo entregado. En estas circunstancias se debe reconocer una pérdida por deterioro en el activo entregado, y el nuevo valor en libros después del deterioro se asigna al activo recibido.

Crédito mercantil generado Internamente. El crédito mercantil generado Internamente no debe reconocerse como un activo. En algunos casos, se incurre en desembolsos para generar beneficios económicos futuros, pero no dan como resultado la creación de un activo intangible que cumpla con los criterios de reconocimiento que señala este boletín. Dichos desembolsos se describen a menudo como una contribución al crédito mercantil generado Internamente. El crédito mercantil generado internamente no se reconoce como un activo porque no es un recurso identificable controlado por la empresa, cuyo costo puede ser valuado confiablemente.

Las diferencias entre el valor de mercado de la entidad y el valor en libros de sus activos netos, identificables en cualquier punto en el tiempo, pueden incluir una serie de factores que afectan su valor. Sin embargo, no pueden considerarse que tales diferencias represente el costo de los activos intangibles controlados por ella.

Activos Intangibles generados. Para evaluar si un activo Intangible generado califica para su reconocimiento como tal, se requiere:

- ❖ Distinguir la existencia del activo intangible identificable
- ❖ Delimitar el punto en el tiempo en el cual generara probables beneficios económicos futuros.
- ❖ Determinar el costo del activo contablemente. En algunos casos, el costo de generar un costo del activo intangible no puede distinguirse del costo de mantener o incrementar el valor generado internadamente de la empresa contra el de las operaciones primarias o normales de la misma.

Para determinar si el activo intangible generado cumple con los criterios para su reconocimiento una empresa debe clasificar la generación del activo dentro de:

- ❖ Fase de investigación
- ❖ Fase de desarrollo

Fase de investigación: los costos de investigación deben ser reconocidos como un gasto en el periodo en que son incurridos; esto se debe en que la naturaleza de la investigación que no hay certeza suficiente de realizaran beneficios económicos futuros; como el resultado de los desembolsos específicos durante la fase de investigación.

Algunos ejemplos de actividades típicamente incluidas en investigación son:

- ❖ Actividades dirigidas a obtener nuevos conocimientos
- ❖ La búsqueda, evaluación y selección final de aplicaciones de los hallazgos de la investigación u otro conocimiento
- ❖ La búsqueda alternativa para materiales, herramientas, productos, procesos, sistemas o servicios.
- ❖ La formulación, diseño, evaluación y selección final de posibles alternativas para materiales, herramientas, productos, procesos, sistemas o servicios nuevos o mejorados.

Costos de la fase de investigación. Los costos de investigación deben comprender todos los que sean directamente atribuibles a la actividad de investigación o que puedan ser asignados a dicha actividad sobre una base razonable.

Los costos de investigación incluyen:

- ❖ Los relacionados con el empleo del personal interno y externo dedicado a la actividad de investigación.

- ❖ Los costos de materiales consumidos y servicios recibidos en la actividad de investigación.
- ❖ El costo de los equipos e investigaciones que no tengan otro uso alternativo mas que la investigación específica a que están destinados (netos de su valor residual) y la depreciación de inmuebles maquinaria y equipo, al grado de que estos equipos sean utilizados para la actividad de investigación.
- ❖ Costos indirectos distintos a los costos administrativos en general, relacionados con la actividad de investigación (estos costos se basan sobre bases similares a las usadas para asignar costos por gastos indirectos por gastos diferentes a los inventarios).

Otros costos, como la amortización de patentes y licencias, al grado en que estas activos sean usados para la actividad de investigación.

Fase de desarrollo. Cuando es probable que los costos den origen a beneficios económicos futuros y dichos beneficios pueden ser cuantificados contablemente, entonces estos califican para su reconocimiento como activo. Por la naturaleza de las actividades en la fase de desarrollo, en la cual el proyecto esta mas avanzado que la fase de las actividades de investigación, la empresa puede en algunos casos, determinar la probabilidad de recibir beneficios económicos futuros. Estas actividades son dirigidas al desarrollo de conocimientos, en consecuencia, aunque den como consecuencia un activo con sustancia física (como por ejemplo, un prototipo, del cual no es económicamente factible su comercialización), el elemento físico del activo es secundario a su componente intangible.

Los costos de desarrollo o en la fase de desarrollo de un proyecto, se deben capitalizar si se cumplen los criterios para reconocimiento de activos identificados. Los costos de desarrollo de un proyecto específico inicialmente aplicados a los resultados, no deben ser registrados como un activo en un periodo posterior.

Los costos de desarrollo o en la fase de desarrollo de un proyecto, (ya sea producto o proceso), son un activo intangible cuando se cumplen todos los criterios siguientes:

- ❖ El producto o proceso esta claramente definido y el costo atribuible al producto o proceso puede ser identificado por separado, así como valuado confiablemente con base en beneficios económicos esperados.
- ❖ La factibilidad técnica de completar el producto o proceso de manera que este disponible para su uso o venta.
- ❖ La empresa tiene la intención y habilidad de producir y mercadear o usar el producto o proceso.

- ❖ La existencia de un mercado para el producto o proceso (asi ha de ser usado internamente y no vendido) o su utilidad para la empresa debe ser demostrada.

- ❖ Existen recursos adecuados o pueden demostrarse su disponibilidad para completar el producto o proceso.

La disponibilidad de los recursos para completar, usar y obtener los beneficios económicos futuros de un activo intangible pueden demostrarse, por ejemplo, por medio de un plan de negocios, mostrando los recursos técnicos, financieros y otros necesarios así como la capacidad de la empresa, par asegurar la obtención de dichos recursos.

Algunos ejemplos de actividades típicamente incluidas en el desarrollo son :

- ❖ El diseño, construcción así como prueba de modelos de preproducción y pruebas de prototipos y modelos.

- ❖ El diseño de herramientas, plantillas, moldes, troqueles y dados que implique nueva tecnología.

- ❖ El diseño, construcción y operación de una planta piloto que no sea de una escala económicamente factible para producción comercial.

- ❖ El diseño construcción y prueba de alternativas de herramientas, materiales, productos, procesos sistemas o servicios nuevos o mejorados.

Algunas actividades que no representan investigación o desarrollo y que se deben registrara como gastos del periodo son:

- ❖ El seguimiento de ingeniería en una fase inicial de la producción comercial.

- ❖ Control de calidad durante la producción comercial incluyendo las pruebas rutinarias de los productos.

- ❖ Reparación de fallas y conexión con problemas durante la producción comercial.

- ❖ Esfuerzos de rutina para afinar, enriquecer o, de algún modo mejorar la calidad de un producto existente.

- ❖ Adaptación de una capacidad existente a un requerimiento particular o a la necesidad de un cliente como parte de una actividad comercial continúa.

- ❖ Cambios de diseño por temporada u otros cambios periódicos a productos existentes.

- ❖ Diseño rutinario de herramientas, plantillas, moldes, y troqueles.

- ❖ Y otros mencionados en el punto anterior.

Las partidas tales como marcas, nombres de periódicos, títulos de publicaciones, listas de clientes y similares en sustancia, que hayan sido generadas por las

operaciones normales del negocio no deben ser reconocidas como activos intangibles.

Costos Preoperativos. Los costos preoperativos son los que se incurren durante la etapa del inicio de una compañía comerciales como de producción con el servicio, ya que dedica la mayoría de sus actividades a establecer un nuevo negocio. También es aplicable a empresas en la operación que adoptan un nuevo giro o emulación sustancial de capacidad antes de iniciar sus actividades en forma comercial.

“Actividades en forma comercial” se entiende que el producto o servicio se vende de manera constante en una calidad aceptada por los clientes y no para fines experimentales o a prueba, ni como desperdicio.

En la práctica se utilizan varios términos para referirse a los costos de preapertura, costos de arranque y costos de organización. Para propósitos de este boletín todos estos términos hacen referencia a los costos preoperativos. Los costos preoperativo identificados plenamente como de investigación (o en la fase de investigación de un proyecto) deben reconocerse a manera de un gasto del periodo. Los costos preoperativos que pudieran ser capitalizables deben cumplir los requisitos de la fase de desarrollo.

Reconocimiento de un Gasto. El desembolso en una partida intangible debe reconocerse como un gasto cuando se incurra en el a menos que:

- ❖ forme parte del costo de un activo intangible que cumple con los criterios de reconocimientos anteriormente señalados.
- ❖ La partida se ha adquirido en una compra de negocios y no pueda identificarse como un activo intangible.

Si esto es el caso dicho desembolso (incluido en el costo de la adquisición) debe formar parte del monto atribuido al crédito mercantil (deudor o acreedor), estados financieros consolidados y combinados y valuación de inversiones permanentes en acciones.

Gastos anteriores que no son reconocidos como un activo. La erogación de una partida intangible que fue inicialmente reconocida como un gasto no debe reconocerse como parte de un activo intangible en una fecha posterior.

Erogaciones posteriores a la erogación. El desembolso posterior en un activo intangible después de su compra o desarrollo debe reconocerse como un gasto causado cuando se incurra en el a menos que:

- ❖ Sea probable que esta erogación proporcione capacidad de generar beneficios económicos futuros en exceso de estándar de desempeño originalmente establecido.

- ❖ este desembolso puede atribuirse al activo.
- ❖ Los beneficios económicos futuros adicionales pueden valuarse confiablemente.
- ❖ Si se cumplen estas condiciones. La erogación posterior debe considerarse como parte del costo del activo intangible.

Vinculación posterior al reconocimiento inicial. Después del registro del costo inicial los elementos del activo intangible deben ser contabilizados a sus costos menos la amortización y las pérdidas acumuladas por deterioro de su valor que las hayan podido afectar.

En el caso de cambios del poder adquisitivo de la moneda, el valor del costo de los activos intangibles se atenderá a lo que al respecto establezca el boletín B-10, Reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera.

Amortización

Periodo de la amortización. La cantidad amortizable de un activo intangible debe amortizarse durante una base sistemática de su vida útil salvo que tenga vida indefinida. Existe la presunción de que los activos intangibles se amortizan en un periodo no mayor a 20 años, sin embargo, cuando se tenga evidencia de que la vida útil del activo intangible sea un periodo específico mayor de 20 años dicho periodo servirá como base de amortización.

Días a considerar para estimar la vida económicamente útil de un activo intangible

- ❖ el uso esperado del activo por parte de la empresa y si el activo puede ser usado eficientemente por otra administración.
- ❖ Los ciclos de vida típicos del producto para el activo, información pública disponible sobre estimaciones de vida útil para activos parecidos que tengan una utilización similar.
- ❖ Obsolescencia técnica, tecnológica o de otro tipo.
- ❖ La estabilidad de la industria en la que opera o vaya a operar el activo y cambios en la demanda en el mercado para los productos o servicios resultantes del mismo.
- ❖ acciones esperadas de los proveedores actuales o potenciales.
- ❖ El nivel de costo por mantenimiento requerido para obtener los beneficios económicos futuros esperados del activo y la capacidad de la entidad para mantener ese nivel.

- ❖ el periodo y control sobre el activo si estuviera limitado, así como los límites ya sea legales o de otro tipo, impuestos sobre el uso del elemento, tales como las fechas de caducidad de los arrendamientos relacionados con el.
- ❖ Que la vida útil del activo dependa de la vida útil de otros activos de la empresa.

Los activos intangibles considerados con una vida útil indefinida no se amortizan y su valor estará sujeto a las disposiciones contables sobre pruebas de deterioro. Si no hay factores legales regulatorios, contractuales, competitivos, económicos etc., que limiten la vida útil de un activo intangible, su vida útil debe ser considerada como indefinida.

Método de amortización. El método de amortización usado debe reflejar el patrón en que los beneficios económicos futuros del activo serán devengados por la empresa, si dicho factor no puede determinarse confiablemente debe usarse el método de línea recta, el cargo para cada periodo debe reconocerse como un gasto a menos de que otro boletín de la comisión de principios de contabilidad permita o requiera que se incluya en el valor en libros de otro activo. Por ejemplo, la amortización de activos intangibles usados en el proceso de producción, se incluye en el valor en libros como un gasto indirecto de fabricación según el boletín de inventarios.

El método de amortización utilizando un activo se selecciona como base en el patrón esperado beneficios económicos futuros y se aplica en forma consistente de periodo a periodo a menos que haya un cambio en el patrón esperado de los beneficios económicos futuros que se derivan de dicho activo.

Valor residual. Desde un punto de vista práctico, el valor residual se considera a menudo igual a cero. No obstante, no exige que se pueda estimar un valor residual a un activo intangible basándose en un mercado para dicho activo o según experiencias pasadas con activos similares.

La cantidad amortizable de un activo intangible se debe determinar después de deducir su valor residual: un valor residual distinto a cero implica que una empresa espera disponer del activo intangible al final de su vida útil. Revisión del periodo y método de amortización.

El periodo de amortización y el método de amortización deben revocarse periódicamente. Si la vida útil esperada del activo es diferente en forma significativa de las estimaciones previas, el periodo de amortización debe cambiarse de acuerdo a la nueva situación. Si se ha presentado un cambio importante en el patrón esperado de beneficios económicos futuros del activo, el método de amortización debe cambiarse para reflejar el nuevo patrón. Dichos cambios deben contabilizarse como un cambio en estimación contable de acuerdo con lo establecido en el Boletín A-7, Comparabilidad, ajustando el cargo por amortización para el periodo actual y futuros.

Durante la vida de un activo intangible puede ocurrir que la estimación de su vida económicamente útil cambie. Por ejemplo, la vida útil puede alargarse por los desembolsos posteriores que mejoran la condición del activo más allá del estándar de desempeño originalmente evaluado, o bien, en el caso de que un activo con vida útil indefinida cambie a una vida definida por cambios en los factores que lo justificaban i viceversa. El conocimiento de un indicio de deterioro puede indicar que el periodo de amortización necesita cambiarse.

Posibilidad de recuperación del valor en libros –Pérdidas por deterioro del valor.

Además de seguir los procedimientos consignados en el boletín C-15, Deterioro en el valor de activos de larga duración y su disposición, para precisar la existencia de pérdidas por deterioro en el valor de activos la entidad, al final de cada periodo contable, incluso si haber indicaciones de pérdidas por deterioro del valor, debe estimar el valor recuperable de los activos intangibles que:

- ❖ No estén todavía disponibles para su uso
- ❖ Que estén en uso y su periodo de amortización exceda de veinte años desde la fecha en que estuvieron disponibles para su uso.
- ❖ Que estén en uso, tengan una vida útil indefinida y no se sujeten al proceso de amortización.

El valor recuperable se debe determinar utilizando las reglas contenidas en el boletín arriba indicado procediendo, en consecuencia, a registrar las pérdidas detectadas por deterioro en el valor de los activos intangibles en la forma citada en ese documento.

Reglas de presentación y revelación. Los activos intangibles deben presentarse: En el balance general como activos no circulantes, deducida su amortización acumulada. En el estudio de resultados se incluirá el cargo por amortización como gasto de operación del negocio. Se debe revelar en los estados financieros o en sus notas, por cada clase de activos intangibles y distinguiendo entre los generados y los demás, la siguiente información:

- ❖ Las vidas útiles o los porcentajes de amortización utilizados
- ❖ Los métodos de amortización utilizados
- ❖ Una conciliación de los valores en libros al inicio y al final del periodo que muestre:
 - ❖ El costo y su amortización acumulada
 - ❖ Lo incrementos, con indicación de los que procedan de desarrollos internos o de compras de empresas.
 - ❖ Las enajenaciones y bajas de activos intangibles
 - ❖ Las pérdidas por deterioro del valor reconocidas a lo largo del periodo en el estado de resultados, si las hubiere, siguiendo el Boletín relativo.
 - ❖ Los activos intangibles no sujetos a amortización

- ❖ Otros cambios habidos en el valor en libros durante el periodo

No es obligatorio revelar esta información en forma comparativa con periodos anteriores. La empresa también debe revelar la naturaleza y efecto de los cambios que sean de importancia en el periodo, o bien, el impacto significativo que se espera que tengan en periodos posteriores. Estas revelaciones se harán siguiendo las reglas contenidas en el Boletín A-7, las cuales pueden ser necesarias por motivo de cambios en:

- ❖ Periodo de amortización
- ❖ El método de amortización
- ❖ Los valores residuales

Asimismo, las notas de los estados financieros de una entidad deben revelar la siguiente información:

En caso de existir algún activo con un periodo de amortización superior a los veinte años, las razones por las que se decidió tomar el periodo más largo a partir de la fecha en que está disponible para su uso. Al informar sobre estas razones, se deben incluir los factores que han jugado un papel importante en la fijación de la vida útil del activo (ver lista de factores incluida en párrafo 77).

Descripción y razones que justifiquen la consideración de activos intangibles con vida indefinida.

Una descripción, incluyendo valor en libros y plazo restante de amortización, de cualquier activo intangible que sea significativo dentro de los estados financieros tomados en su conjunto. Para aquellos activos adquiridos mediante una concesión del gobierno sin costo, se revelará su existencia, los aspectos relevantes de la concesión y los beneficios que otorga, así como las obligaciones que conlleva. La existencia y el valor en libros de aquellos intangibles, cuya titularidad tiene alguna restricción, así como los valores contables de los activos intangibles que sirven como garantía de deudas. El monto de los compromisos, si existieran, para la compra de activos intangibles. El importe incurrido en gastos de investigación y desarrollo del periodo reconocido en el estado de resultados.

Otra Información.

Se recomienda, más no se exige, que la entidades incluyan la siguiente información adicional:

- ❖ Una descripción de los activos intangibles completamente amortizados que todavía se tiene en uso.
- ❖ Una breve descripción de los activos intangibles que, aún estando controlados por la entidad no se reconocen como tales por no cumplir con los criterios fijados en este Boletín o porque fueron adquiridos o generados antes de que entrara éste en vigor.

Vigencia y disposiciones que deroga. Las disposiciones contenidas en este boletín son obligatorias para los estados financieros de los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2003. Sin embargo, se recomienda su aplicación anticipada. El presente boletín deja sin efecto al Boletín C-8, Intangibles, publicado en abril de 1976.

Transitorios. Los costos incurridos a partir de la fecha en que se aplique este Boletín, relacionados con proyectos que no se habían concluido y que califican para su capitalización, deben reconocerse como un activo intangible. Los costos incurridos antes de la adopción de este Boletín, relacionados con dichos proyectos que no fueron capitalizados, no deben reclasificarse como un activo intangible. El saldo no amortizado de los costos preoperativos que, conforme al Boletín anterior eran capitalizados, debe seguirse amortizando de acuerdo con los lineamientos previamente establecidos en dicho Boletín, revelando el saldo no amortizado en notas a los estados financieros. Dicho saldo debe sujetarse a la reglamentación sobre deterioro mencionada en los párrafos 85 al 89.

Ejemplos de reconocimiento de algunos intangibles. Enseguida se incluyen algunos ejemplos de activos intangibles y cómo deben ser contabilizados de acuerdo con las estipulaciones de este boletín. En cada ejemplo, los factores económicos y competitivos que pueden limitar la vida económicamente útil a un periodo menor que su vida legal, se consideraron para determinar el periodo estimado de flujos futuros de efectivo (ver párrafo 77)

DESCRIPCIÓN DEL ACTIVO INTANGIBLE	RECONOCIMIENTO
El conocimiento técnico, tal como el de ingeniería de planta o investigación científica, cuyos valores razonables no son cuantificables en forma confiable en la compra de un negocio	Se registra y amortiza como parte del crédito mercantil
En la compra de un negocio se incluye una lista de clientes de una empresa de mercadeo directo por correo, que se espera genere flujos futuros de efectivo por siete años. Dado que hay un mercado observable para esta lista, la empresa no tiene planes de vender el activo	Este activo se amortiza en siete años de vida económicamente útil
Una patente expira en quince años y se espera que sea una fuente de ingresos y flujo de efectivo por cuando menos esos años	Se amortiza en quince años de vida económicamente útil
Una marca registrada adquirida en la compra de un negocio tiene una vida remanente de 12 años y es renovable	Este activo se amortiza sobre una vida económicamente útil de treinta y cinco años.

<p>por un lapso indefinido a un costo que se espera sea muy bajo. El nombre protege a una marca de producto, líder en consumo, que ha estado a la cabeza la participación del mercado por los últimos ocho años. Un análisis de estudios de los ciclos de vida del producto, mercado, competencia, tendencias ambientales y oportunidades de ampliación de la marca indica que generará ingresos y flujos de efectivo por treinta y cinco años más.</p>	
<p>Una exclusiva adquirida, otorga derechos para generar fuerza hidroeléctrica por sesenta años. Los costos de generar fuerza hidroeléctricamente son mucho menores que los de obtenerla mediante fuerzas alternas. Se espera que haya una demanda importante para fuerza eléctrica en el área geográfica que rodea la planta hidroeléctrica por lo menos de sesenta años</p>	<p>Este activo se amortiza en sesenta años de vida económicamente útil</p>
<p>Una licencia de transmisión por radio, por la que se pagó una fuerte suma expira en cinco años, pero puede ser renovada indefinidamente por poco costo. El adquirente intenta renovar la licencia en forma indefinida y hay evidencia que respalda su habilidad para hacerlo, Los flujos de efectivo relativos a esta licencia se espera que continúen indefinidamente.</p>	<p>No se amortiza el activo intangible hasta que se conozca su vida útil definida. Anualmente se harán pruebas sobre la existencia de indicios de deterioro al valor del intangible.</p>

Fuente: Elaborada por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Principios de Contabilidad generalmente aceptados. México IMCP 1999.

Reconocimiento de software desarrollado o adquirido para uso interno. A continuación se dan algunos ejemplos sobre la contabilización de software desarrollado o adquirido para uso interno, de acuerdo a estipulaciones de este Boletín.

SITUACIONES QUE PUEDEN ORIGINAR POSIBLES ACTIVOS INTANGIBLES	RECONOCIMIENTO
Una empresa va a desarrollar	Las cantidades incurridas en esta

software para uso interno e incurre en desembolsos en la fase preliminar del proyecto donde formula conceptualmente las alternativas, las evalúa, determina la existencia de tecnología necesaria y hace una selección final de dicha tecnología	fase se cargan a gastos del periodo, pues son relacionadas a una etapa preliminar al desarrollo de un proyecto
Conversión de la información anterior para poder ser utilizada en un nuevo sistema	Las cantidades incurridas en este proceso se cargan a gastos del periodo
Después de completar la fase preliminar mencionada en el ejemplo anterior, y para el proyecto de desarrollar un software para uso administrativo interno, la administración autoriza que se pase a la etapa de desarrollo, donde la empresa incurre en desembolsos por el diseño, incluyendo configuración e interfases de software, codificación de la instalación en su hardware; hace pruebas, incluyendo la etapa paralela de procesamiento de la información. Se espera que esta tecnología genere beneficios en los próximos cuatro años, dada la historia de rápidos cambios en la tecnología	Estos montos se capitalizan como costos de desarrollo y se amortizan en un periodo de cuatro años.
La empresa ya tiene implementado el software desarrollado internamente o adquirido, e incurre en desembolsos al entrenar personal para que lo pueda operar	Estos montos se cargan a resultados del periodo en que se incurren, pues representan gastos de capacitación que deben formar parte de la operación del negocio
La empresa paga mantenimiento de software	Estos montos se cargan a resultados del periodo en que se incurren, pues se consideran parte de la operación del negocio.

Fuente: Elaborada por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Principios de Contabilidad generalmente aceptados. México IMCP 1999.

Esta Norma Internacional de Contabilidad fue aprobada, por el Consejo del IASC, en julio de 1998, y tiene vigencia para los estados financieros que cubran periodos contables cuyo comienzo sea en o después del 1 de julio de 1999. Se aconseja aplicarla con anterioridad a esa fecha. Si una empresa aplica esta Norma para los

estados financieros anuales que cubran periodos cuyo comienzo sea anterior al 1 de julio de 1999, deberá:

- ❖ revelar este hecho, y
 - ❖ adoptar simultáneamente la NIC 22 (revisada en 1998), Combinaciones de Negocios, y la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos.
-
- ❖ la NIC 4, Contabilización de la Depreciación, con respecto a la amortización (depreciación) de los activos intangibles, y
 - ❖ la NIC 9, Costos de Investigación y Desarrollo.

Introducción. 1. Esta Norma (NIC 38) prescribe la contabilización y la información financiera a suministrar en el caso de los activos intangibles, siempre que no estén tratados específicamente por otra Norma Internacional de Contabilidad. La NIC 38 no es de aplicación a los activos financieros, a las concesiones sobre minas y yacimientos, así como a los gastos de operación, desarrollo y extracción de minerales, petróleo, gas natural y otros recursos naturales no renovables, ni tampoco a los activos intangibles que surgen en las compañías de seguro por causa de las pólizas mantenidas con los asegurados. La NIC 38 se aplica, entre otras partidas, a los desembolsos realizados en publicidad, formación del personal, puesta en marcha de la actividad y a los producidos por las actividades de investigación y desarrollo.

2. Un activo intangible es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física, que se tiene para ser utilizado en la producción o suministro de bienes y servicios, para ser arrendado a terceros o para funciones relacionadas con la administración de la entidad. Un activo es un recurso:

- ❖ controlado por la empresa como resultado de sucesos pasados, y
- ❖ del que se espera obtener, en el futuro, beneficios económicos para la entidad.

3. La NIC 38 exige que la empresa reconozca en sus estados financieros el activo intangible (al costo) si, y sólo si:

- ❖ es probable que los beneficios económicos futuros, que se han atribuido al mismo, lleguen a la empresa, y
 - ❖ el costo del activo puede ser medido de forma fiable.
- Estos requisitos son de aplicación tanto en el caso de que el activo intangible haya sido adquirido a terceros, como en el caso de que se haya generado internamente. En la NIC 38 se incluyen algunos criterios adicionales para proceder al reconocimiento de activos intangibles generados internamente por la empresa.

4. La NIC 38 especifica que, cuando se han generado internamente, las marcas, cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, listas de clientes u otras partidas similares en esencia, no deben ser reconocidas en

ningún caso como activos. Este mismo tratamiento debe aplicarse a la plusvalía generada internamente.

5. Si una partida intangible no cumple con la definición ni con los criterios para su reconocimiento como activo intangible, la NIC 38 exige que el desembolso realizado en la misma se reconozca como un gasto del periodo en el que se ha incurrido. No obstante, si la partida ha sido adquirida en una combinación de negocios, que se trata contablemente como una adquisición, tal desembolso (incluido en el costo de adquisición) debe formar parte del importe atribuido a la plusvalía comprada, positivo o negativo, en el momento de realizar la adquisición correspondiente.

6. La NIC 38 exige que todos los costos de investigación sean reconocidos como gastos en el periodo en el que se han incurrido. Ejemplos de otros desembolsos que tampoco dan lugar a activos intangibles, que puedan ser reconocidos como activos en los estados financieros, son los siguientes:

- ❖ desembolsos correspondientes al establecimiento de una empresa o al comienzo de una determinada actividad (gastos de puesta en marcha);
- ❖ desembolsos por formación del personal;
- ❖ desembolsos de publicidad o promoción, y
- ❖ desembolsos por reorganización o reubicación de la totalidad o de una parte de la empresa.

Los desembolsos correspondientes a tales partidas se llevarán al estado de resultados del periodo en que se produzcan.

7. La NIC 38 exige que los desembolsos, posteriores a la adquisición o producción de un determinado activo intangible, sean reconocidos como gastos en el estado de resultados del periodo, salvo que:

- ❖ sea probable que tales gastos permitan al activo generar beneficios económicos, en el futuro, adicionales a los inicialmente previstos para el rendimiento normal del mismo, y
- ❖ tales gastos puedan ser medidos y atribuidos al activo de forma fiable.
- ❖ Cuando se cumplan esas dos condiciones, el desembolso posterior a la compra puede ser añadido como mayor costo al valor en libros del activo intangible.

8. Cuando el desembolso correspondiente a una partida de carácter intangible haya sido reconocido como gasto, por la empresa, en los estados financieros correspondientes a un periodo o un periodo intermedio, la NIC 38 prohíbe el posterior reconocimiento de estas cantidades como parte del costo de un activo intangible.

9. Tras el reconocimiento inicial, la NIC 38 exige que los activos intangibles sean medidos utilizando uno de los dos siguientes tratamientos:

- ❖ Tratamiento por punto de referencia: costo menos amortización acumulada y cualquier deterioro acumulado del valor del activo, o bien

- ❖ Tratamiento alternativo permitido: valor revaluado menos la amortización acumulada, practicada con posterioridad, y cualquier deterioro del valor del activo posterior a la reevaluación. El valor revaluado debe ser igual al valor razonable correspondiente al activo. No obstante, este segundo tratamiento se permite si, y sólo si, el citado valor razonable puede ser determinado con referencia a un mercado activo existente para el activo intangible. Además, una vez que la empresa haya escogido este tratamiento, la NIC 38 exige que las revaluaciones se hagan con la suficiente periodicidad, como para que el valor en libros del activo intangible no difiera, de forma significativa, del importe que se podría determinar utilizando el valor razonable existente en la fecha de cierre del periodo. La NIC 38 también especifica cómo deben ser revaluados los activos intangibles y si el incremento o decremento, debidos a la revaluación, deben ser reconocidos en el estado de resultados o directamente en el patrimonio neto.

10. La NIC 38 exige que todos los activos intangibles sean amortizados, sobre una base sistemática, a lo largo de un periodo de tiempo que represente la mejor estimación de su vida útil. Existe una presunción, que puede ser rechazada en ciertos casos justificados, de que la vida útil de un activo intangible no puede exceder de veinte años, contados desde el momento en que el elemento está disponible para ser utilizado. La NIC 38 no permite asignar a ningún activo intangible una vida útil ilimitada. El proceso de amortización debe comenzar cuando el activo esté disponible para ser utilizado.

11. En casos muy raros, puede existir una evidencia convincente de que la vida útil de un determinado activo intangible puede superar el periodo de veinte años. En tales casos, la NIC 38 exige que la empresa:

- ❖ amortice el activo intangible a lo largo del periodo que represente la mejor estimación de su vida útil;

- ❖ proceda a estimar el importe recuperable del activo intangible, al menos, anualmente, con el fin de identificar si se ha producido una pérdida por deterioro en su valor, y

- ❖ revele, en las notas a los estados financieros, las razones por las que la presunción de que la vida útil de un activo intangible no debe superar los veinte años, ha sido rechazada, indicando los factores que se han tenido en cuenta para determinar la vida útil del activo cuya duración es superior.

12. La NIC 38 exige que el método de amortización utilizado refleje el patrón de consumo, por parte de la empresa, de los beneficios económicos derivados del activo. Si este patrón no pudiera ser determinado de forma fiable, deberá adoptarse el método lineal de amortización. El importe de amortización calculado debe ser reconocido como gasto del periodo, a menos que otra Norma Internacional de Contabilidad permita, o bien exija, que tal importe se incluya en el valor en libros de otro activo.

13. La NIC 38 obliga a suponer que el valor residual de un activo intangible es nulo, a menos que:

- ❖ exista un compromiso, por parte de un tercero, para comprar el activo al final de su vida útil; o bien que
- ❖ haya un mercado activo para la clase de activo intangible en cuestión, y sea probable que tal mercado subsista al final de la vida del mismo.

14. Para valorar si un determinado activo intangible ha sufrido un deterioro del valor, la empresa aplicará la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos. Por otra parte, la NIC 38 exige que la empresa proceda a estimar, con una periodicidad mínima anual, el importe recuperable de cada uno de los activos intangibles que no estén disponibles para su utilización.

15. La NIC 38 estará en vigencia para los periodos contables cuyo comienzo sea en o después del 1 de julio de 1999. Se aconseja a las empresas la aplicación de la Norma con anterioridad a esa fecha.

16. Para contemplar la primera aplicación de la NIC 38, se incluyen ciertas disposiciones transitorias, que exigen una aplicación retrospectiva en los siguientes casos:

- ❖ siempre que sea necesario eliminar una partida que no cumpla las condiciones para su reconocimiento como activo intangible, según la NIC 38, o bien
- ❖ si la medición dada anteriormente a la partida contradice los principios establecidos en la NIC 38 (por ejemplo, si el activo intangible no ha sido objeto de amortización en el pasado, o si ha sido objeto de revaluación sin referencia alguna a un mercado activo).

En los demás casos, se exige la aplicación prospectiva de los requisitos de reconocimiento y amortización de los activos intangibles (por ejemplo, la NIC 38 prohíbe el reconocimiento de activos intangibles generados internamente, que no hayan sido reconocidos con anterioridad al momento de la entrada en vigencia) o se permite esta aplicación a partir de la entrada en vigencia (por ejemplo, la NIC 38 aconseja el reconocimiento de los activos intangibles adquiridos mediante una combinación de negocios, que se haya contabilizado como una adquisición, si no se ha procedido a su reconocimiento con anterioridad).

La parte normativa de este Pronunciamiento, que aparece en letra cursiva negra, debe ser entendida en el contexto de las explicaciones y guías relativas a su aplicación, así como en consonancia con el Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad. No se pretende que las Normas Internacionales de Contabilidad sean de aplicación en el caso de partidas no significativas (véase el párrafo 12 del Prólogo).

Objetivo. El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los activos intangibles, que no estén contemplados específicamente en otra Norma Internacional de Contabilidad. Esta Norma exige que las empresas procedan a reconocer un activo intangible si, y sólo si, se cumplen ciertos criterios. La Norma también especifica cómo determinar el valor en libros de los activos intangibles, y exige que se revelen ciertas informaciones complementarias, en las notas a los estados financieros, que hagan referencia a estos elementos.

Alcance. 1. Esta Norma debe ser aplicada por todas las empresas, al proceder a contabilizar activos intangibles, excepto en los siguientes casos:

- ❖ los activos intangibles que estén tratados en otras Normas Internacionales de Contabilidad;
- ❖ activos financieros, según se han definido en la NIC 32, Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar;
- ❖ las concesiones sobre minas y yacimientos, así como los gastos de exploración, desarrollo y extracción de minerales, petróleo, gas natural y otros recursos naturales no renovables; y
- ❖ aquellos activos intangibles que aparecen en las compañías de seguro, derivados de las pólizas de los asegurados.

2. En el caso de que otra Norma Internacional de Contabilidad se ocupe de una clase específica de activo intangible, la empresa aplicará esa Norma en lugar de la presente. Como ejemplos de lo anterior, esta Norma no es aplicable a:

- ❖ Los activos intangibles mantenidos por la empresa para su venta en el curso ordinario de sus actividades (véase al respecto la NIC 2, Inventarios, así como la NIC 11, Contratos de Construcción);
- ❖ Activos por impuestos diferidos (véase al respecto la NIC 12, Impuesto sobre las Ganancias);
- ❖ Arrendamientos que caigan dentro de las reglas establecidas en la NIC 17, Arrendamientos;
- ❖ Activos que tengan relación con las prestaciones a suministrar a los empleados, por sus beneficios a largo plazo (véase la NIC 19, Beneficios a los Empleados);
- ❖ Plusvalía comprada surgida de las combinaciones de negocios (véase la NIC 22, Combinaciones de Negocios);
- ❖ Los activos financieros, según se han definido en la NIC 32, Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar. El reconocimiento y medición de algunos activos financieros se puede encontrar en las siguientes Normas: NIC 25, Contabilización de las Inversiones; NIC 27, Estados Financieros Consolidados y Contabilización de Inversiones en Subsidiarias; NIC 28, Contabilización de Inversiones en Empresas Asociadas, NIC 31, Información Financiera de los Intereses en Negocios Conjuntos y NIC 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición.

3. Algunos activos intangibles pueden estar contenidos en, o contener, una esencia de naturaleza tangible, como es el caso de un disco compacto (en el caso de programas informáticos), de documentación legal (en el caso de una licencia o patente) o de una película. En el proceso de determinar si un activo, que incluye elementos tangibles e intangibles, debe ser tratado según la NIC 16, Propiedades, Planta y Equipo, o como un activo intangible, según la presente Norma, se requiere efectuar el juicio oportuno, que permita evaluar cuál de los dos elementos tiene un peso más significativo. Por ejemplo, los programas informáticos para una máquina herramienta controlada por computadora, que no puede funcionar sin un programa específico, son una parte integrante del equipo, y serán tratados como elementos de las propiedades, planta y equipo. Lo mismo se aplica al sistema operativo de una computadora. Cuando los programas informáticos no constituyan parte integrante del equipo, serán tratados como activos intangibles.

4. Esta Norma es de aplicación, entre otros elementos, a los desembolsos por gastos de publicidad, a los de formación del personal, a los de puesta en marcha de la actividad, o de la empresa, y a los correspondientes a las actividades de investigación y desarrollo. Las actividades de investigación y desarrollo están orientadas al desarrollo de nuevos conocimientos. Por tanto, aunque de este tipo de actividades puede derivarse un activo con apariencia física (por ejemplo, un prototipo), la sustancia tangible del elemento es de importancia secundaria con respecto a sus componentes intangibles, que vienen constituidos por el conocimiento incorporado al activo en cuestión.

5. En el caso de un arrendamiento financiero, el activo subyacente puede ser tangible o intangible. Después de haber efectuado el reconocimiento inicial en las cuentas, el arrendatario se enfrentará con un activo intangible, mantenido bajo la forma de un arrendamiento financiero, al que pudiera ser de aplicación la normativa de este Pronunciamiento. Los derechos de concesión o licencia, para productos tales como películas, grabaciones en vídeo, obras de teatro, manuscritos, patentes y derechos reprográficos, están excluidos del alcance de la NIC 17, Arrendamientos, pero caen dentro del contenido de la presente.

6. Las exclusiones del alcance de una Norma Internacional de Contabilidad pueden producirse cuando, en el caso de ciertas actividades u operaciones, éstas sean de una naturaleza tan especializada que puedan dar lugar a problemas contables, siendo entonces preciso un tratamiento diferente. Tal es el caso de los desembolsos por exploración, desarrollo o extracción de petróleo, gas y otros depósitos minerales, en las industrias extractivas, así como de los contratos entre las compañías de seguros y los tomadores de las pólizas de seguro. Por tanto, esta Norma no es de aplicación a los desembolsos realizados en tales actividades. No obstante, esta Norma será de aplicación a otros activos intangibles (como los programas informáticos) y otros tipos de desembolsos (como por ejemplo los de inicio de la actividad), que se pueden presentar en las empresas dedicadas a la extracción o en las compañías de seguro.

Definiciones. 7. Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:

Un activo intangible es un 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 relacionadas con la administración de la entidad. Un activo es todo recurso:

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

Son activos monetarios tanto el dinero en efectivo como otros activos, por los que se van a recibir unas cantidades fijas o perfectamente determinables de dinero.

Investigación es todo aquel estudio original y planificado, emprendido con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.

Desarrollo es la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico, a un plan o diseño en particular para la producción de materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos, o sustancialmente mejorados, antes del comienzo de su producción o uso comercial.

Amortización es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo intangible entre los años de su vida útil estimada.

Importe depreciable de un activo sometido a depreciación es su costo histórico o la cantidad que lo sustituya en los estados financieros, una vez se ha deducido el valor residual.

Vida útil es:

- ❖ el periodo durante el cual se espera utilizar el activo amortizable por parte de la empresa, o bien
- ❖ el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad.

Costo histórico es el importe de dinero o medios líquidos equivalentes pagados, o bien el valor razonable de la contraprestación entregada para comprar un activo, en el momento de su adquisición o construcción por parte de la empresa.

Valor residual es el importe neto que la empresa espera obtener de un activo al final de su vida útil, después de haber deducido los eventuales costos derivados de la desapropiación.

Valor razonable es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo entre un comprador y un vendedor adecuadamente informados, en una transacción libre.

Un mercado activo es un mercado en el que se dan todas las condiciones siguientes:

- ❖ los bienes o servicios intercambiados en el mercado son homogéneos;
- ❖ se pueden encontrar en todo momento compradores o vendedores para un determinado bien o servicio, y
- ❖ los precios están disponibles para el público.

La pérdida por deterioro es el importe en que excede, al importe recuperable de un activo, su valor en libros.

Valor en libros es el importe por el que se incluye un activo en el balance de situación general, después de deducir la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro acumuladas, que se refieran al mismo.

Activos intangibles. 8. Con frecuencia, las empresas emplean recursos, o incurren en pasivos, por la adquisición, desarrollo, mantenimiento o mejora de recursos intangibles tales como conocimiento científico o tecnológico, diseño e implementación de nuevos procesos o nuevos sistemas, licencias o concesiones, propiedad intelectual, conocimientos comerciales o marcas (incluyendo denominaciones comerciales y derechos editoriales). Otros ejemplos comunes de partidas que están comprendidas en esta amplia denominación son los programas informáticos, las patentes, los derechos de autor, las películas, las listas de clientes, los derechos a recibir intereses hipotecarios, las licencias de pesca, las cuotas de importación, las franquicias, las relaciones con clientes o suministradores, la lealtad de los clientes, las cuotas de mercado y los derechos comerciales.

9. No todos los activos descritos en el párrafo 8 cumplen los elementos de la definición de activo intangible, esto es, identificabilidad, control sobre el recurso en cuestión y existencia de beneficios económicos futuros. Si una partida, de las que están reguladas por esta Norma, no cumpliera la definición de activo intangible, el importe derivado de su adquisición o de su generación interna, por parte de la empresa, se reconocerá como gasto del periodo en el que se ha producido. No obstante, si la partida en cuestión ha sido adquirida dentro de una combinación de negocios, tratada contablemente como una adquisición, formará parte de la plusvalía comprada que se reconozca en el momento de la compra (véase el párrafo 56).

Identificabilidad. 10. La definición dada para un activo intangible exige que el mismo sea perfectamente identificable, con el fin de poderlo distinguir claramente de la plusvalía comprada. La plusvalía comprada, surgida en una combinación de negocios que se trata contablemente como una adquisición, representa

contablemente un pago hecho por la empresa adquirente, anticipando beneficios económicos futuros. Estos beneficios económicos futuros pueden tener su origen en la sinergia que se produzca entre los activos identificables adquiridos, o bien proceder de activos que, por separado, no cumplan las condiciones para su reconocimiento como tales en los estados financieros, pero por los que la empresa adquirente está dispuesta a pagar dinero cuando realiza la adquisición.

11. Un activo intangible puede ser identificado claramente como diferente a la plusvalía comprada, si tal elemento es separable. 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.

12. La separabilidad no es una condición necesaria para la identificabilidad, puesto que la empresa puede ser capaz de identificar un activo de distintas formas. Por ejemplo, si un determinado activo intangible se adquiere conjuntamente con otros activos, la transacción puede suponer la transferencia de derechos legales, que permitan a la empresa identificar el activo intangible 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 intangible 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. 13. Una empresa controlará un determinado activo siempre que tenga 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 tales beneficios. La capacidad que la empresa tiene para controlar los beneficios económicos futuros, en el caso de elementos tales como propiedades, planta y equipo, tiene su justificación, normalmente, en derechos de tipo legal que son exigibles ante la justicia. En ausencia de tales derechos de tipo legal, será más difícil demostrar que existe control. No obstante, la exigibilidad legal de un derecho sobre el elemento no es una condición necesaria para la existencia de control, puesto que la empresa puede muy bien ejercer el control, sobre los citados beneficios económicos, de alguna otra manera.

14. Los conocimientos técnicos y de mercado pueden dar lugar a beneficios económicos futuros. La empresa controlará tales beneficios si, por ejemplo, tiene protegidos tales conocimientos por derechos legales tales como la propiedad intelectual, la restricción de los acuerdos comerciales (si están permitidos), o bien por una obligación legal de los empleados que deban mantener la confidencialidad.

15. Una empresa puede poseer un equipo de personas capaces, de manera que pueda identificar posibilidades de mejorar su nivel de competencia mediante la 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, normalmente 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 intangible. Por razones similares, es improbable que las habilidades técnicas o gerenciales, de carácter específico, cumplan con la definición de activo intangible, a menos que estén protegidas por derechos legales para ser utilizadas y alcanzar los beneficios económicos que se espera de ellas, y además cumplan las demás condiciones de la definición de activo intangible.

16. 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 intangible.

Beneficios económicos futuros. 17. Entre los beneficios económicos futuros que pueden proceder de un activo intangible se incluyen los ingresos procedentes de la venta de productos o servicios, los ahorros de costo 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 costos de producción futuros, en lugar de aumentar los ingresos futuros.

Reconocimiento y medición iniciales de un activo intangible. 18. El reconocimiento de una partida como activo intangible exige, para la empresa, demostrar que el elemento en cuestión cumple tanto:

- ❖ la definición de activo intangible (véanse los párrafos 7 a 17), como
- ❖ los criterios para su reconocimiento establecidos en esta Norma (véanse los párrafos 19 a 55).

19. Un activo intangible 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 costo del activo puede ser medido de forma fiable.

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

21. 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.

22. La medición inicial de un activo intangible debe hacerse por su costo histórico de adquisición o producción.

Adquisición independiente. Si se adquiere el activo intangible de forma separada e independiente, por lo general el costo del mismo podrá ser medido de forma fiable. Esto será particularmente cierto cuando la contraprestación por la compra del mismo revista la forma de efectivo u otros activos de tipo monetario.

24. El costo histórico de adquisición o producción de un activo intangible comprende su precio de compra, incluyendo los aranceles o los impuestos que graven la adquisición y que no sean recuperables por parte de la empresa, y todos los desembolsos directamente atribuibles a la preparación del activo para el uso al que va destinado. Entre los desembolsos directamente atribuibles estarán, por ejemplo, los honorarios profesionales por servicios jurídicos. Las rebajas y descuentos comerciales que pudiera haber, se deducen en el cálculo del costo histórico.

25. Si, en la adquisición de un activo intangible, se procediese a diferir el pago por un periodo mayor del normal en las transacciones a crédito, su costo sería el precio equivalente al contado. La diferencia entre el precio a pagar y el precio equivalente se reconocerá como un gasto financiero, a lo largo del periodo hasta que finalicen los pagos, a menos que se pueda capitalizar, utilizando el tratamiento alternativo permitido en la NIC 23, Costos por intereses.

26. Si un determinado activo intangible se adquiere a cambio de la emisión de instrumentos de capital por parte de la empresa compradora, el costo del activo será igual al valor razonable de los instrumentos de capital, que a su vez serán iguales al valor razonable del activo.

Adquisición como parte de una combinación de negocios. 27. Según lo establecido en la NIC 22, Combinaciones de Negocios, si se adquiere un activo intangible en una combinación que se trata contablemente como adquisición, el costo del mismo se determinará a partir de su valor razonable en la fecha en que tenga lugar la adquisición.

28. Es preciso utilizar el juicio para determinar si el costo (en este caso, el valor razonable) de un activo intangible, adquirido en una combinación de negocios,

puede ser medido con suficiente fiabilidad como para reconocerlo por separado. Los precios de cotización, cuando existe un mercado activo, proporcionarán la medida más fiable para el valor razonable (véase también el párrafo 67). El precio apropiado de mercado es el precio comprador. Si no estuvieran disponibles los precios para el comprador, puede estimarse el valor razonable a partir de los precios pagados en las últimas transacciones realizadas en el mercado, siempre cuando no haya habido un cambio significativo en las condiciones del mismo, entre la fecha de estas transacciones y la de estimación del valor razonable.

29. Si no existiera un mercado activo para el activo intangible, su costo habrá de reflejar, utilizando la mejor información disponible, el importe que la empresa hubiera satisfecho, en el momento de la adquisición, por el activo, en una transacción libre, realizada entre un comprador y un vendedor experimentados. Para determinar este importe, la empresa tendrá que considerar el resultado de las transacciones recientes realizadas sobre activos similares.

30. Ciertas empresas, que están implicadas habitualmente en la compra y venta de determinados activos intangibles, han desarrollado técnicas para estimar, de forma indirecta, sus valores razonables. Tales técnicas pueden ser utilizadas para la medición inicial de un activo intangible adquirido, dentro de una combinación de negocios que se ha calificado como adquisición, siempre que su objetivo sea estimar el valor razonable, tal como ha sido definido en esta Norma, y en ellas se tengan en cuenta las transacciones y prácticas de venta corrientes en el sector industrial al que pertenece el activo en cuestión. Entre estas técnicas se incluirá, cuando sea apropiado, la aplicación de múltiplos que sean reflejo de las transacciones corrientes, sobre determinados indicadores que muestran el rendimiento del activo (tales como ingresos, cuotas de mercado, ganancia de operación, etc.), y también el descuento de los flujos netos de efectivo estimados para el elemento intangible.

31. De acuerdo con la presente Norma, y teniendo en cuenta los requisitos de la NIC 22, Combinaciones de Negocios, en lo que se refiere al reconocimiento de los activos y pasivos identificables:

- ❖ el adquirente reconocerá un activo intangible, que cumpla los criterios de reconocimiento establecidos en los párrafos 19 y 20, incluso si tal activo no había sido objeto de reconocimiento previo en los estados financieros de la empresa adquirida, y

- ❖ si el costo (en este caso, el valor razonable) de un activo intangible, que se adquiere formando parte de una combinación de negocios, tratada como una adquisición, no pudiera ser medido de forma fiable, no podría reconocerse como activo intangible independiente, pero se incluiría dentro de la plusvalía comprada (véase el párrafo 56).

32. A menos que exista un mercado activo para el activo intangible, adquirido en una combinación de negocios que es una adquisición, la NIC 22, Combinaciones de Negocios, limita el importe del costo por el que se reconocerá inicialmente un

activo intangible a una cantidad tal que no haga surgir una minusvalía comprada, ni aumente su saldo, en la fecha en que se produce la adquisición.

Adquisición mediante una subvención del gobierno. 33. En algunos casos, el activo intangible puede ser adquirido gratis, o por un precio simbólico, mediante una subvención del gobierno. Esto puede suceder en los casos en que las autoridades transfieren o asignan a la empresa activos intangibles, tales como derechos sobre terrenos de un aeropuerto, licencias para explotar emisoras de radio o televisión, licencias de importación, o bien cuotas o derechos de acceso a otros recursos de carácter restringido. Según lo establecido en la NIC 20, Contabilidad de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales, la empresa puede elegir reconocer, inicialmente, tanto el activo intangible como la subvención por su valor razonable. Si la empresa no escoge el tratamiento contable descrito, procederá a reconocer el activo, inicialmente, por un valor simbólico, (según el otro tratamiento permitido en la NIC 20), más cualquier eventual gasto que sea directamente atribuible a las operaciones de preparación, del activo en cuestión, para el uso al que va destinado.

Intercambios de activos. 34. Un activo intangible puede ser adquirido, total o parcialmente, a cambio de otro activo intangible diferente, o bien a cambio de cualquier otro activo. El costo de tal partida será medido según el valor razonable del activo recibido, que será equivalente al valor razonable del activo entregado a cambio, ajustado en su caso por los importes de efectivo o equivalentes líquidos transferidos en la operación.

35. Un activo intangible puede ser adquirido a cambio de otro activo similar, que tenga un uso parecido en la misma línea de actividad productiva, y que posea un valor razonable similar. Un activo intangible puede, también, ser vendido a cambio de instrumentos de capital sobre un activo similar. En ambos casos, debido a que el proceso de realización de las ganancias no ha sido completado, no se reconocerán pérdidas ni ganancias en la transacción. En su lugar, el costo de los nuevos activos adquiridos será el valor en libros de los activos entregados. No obstante, la consideración del importe del valor razonable del activo recibido a cambio, en estas operaciones, puede poner de manifiesto la existencia de una pérdida por deterioro del valor en el activo entregado a cambio. En esas circunstancias, se reconocerá tal pérdida por deterioro del valor, en el activo entregado, y se asignará al nuevo activo el valor en libros del activo entregado después de haber tenido en cuenta tal decremento.

Plusvalía generada internamente. 36. La plusvalía generada internamente no debe ser reconocida como activo.

37. En algunos casos, se incurre en desembolsos para generar beneficios económicos futuros, pero ello no produce la generación de un activo intangible, que cumpla con los criterios de reconocimiento establecidos en esta Norma. A menudo, tales importes se describen como contribuciones a la plusvalía generada

internamente. Esta plusvalía, generada por la propia empresa, no se reconoce como un activo porque no constituye un recurso identificable, controlado por la entidad, que pueda ser medido de forma fiable a su costo de adquisición o producción.

38. Las diferencias existentes, en un momento determinado, entre el valor de mercado de la empresa y el valor en libros de sus activos identificables netos, pueden captar una amplia variedad de factores que afectan al valor de la empresa en su conjunto. Sin embargo, no se puede considerar que tales diferencias representen el costo de eventuales activos intangibles controlados por la empresa.

Otros activos intangibles generados internamente. 39. En ocasiones, es difícil evaluar si un activo intangible generado internamente cumple los criterios para su reconocimiento como activo. En efecto, frecuentemente resulta difícil:

- ❖ determinar si, y en qué momento, existe un activo identificable del que se derive una probable generación de beneficios económicos en el futuro, y
- ❖ establecer el costo del activo de forma fiable, puesto que, en ciertos casos, el costo de generar un activo intangible internamente, no puede distinguirse del costo de mantener o mejorar la plusvalía generada internamente, o bien el costo de desarrollar día a día las actividades de la empresa.

Por tanto, además de cumplir con los requisitos para el reconocimiento y medición inicial de un activo intangible, la empresa aplicará las condiciones y guías establecidas en los párrafos 40 a 55 que siguen, a la hora de considerar la posible generación de activos de forma interna.

40. Para evaluar si un determinado activo intangible generado internamente cumple con los criterios para su reconocimiento, la empresa considerará dos fases en la generación del posible activo, a saber:

- ❖ la fase de investigación, y
- ❖ la fase de desarrollo.

A pesar de que los términos "investigación" y "desarrollo" han sido objeto de definición en esta Norma, los de "fase de investigación" y "fase de desarrollo" tienen, para los propósitos de este Pronunciamiento, un significado más amplio.

41. Si la empresa no fuera capaz de distinguir la fase de investigación de la fase de desarrollo, en un proyecto interno para crear un activo intangible, procederá a tratar los desembolsos que ocasione tal proyecto como si hubiesen sido incurridos sólo en la fase de investigación.

Fase de investigación. 42. No se procederá a reconocer activos intangibles surgidos de la investigación (o de la fase de investigación en proyectos internos). Los desembolsos por investigación (o de la fase de investigación, en el caso de

proyectos internos), deben reconocerse como gastos del periodo en el que se incurran.

43. Esta Norma toma la postura de que, en la fase de investigación de un proyecto, la empresa no puede demostrar que exista activo alguno de carácter intangible, que pueda generar probables beneficios económicos en el futuro. Por lo tanto, los desembolsos correspondientes se reconocerán siempre como gastos, en el momento en que se produzcan.

44. Son ejemplos de actividades de investigación las siguientes:

- ❖ actividades dirigidas a obtener nuevos conocimientos;
- ❖ la búsqueda, evaluación y selección final de aplicaciones de resultados de la investigación u otro tipo de conocimientos;
- ❖ la búsqueda de alternativas válidas para materiales, aparatos, productos, procesos, sistemas o servicios, y
- ❖ la formulación, diseño, evaluación y selección final de posibles alternativas para nuevos, o sustancialmente mejorados, materiales, aparatos, productos, procesos, sistemas o servicios.

Fase de desarrollo. 45. Un activo intangible, surgido del desarrollo (o de la fase de desarrollo en un proyecto interno), debe ser reconocido como tal si, y sólo si, la empresa puede demostrar todos y cada uno de los extremos siguientes:

- ❖ Técnicamente, es posible completar la producción del activo intangible, de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta;
- ❖ Su intención de completar el activo intangible en cuestión, para usarlo o venderlo;
- ❖ Su capacidad de utilizar o vender el activo intangible;
- ❖ La forma en que el activo intangible vaya a generar probables beneficios económicos en el futuro. Entre otras cosas, la empresa deberá demostrar la existencia de un mercado para la producción que genere el activo intangible, o para el activo en sí, o, en el caso de que vaya a ser utilizado internamente, la utilidad del mismo para la entidad.
- ❖ La disponibilidad de los adecuados recursos técnicos, financieros o de otro tipo, para completar el desarrollo y para usar o vender el activo intangible.
- ❖ Su capacidad para evaluar, de forma fiable, el gasto atribuible al activo intangible durante su desarrollo.

46. En la fase de desarrollo de un proyecto, la empresa puede, en algunos casos, identificar un activo intangible y demostrar que el mismo puede generar probables beneficios económicos en el futuro. Esto se debe a que la fase de desarrollo, en un proyecto, cubre etapas más avanzadas que la fase de investigación.

47. Son ejemplos de actividades de desarrollo las siguientes:

- ❖ el diseño, construcción y prueba, preliminar a la producción o utilización, de modelos y prototipos;

- ❖ el diseño de herramientas, troqueles, moldes y plantillas que impliquen tecnología nueva;
- ❖ el diseño, construcción y operación de una planta piloto, que no tenga una escala económicamente rentable para la producción comercial, y
- ❖ el diseño, construcción y prueba de una solución ya escogida de nuevos, o sustancialmente mejorados, materiales, aparatos, productos, procesos, sistemas o servicios.

48. Con el fin de demostrar cómo puede, un determinado activo intangible, generar probables beneficios económicos futuros, la empresa evaluará los rendimientos económicos que se recibirán del mismo utilizando los principios de la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos. Si el activo en cuestión sólo genera sus rendimientos cuando actúa en combinación con otros activos, la empresa aplicará el concepto de unidad generadora de efectivo, tal y como se ha establecido en la NIC 36.

49. La disponibilidad de recursos para completar, utilizar y obtener beneficios procedentes de un activo intangible puede ser demostrada, por ejemplo, mediante la existencia de un plan de negocio que ponga de manifiesto los recursos técnicos, financieros o de otro tipo necesario, así como la capacidad de la empresa para asegurarse tales recursos. En ciertos casos, la empresa demostrará la disponibilidad de la financiación externa, obteniendo del prestamista una indicación de su voluntad positiva de financiar el plan presentado.

50. Con frecuencia, el sistema de costos de la empresa puede medir de forma fiable los costos que conlleva la generación interna de un activo intangible, tales como los sueldos y otros gastos necesarios para asegurar los derechos intelectuales o las licencias o los programas informáticos desarrollados al efecto.

51. No deben ser reconocidos como activos intangibles las marcas, las cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes u otras partidas similares que se hayan generado internamente.

52. En esta Norma se mantiene el punto de vista de que tales desembolsos realizados en marcas, cabeceras de periódicos, sellos o denominaciones editoriales, listas de clientes u otras partidas similares, si provienen de proyectos generados internamente, no pueden distinguirse del costo de desarrollar la actividad empresarial en su conjunto. Por lo tanto, tales partidas no se reconocerán como activos intangibles.

Costo de un activo intangible generado internamente. 53. El costo de un activo intangible generado internamente, para los propósitos del párrafo 22, será la suma de los desembolsos incurridos desde el momento en que el elemento cumple las condiciones para su reconocimiento, establecidas en los párrafos 19, 20 y 45. El párrafo 59 prohíbe reexpresar, en forma de elementos del activo, los

gastos reconocidos previamente como componentes del estado de resultados, ya sea en estados financieros anuales o en información financiera intermedia.

54. El costo de un activo intangible, generado internamente, comprenderá todos los desembolsos de las actividades de crear, producir y preparar el activo para el uso al que va destinado, siempre que puedan serle atribuidos directamente, así como los que puedan distribuirse al mismo con criterios razonables y uniformes. En este costo se incluyen, en la medida que sean de aplicación:

- ❖ Los desembolsos por materiales y servicios utilizados o consumidos en la generación del activo intangible.
- ❖ Los sueldos y salarios, así como otros costos similares, del personal encargado directamente de la generación del activo.
- ❖ Todos los desembolsos directamente atribuibles a la generación del activo, tales como los honorarios por registrar la propiedad y la amortización de las patentes o licencias utilizadas para generarlo.
- ❖ Los costos indirectos, necesarios para la generación del activo en cuestión, que puedan ser distribuidos al mismo con criterios razonables y uniformes (por ejemplo, la distribución de la depreciación de los activos tangibles, las primas de seguro y los alquileres). La distribución de los costos indirectos se hará con criterios similares a los utilizados para la distribución de costos a los inventarios (véase la NIC 2, Inventarios). En la NIC 23, Costos por Intereses, se establecen los criterios para el reconocimiento de los intereses como componentes del costo de los activos intangibles generados internamente.

55. Los siguientes conceptos no son componentes del costo de los activos intangibles generados internamente:

- ❖ los desembolsos por gastos administrativos, de venta u otros gastos indirectos de carácter general para la empresa, salvo que su importe pueda ser atribuido directamente a la preparación del activo para el uso al que va destinado;
- ❖ los costos derivados de las ineficiencias, claramente identificados, y las pérdidas en las que se haya incurrido antes de que el activo alcance el rendimiento normal esperado, y
- ❖ los gastos de formación del personal que ha de trabajar con el activo.

Reconocimiento de un gasto. 56. Los desembolsos realizados como consecuencia de la adquisición o generación interna de un elemento intangible deben reconocerse en el estado de resultados del periodo en el que se incurren, a menos que:

- ❖ formen parte del costo del activo intangible en cuestión y se puedan capitalizar, por cumplir los criterios de reconocimiento (véanse los párrafos 18 a 55), o bien
- ❖ la partida en cuestión haya sido adquirida en una combinación de negocios tratada como una adquisición, y no pueda ser considerada como activo intangible, en cuyo caso este importe (incluido en el costo de adquisición de la empresa

comprada) debe pasar a formar parte del saldo de la plusvalía o minusvalía comprada, en el momento de la adquisición (véase la NIC 22, Combinaciones de Negocios).

57. En algunos casos, los desembolsos se realizan para suministrar a la empresa beneficios económicos futuros, pero no se adquiere ni crea ningún activo, ni intangible ni de otro tipo, que pueda ser reconocido como tal. En tales casos, el importe se reconocerá en el estado de resultados en el momento en que se incurre. Por ejemplo, los desembolsos por costos de investigación se reconocerán siempre como cargos a los resultados, en el periodo en el que se realizan. Otros ejemplos de gastos que se llevan a resultados son los siguientes:

- ❖ Gastos de establecimiento (costos de puesta en marcha de actividades), salvo que las partidas correspondientes formen parte del costo de un elemento de las propiedades, planta y equipo, siguiendo lo establecido en la NIC 16, Propiedades, Planta y Equipo. Los gastos de establecimiento incluyen costos de inicio de actividades, tales como costos legales y administrativos para el reconocimiento de la personalidad jurídica de la empresa, gastos de pre-apertura de una nueva instalación o de una actividad o gastos de comienzo de una operación o de lanzamiento de nuevos productos o procesos.
- ❖ Gastos de actividades formativas.
- ❖ Gastos en publicidad y otras actividades promocionales.
- ❖ Gastos de reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de una empresa.

58. Lo establecido en el párrafo 56 no impide reconocer a los anticipos como activos, siempre que el pago, por los bienes o servicios correspondientes, haya sido hecho con anterioridad a la entrega o prestación de los mismos, respectivamente, a la empresa.

No-reconocimiento como activos de gastos de periodos anteriores. 59. Los desembolsos, realizados en una partida de carácter intangible, e inicialmente reconocidos en el estado de resultados como gastos del periodo correspondiente por la empresa, ya sea en estados financieros anuales o en la información financiera intermedia, no podrán ser reconocidos posteriormente como parte del costo de un activo intangible.

Desembolsos posteriores a la adquisición. 60. Los desembolsos posteriores, en los que se incurra tras la adquisición de un activo intangible o de su terminación por parte de la empresa, deben ser tratados como cargos al estado de resultados del periodo en el que se incurra en ellos, salvo que:

- ❖ sea probable que tales desembolsos permitan al activo generar beneficios económicos, en el futuro, adicionales a los inicialmente previstos para el rendimiento normal del mismo, y además que
- ❖ tales desembolsos puedan ser medidos y atribuidos al activo de forma fiable.

Cuando se cumplan esas dos condiciones, el desembolso posterior a la compra debe ser añadido como mayor costo al valor en libros del activo intangible.

61. Los desembolsos realizados en un activo intangible, con posterioridad a su adquisición o su terminación por parte de la empresa, se reconocerán como cargos a los resultados, siempre que vengan exigidos por el mantenimiento del activo en su nivel inicial previsto de rendimiento. La naturaleza de los activos intangibles es tal que, en muchos casos, no será posible determinar si es probable que el importe del desembolso posterior vaya a mejorar, o simplemente a mantener, los beneficios económicos que surgen de la empresa por causa de tales activos. Además, resultará con frecuencia difícil atribuir tales desembolsos a un activo intangible en particular, en lugar de a la empresa en su conjunto. Por tanto, sólo en raras ocasiones un determinado desembolso, realizado con posterioridad al reconocimiento inicial de un activo intangible adquirido o generado internamente, puede dar lugar a aumentos en el costo capitalizado del elemento en cuestión.

62. De forma coherente con el párrafo 51, los desembolsos posteriores a la adquisición, en marcas, cabeceras de periódicos o revistas, sellos o denominaciones editoriales, listas de clientes u otras partidas similares (ya hayan sido adquiridos al exterior o se hayan generado internamente), se considerarán siempre gastos del periodo, con el fin de evitar el reconocimiento de cualquier plusvalía generada internamente.

Medición con posterioridad al reconocimiento inicial

Tratamiento por punto de referencia. 63. Tras el reconocimiento inicial, los elementos del activo intangible deben ser contabilizados por su costo menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, que les hayan podido afectar.

Tratamiento alternativo permitido. 64. Tras el reconocimiento inicial, los elementos de los activos intangibles deben ser contabilizados por sus valores revaluados, esto es, deben ser llevados contablemente por su valor razonable en la fecha de la revaluación, menos la amortización acumulada, practicada con posterioridad, y cualquier pérdida acumulada por deterioro del valor del activo con posterioridad a la revaluación. Para fijar el importe de las revaluaciones, según esta Norma, el valor razonable debe determinarse por referencia a un mercado activo. Por otra parte, las revaluaciones deben tener lugar con la suficiente regularidad como para que el valor en libros del elemento no difiera, de forma significativa, del que se habría calculado utilizando el valor razonable en la fecha de cierre del balance.

65. Este tratamiento alternativo permitido no contempla:

❖ la revaluación de los desembolsos en activos intangibles que no hayan sido reconocidos previamente como activos, ni

❖ el reconocimiento inicial de activos intangibles por valores diferentes de su costo.

66. El tratamiento alternativo permitido se aplicará después de haber reconocido el activo intangible por su costo de adquisición o producción. No obstante, si sólo se llega a reconocer, como activo, una parte del costo total del elemento, por no cumplir éste los criterios de reconocimiento hasta alcanzar una etapa intermedia del proceso de su producción (véase el párrafo 53), el tratamiento alternativo permitido se podrá aplicar a la totalidad del activo. Por otra parte, el tratamiento alternativo permitido puede ser aplicado también a un activo intangible que haya sido recibido por medio de una subvención del gobierno y se ha reconocido por un valor simbólico en el balance de situación general (véase el párrafo 33).

67. Es poco común la existencia de un mercado activo, tal y como ha sido descrito en el párrafo 7, para las partidas intangibles, si bien cabe la posibilidad de que exista. Por ejemplo, en ciertos países pueden existir mercados muy activos para las licencias de taxi libremente transferibles, para las licencias o cuotas de pesca y producción. Sin embargo, no existen mercados activos para las marcas, cabeceras de periódicos o revistas, derechos sobre películas o partituras musicales, patentes o las marcas registradas, porque cada uno de estos activos tiene peculiaridades que los hacen únicos. Por otra parte, aunque los activos intangibles son objeto de compraventas, los contratos se negocian entre compradores y vendedores que actúan aisladamente, y por ello las transacciones son relativamente infrecuentes. Por tales razones, el precio que se paga por un activo en una operación de esta naturaleza puede no suministrar evidencia alguna sobre el valor razonable de otro distinto. Finalmente, hay que considerar que los precios de los mercados, con mucha frecuencia, no están disponibles para el público en general.

68. La frecuencia de las revaluaciones depende de la volatilidad de los valores razonables de los activos intangibles que son objeto de revaluación. Si el valor razonable de un activo revaluado difiere, de forma importante, de su valor en libros, es necesaria una nueva revaluación. Algunos activos intangibles pueden experimentar movimientos importantes y de carácter volátil en su valor razonable, de forma que sea preciso practicar revaluaciones anuales. Tales revaluaciones frecuentes serán innecesarias para activos intangibles con movimientos insignificantes en sus valores razonables.

69. Cuando se revalúa un activo intangible, la amortización acumulada hasta el momento de la revaluación se puede tratar de dos maneras:

❖ ajustándola proporcionalmente en función del cambio experimentado por el valor en libros bruto antes de amortizaciones del activo, de forma que el valor en libros final para el activo intangible, tras la revaluación, sea igual al importe revaluado que se quiere conseguir, o bien

❖ eliminándola por compensación con el valor en libros bruto del activo, de forma que sea el saldo neto resultante el que se revalúe hasta el importe correspondiente.

70. Si un activo intangible es objeto de revaluación, todos los demás activos de su misma clase deben también ser revaluados, a menos que no exista un mercado activo para esos elementos.

71. Una clase de activos intangibles es un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las actividades de la empresa. Los elementos que componen una misma clase se revaluarán simultáneamente, con el fin de evitar una revaluación selectiva de los activos, y la presentación de saldos en los estados financieros que representen una mezcla de costos y valores de diferentes momentos en el tiempo.

72. Si un elemento intangible, dentro de una clase de activos intangibles revaluados, no pudiera ser objeto de revaluación porque no hay un mercado activo para el mismo, el elemento en cuestión debe ser contabilizado por su costo de adquisición o producción, menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor, acumuladas, que le hayan podido afectar.

73. Si no pudiera seguir determinándose el valor razonable de un activo intangible, por faltar el mercado activo que sirve de referencia, el valor en libros del elemento debe ser el importe revaluado, en la fecha de la última vez que se haya practicado la revaluación por referencia al mercado activo, menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor, acumuladas, que le hayan podido afectar a partir de entonces.

74. El hecho de que no continúe habiendo un mercado activo, para proceder a revaluar un elemento del activo intangible, puede indicar que el valor de dicho activo se ha deteriorado, y por tanto que es preciso realizar las comprobaciones sobre deterioro marcadas en la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos.

75. Si, en alguna fecha posterior a la desaparición del mercado activo, el valor razonable del activo intangible pudiera determinarse de nuevo por referencia al mercado, se aplicará el tratamiento alternativo permitido desde esa misma fecha.

76. Cuando se incremente el valor en libros de un activo intangible como consecuencia de una revaluación, Tal aumento debe ser llevado directamente a una cuenta de superávit de revaluación, dentro del patrimonio neto. No obstante, el incremento debe ser reconocido como ingreso del periodo en la medida en que exprese la reversión de un decremento de valor del mismo activo, que fue reconocido previamente como una pérdida.

77. Cuando se reduce el valor en libros de un activo intangible como consecuencia de una revaluación, tal disminución debe ser reconocida como una pérdida del periodo. No obstante, el decremento debe ser cargado directamente contra

cualquier superávit de revaluación registrado previamente en relación con el mismo activo, siempre en la medida en que tal decremento no exceda el saldo de la citada cuenta de superávit de revaluación.

78. Cuando se considere realizado, el superávit de revaluación acumulado, que forme parte del patrimonio neto, puede ser transferido directamente a las ganancias retenidas. El importe total del superávit de revaluación acumulado se puede considerar realizado cuando se produzca el retiro o se venda el activo. No obstante, también puede considerarse realizada una parte del importe del superávit de revaluación, a medida que éste sea utilizado por la empresa, en cuyo caso el importe que se entenderá como realizado será la diferencia entre la amortización correspondiente al periodo corriente, calculada a partir del valor en libros revaluado, y la que hubiera sido calculada utilizando el costo histórico del activo. La transferencia del superávit de revaluación a las ganancias retenidas no se realizará a través del estado de resultados.

Amortización

Periodo de amortización. 79. El importe depreciable de cualquier elemento del activo intangible debe ser distribuido, de forma sistemática, sobre los años que componen su vida útil. Existe una presunción, que puede ser rechazada en ciertos casos justificados, de que la vida útil de un activo intangible no puede exceder de veinte años, contados desde el momento en que el elemento está disponible para ser utilizado. La amortización debe comenzar en cuanto el activo esté disponible para el uso al que va destinado.

80. A medida que se van consumiendo, con el tiempo, los beneficios económicos incorporados a los activos intangibles, se irá reduciendo el valor en libros de los mismos de forma que refleje este consumo. Esto puede conseguirse mediante una distribución sistemática del costo del activo, o de su importe revaluado, menos el valor residual que le pueda corresponder, como un gasto a lo largo de la vida útil de elemento. La amortización se reconocerá con independencia de que haya habido un aumento, por ejemplo, en el valor razonable o en el importe recuperable del activo. Para determinar la vida útil de un activo intangible, es preciso considerar muchos factores, entre los que se incluyen:

- ❖ el uso esperado del activo, por parte de la empresa, así como si el elemento podría ser gestionado de forma eficiente por otro equipo directivo distinto;
- ❖ 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;
- ❖ la incidencia de la obsolescencia técnica, tecnológica o de otro tipo;
- ❖ la estabilidad de la industria en la que se va a operar el activo, así como los cambios en la demanda de mercado para los productos o servicios fabricados con el elemento en cuestión;
- ❖ las actuaciones esperadas de los competidores, ya sean presentes o potenciales;

- ❖ el nivel de los desembolsos por mantenimiento necesarios para conseguir los beneficios económicos esperados del activo, así como la capacidad y voluntad de la empresa para alcanzar ese nivel;
- ❖ el periodo de control sobre el activo, si estuviera limitado, así como los límites, ya sean legales o de otro tipo, impuestos sobre el uso del elemento, tales como las fechas de caducidad de los arrendamientos relacionados con él, y
- ❖ si la vida útil del activo depende de las vidas útiles de otros activos poseídos por la empresa.

81. Dada la experiencia actual de cambios rápidos en la tecnología, tanto los programas de computadora como otros activos intangibles están sometidos a una rápida obsolescencia tecnológica. Por tanto, es probable que su vida útil sea corta.

82. Las estimaciones de la vida útil de un activo intangible se vuelven, por lo general, menos fiables a medida que la vida útil potencial se incrementa. En esta Norma se adopta la presunción de que es improbable que la vida útil de los elementos del activo intangible sea mayor de veinte años.

83. En casos muy raros, puede existir una evidencia convincente de que la vida útil, de un determinado activo intangible, va a superar el anterior periodo de veinte años. En tales casos, en los que se rechaza la presunción de que la vida útil no va a superar los veinte años, la empresa:

- ❖ amortizará el activo intangible en el periodo que represente la mejor estimación de su vida útil;
- ❖ estimará el importe recuperable del activo intangible, al menos, anualmente, con el fin de detectar cualquier pérdida por deterioro del valor del elemento (véase el párrafo 99), y
- ❖ revelará a través de una nota las razones por las que ha rechazado la citada presunción, así como los factores que han jugado un papel importante en la determinación de la vida útil del activo intangible.

85. Si el control sobre los beneficios económicos futuros de un activo intangible se ha logrado a través de la consecución de derechos legales, que han sido obtenidos por un periodo limitado de tiempo, la vida útil del activo en cuestión no debe exceder del periodo cubierto por tales derechos, a menos que:

- ❖ los derechos sean renovables, y
- ❖ la renovación de los mismos sea prácticamente segura.

86. Pueden existir factores de índole económica y legal que ejerzan influencia sobre la vida útil de un activo intangible: los factores de tipo económico determinan el periodo a lo largo del cual se recibirán los beneficios económicos futuros, mientras que los factores de tipo legal pueden restringir el intervalo de tiempo en el que la empresa controlará el acceso a tales beneficios. La vida útil será igual al más corto de los periodos que vengan determinados por estos factores.

87. Los siguientes factores, entre otros, indicarán que la renovación de los derechos legales es prácticamente segura:

- ❖ el valor razonable del activo intangible no experimenta reducciones a medida que se aproxima la fecha inicial de caducidad, o no se reduce por un importe mayor del costo de renovar el derecho correspondiente;
- ❖ existe evidencia (posiblemente a partir de la experiencia pasada) de que los derechos legales van a ser renovados, y
- ❖ existe evidencia de que se cumplirán las condiciones eventualmente necesarias para obtener la renovación de los derechos correspondientes.

Método de amortización. 88. El método de amortización utilizado debe reflejar el patrón de consumo, por parte de la empresa, de los beneficios económicos derivados del activo. Si este patrón no pudiera ser determinado de forma fiable, deberá adoptarse el método lineal de amortización. La cuota de amortización calculada debe ser cargada como gasto del periodo, a menos que otra Norma Internacional de Contabilidad permita, o bien exija, que tal importe se incluya en el valor en libros de otro activo.

89. Pueden utilizarse diferentes métodos para distribuir el importe depreciable de un activo, de forma sistemática, a lo largo de su vida útil. Entre tales métodos se encuentran el de amortización lineal, el de tanto constante sobre valor en libros o el de suma de unidades producidas. El método usado para cada activo en particular se seleccionará a partir del patrón esperado de consumo de los beneficios económicos, y será aplicado de forma uniforme periodo a periodo, salvo que se produzca un cambio en los patrones esperados de consumo de los beneficios económicos derivados del activo. En raras ocasiones, o quizá en ninguna, existirá una evidencia suficiente como para apoyar un método de amortización que produzca, en los activos intangibles, una amortización acumulada menor que la obtenida al utilizar el método de amortización lineal.

90. Normalmente, la cuota de amortización será reconocida como un gasto del periodo. No obstante, en ocasiones, los beneficios económicos, incorporados a un activo, se absorben dentro de la empresa en la producción de otros activos, en lugar de dar lugar a un gasto. En tales casos, la cuota de amortización formará parte del costo de esos otros activos, de forma que será incluida en su valor en libros. Por ejemplo, la amortización de los activos intangibles utilizados en el proceso de producción, se incorpora al valor en libros de los inventarios (véase la NIC 2, Inventarios).

Valor residual. 91. Debe suponerse que el valor residual de un activo intangible es nulo a menos que:

- ❖ exista un compromiso, por parte de un tercero, para comprar el activo al final de su vida útil; o bien que
- ❖ haya un mercado activo para la clase de activo intangible en cuestión, y además:

- ❖ pueda determinarse el valor residual con referencia a este mercado, y
- ❖ sea probable que tal mercado subsista al final de la vida útil del mismo.

92. El importe depreciable de un activo se determinará después de deducir el correspondiente valor residual. Un valor residual distinto de cero implica que la empresa espera vender el activo intangible antes de que termine su vida económica.

93. Si se adopta el tratamiento por punto de referencia, el valor residual se estimará utilizando los precios que se den en el mercado, en el momento de la adquisición, para la venta de un activo similar, que haya alcanzado el final de su vida útil estimada, y que se haya explotado en similares condiciones a las que se van a emplear para el activo que se está valorando. El valor así conseguido no será objeto de modificaciones posteriores, como consecuencia de cambios en los precios o en el valor de mercado. Si se escoge el tratamiento alternativo permitido, se hará una nueva estimación del valor residual, coincidiendo con cada revaluación practicada, para lo cual se utilizarán los precios que se den en el mercado en ese momento.

Revisiones del periodo y del método de amortización. 94. Tanto el periodo como el método de amortización utilizados deben ser objeto de revisión, como mínimo, al final de cada periodo contable. Si la nueva vida útil esperada difiere significativamente de las estimaciones anteriores, debe cambiarse el periodo de amortización para reflejar esta variación. Si se ha experimentado un cambio significativo en el patrón esperado de generación de beneficios económicos por parte del activo, el método de amortización debe ser modificado para que refleje estos cambios. Los efectos que estas modificaciones, en el periodo y en el método de amortización, produzcan en las cuotas de amortización del periodo en el que se detecten y en los posteriores, deben ser tratados como cambios en las estimaciones contables, según lo establecido en la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Periodo, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables.

95. A lo largo de la vida del activo intangible, puede ponerse de manifiesto que la estimación de la vida útil resulta inapropiada. Por ejemplo, la vida útil puede ser alargada por causa de desembolsos efectuados con posterioridad a la adquisición o terminación del activo, siempre que produzcan el efecto de mejorar las condiciones del activo y colocarlas por encima del nivel de rendimiento originalmente establecido para el mismo. Por lo contrario, el hecho de que se reconozca una eventual pérdida por deterioro del valor, puede indicar que es preciso cambiar el periodo de amortización.

96. Con el transcurso del tiempo, el patrón de aparición de los beneficios futuros esperados por la empresa, para un determinado activo intangible, puede cambiar. Por ejemplo, puede ponerse de manifiesto que, en lugar de aplicar el método de amortización lineal, resulta más apropiado el método de amortización basado en aplicar un tanto por ciento constante sobre el valor en libros al comienzo de cada

periodo. Otro caso, que puede servir para ilustrar el cambio en el patrón de beneficios esperados, es cuando se aplaza el uso de los derechos representados por una licencia, a la espera de actuaciones ligadas a otros componentes del plan de actividad. En tal caso, los beneficios económicos, procedentes del activo en cuestión, pueden no comenzar a recibirse hasta periodos posteriores.

Recuperabilidad del valor en libros - pérdidas por deterioro del valor. 97. Para determinar si se ha deteriorado el valor de los activos intangibles, la empresa aplicará la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos. En dicha Norma se explica cómo ha de proceder, la empresa, a revisar el valor en libros de sus activos, y también cómo ha de determinar el importe recuperable de un activo determinado, para proceder en consecuencia a reconocer o a revertir una pérdida por deterioro en su valor.

98. Según la NIC 22, Combinaciones de Negocios, si una pérdida por deterioro del valor tiene lugar antes de que termine el primer periodo contable, comenzado tras la compra de un activo intangible, dentro de una combinación de negocios que fue tratada como una adquisición, la pérdida en cuestión será reconocida como un ajuste simultáneo en los valores del activo adquirido, de una parte, y en el valor de la plusvalía o minusvalía comprada, registradas en el momento de la combinación, de otra. No obstante, si la pérdida por deterioro estuviera relacionada con sucesos específicos, o cambios en las circunstancias, ocurridos tras la fecha de adquisición, se reconocería según las prescripciones de la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos, y no como un ajuste en el valor de la plusvalía o minusvalía comprada, registradas en el momento de contabilizar la combinación de negocios.

99. Además de seguir las prescripciones contenidas en la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos, la empresa debe proceder a estimar, al final de cada periodo contable, incluso si no hubiese indicación de pérdidas por deterioro del valor, el importe recuperable de los siguientes activos intangibles:

- ❖ cada activo de tipo intangible que no esté todavía disponible para su utilización, y
- ❖ cada uno de los activos intangibles cuyo periodo de amortización excede los veinte años, desde la fecha en que estuvo disponible para su utilización.

El importe recuperable debe determinarse utilizando las reglas contenidas en la NIC 36, procediéndose, en consecuencia, a reconocer contablemente las pérdidas por deterioro del valor detectadas.

100. La capacidad que tiene un activo intangible para generar beneficios económicos, en el futuro, en un importe suficiente como para recuperar su costo, estará sujeta normalmente a una gran incertidumbre, hasta el momento en que el activo esté listo para su utilización. Por tanto, en esta Norma se exige a la empresa que compruebe, al menos con una periodicidad anual, la posible pérdida por deterioro del valor de los activos intangibles, que no estén todavía preparados para la utilización a la que van destinados.

101. A veces, es difícil detectar si un determinado activo intangible ha sufrido una pérdida por deterioro del valor porque, entre otras cosas, no existe necesariamente una evidencia cierta del proceso de obsolescencia. Este tipo de dificultad aparece, en particular, en el caso de activos con una vida útil prolongada. Como consecuencia de lo anterior, esta Norma exige, como mínimo, un cálculo anual del importe recuperable para aquéllos activos cuya vida útil exceda de veinte años a partir del momento en que están disponibles para ser utilizados.

102. El requisito de comprobación anual de la pérdida por deterioro del valor, para los activos intangibles, se aplicará siempre que al activo se le haya estimado una vida útil superior a veinte años a partir del momento en que se comience a utilizar. Por tanto, si se diera el caso de que, al proceder a reconocerlo inicialmente, se estimó para un determinado activo intangible una vida útil menor de veinte años, pero por desembolsos posteriores fue ampliada hasta superar los veinte años desde que el activo estuvo dispuesto por primera vez para su utilización, la empresa ejecutará en todo caso las comprobaciones sobre pérdidas por deterioro del valor exigidas por el párrafo 99(b), y procederá a revelar la información exigida en el párrafo 111(a).

Retiros y desapropiaciones de activos intangibles. 103. Los elementos del activo intangible deben darse de baja (esto es, eliminarse del balance de situación general) cuando sean desapropiados, o bien cuando no se espere ya beneficios económicos futuros de los mismos por su utilización y liquidación posterior.

104. Las pérdidas o ganancias procedentes de la desapropiación o retiro de un activo intangible deben determinarse como diferencia entre los importes netos obtenidos de la venta de los mismos, en su caso, y el valor en libros del activo en cuestión. Tales cantidades deben ser consideradas como gastos o ingresos, según el caso, en el estado de resultados del periodo en que se produzca la desapropiación o retiro del elemento.

105. Si se procede a intercambiar un activo por otro similar, en las circunstancias descritas en el párrafo 35, el costo del activo que se ha adquirido será igual al valor en libros del activo que se ha entregado a cambio, de forma que no se produzcan ni pérdidas ni ganancias en la operación.

106. Cuando se procede a retirar de su utilización habitual al activo intangible, y se mantiene para ser desapropiado, se valorará según su valor en libros en la fecha de retiro. Como mínimo una vez, al final de cada periodo contable, la empresa comprobará si el activo ha tenido pérdidas por deterioro del valor, aplicando las reglas de la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos. En su caso, procederá a reconocer inmediatamente tales pérdidas.

Información a revelar

De tipo general. 107. En los estados financieros se debe revelar, para cada clase de activos intangibles, y distinguiendo entre los activos que se han generado internamente y los demás, la siguiente información:

- ❖ las vidas útiles o los porcentajes de amortización utilizados;
- ❖ los métodos de amortización utilizados;
- ❖ el valor en libros bruto y la amortización acumulada (a la que se sumará, en su caso, el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor), tanto al principio como al final del periodo;
- ❖ la rúbrica o rúbricas, del estado de resultados, en las que está incluida la amortización practicada a los activos intangibles;
- ❖ una conciliación de los valores en libros al inicio y al final del periodo, mostrando
 - ❖ los incrementos, con indicación separada de los que procedan de desarrollos internos o de combinaciones de empresas;
 - ❖ las desapropiaciones y retiros de elementos;
 - ❖ los incrementos y decrementos, durante el periodo, procedentes de revaluaciones efectuadas según se indica en los párrafos 64, 76 y 77, así como de pérdidas por deterioro del valor, o recuperaciones del mismo, llevadas directamente al patrimonio neto siguiendo las reglas de la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos, si las hubiere;
 - ❖ las pérdidas por deterioro del valor reconocidas, a lo largo del periodo, en el estado de resultados, siguiendo la NIC 36, si las hubiere;
 - ❖ las reversiones de anteriores pérdidas por deterioro del valor que hayan revertido, a lo largo del periodo, y se hayan llevado al estado de resultados, si las hubiere;
- ❖ el importe de la amortización reconocida durante el periodo;
- ❖ las diferencias netas de cambio derivadas de la conversión de estados financieros de entidades extranjeras, y
- ❖ otros cambios habidos en el valor en libros durante el periodo.

No es obligatorio presentar información comparativa de periodos anteriores.

108. Una clase de activos intangibles es un conjunto de activos de uso y naturaleza similar, dentro de la operación de la empresa. Son ejemplos de clases distintas los siguientes tipos de elementos:

- ❖ marcas;
- ❖ cabeceras de periódicos o revistas y sellos o denominaciones editoriales;
- ❖ programas de computadora y aplicaciones informáticas;
- ❖ concesiones y franquicias;
- ❖ derechos de propiedad intelectual, patentes y otras manifestaciones de la propiedad industrial o derechos de explotación;
- ❖ recetas o fórmulas, modelos diseños y prototipos, y
- ❖ activos intangibles en curso.

Las clases mencionadas arriba pueden ser desagregadas (o agregadas en su caso) en otras más pequeñas (más grandes, en su caso), siempre que ello produzca una información más relevante para los usuarios de los estados financieros.

109. En el caso de los activos intangibles que hayan sufrido pérdidas por deterioro del valor, la empresa revelará, además de los detalles requeridos en los anteriores la información exigida por la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos.

110. La empresa revelará, asimismo, la naturaleza y efecto de los eventuales cambios en las estimaciones contables que tengan un efecto importante en el periodo corriente, o que se espere tengan repercusión significativa en futuros periodos, utilizando las reglas contenidas en la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Periodo, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables. Tales revelaciones pueden ser necesarias por causa de cambios en:

- ❖ el periodo de amortización;
- ❖ el método de amortización, o
- ❖ los valores residuales.

111. Los estados financieros deben también revelar información acerca de los siguientes extremos:

- ❖ En el caso de que un determinado activo intangible se amortice en un periodo superior a veinte años, las razones por las que se ha rechazado la presunción de que la vida útil de un activo intangible no puede superar ese periodo, a contar desde que el mismo está disponible para su utilización. Al informar sobre las anteriores razones, la empresa debe también describir el factor, o los factores, que han jugado un papel significativo en la determinación de la vida útil del activo en cuestión.
- ❖ Una descripción, informando del valor en libros y del periodo restante de amortización, de cualquier activo intangible que sea significativo dentro de los estados financieros de la empresa, tomados en su conjunto.
- ❖ Para los activos intangibles que se hayan adquirido mediante una subvención del gobierno, y hayan sido reconocidos inicialmente por su valor razonable (véase el párrafo 33):
 - ❖ el valor razonable por el que se han registrado inicialmente tales activos;
 - ❖ su valor en libros, y
 - ❖ si se contabilizan, en los periodos siguientes a la adquisición, utilizando el tratamiento por punto de referencia o el tratamiento alternativo permitido por esta Norma.
- ❖ La eventual existencia, y el valor en libros correspondiente, de los activos intangibles cuya titularidad tiene alguna restricción, así como los valores contables de los activos intangibles que sirven como garantías de deudas.
- ❖ El importe de los compromisos, si existen, para la adquisición de activos intangibles.

112. Cuando la empresa proceda a describir el factor, o los factores, que han jugado un papel importante en la determinación de la vida útil del activo intangible cuya amortización se extiende más allá de veinte años, tendrá que considerar la lista de los factores ofrecida en el párrafo 80.

Activos intangibles contabilizados según el método alternativo permitido.

113. En el caso de activos intangibles contabilizados por sus valores revaluados, la empresa debe proceder a revelar la siguiente información:

- ❖ por clase de activos intangibles:
- ❖ la fecha efectiva de la revaluación;
- ❖ el valor en libros de los activos intangibles revaluados, y
- ❖ el valor en libros que se habría incluido en los estados financieros si los activos intangibles se hubieran contabilizado utilizando el tratamiento por punto de referencia del párrafo 63, y
- ❖ los saldos del superávit de revaluación, tanto al principio como al final del periodo, que proceden de los activos intangibles, indicando los cambios habidos en la partida durante el periodo, así como cualesquiera restricciones para el reparto de la misma a los accionistas.

114. Puede ser necesario, para los propósitos de las revelaciones exigidas en el párrafo anterior, proceder a la agregación de las clases de activos intangibles revaluados. No obstante, las citadas clases no se agregarán si de esta operación pudieran resultar saldos mixtos que incluyeran activos medidos según el tratamiento por punto de referencia, junto con otros medidos según el tratamiento alternativo permitido para años posteriores a la adquisición.

Desembolsos por investigación y desarrollo. 115. En los estados financieros se deberá revelar el importe agregado de los desembolsos por investigación y desarrollo que se hayan reconocido como gastos en el estado de resultados durante el periodo.

116. En los desembolsos por investigación y desarrollo se incluirán tanto los que son directamente atribuibles a las actividades de investigación y desarrollo, como otros que se puedan distribuir de forma razonable y coherente a las mismas (véanse los párrafos 54 y 55, donde se contienen las indicaciones sobre los tipos de desembolsos que se pueden incluir para cumplir los objetivos de las exigencias informativas señaladas en el párrafo 115).

Otra información. 117. Se aconseja, pero no se exige, que las empresas aporten la siguiente información adicional:

- ❖ una descripción de los activos intangibles completamente amortizados que se encuentran todavía en uso, y
- ❖ una breve descripción de los activos intangibles que, aún estando controlados por la empresa, no se reconocen como activos por no cumplir los

criterios de reconocimiento fijados en esta Norma, o porque fueron adquiridos o generados antes de que la misma estuviese en vigencia.

Disposiciones transitorias. 118. En la fecha de entrada en vigencia de esta Norma (o en la fecha de adopción por parte de la empresa, si es anterior), se aplicará lo establecido en las tablas que se encuentran a continuación. En todos los demás casos, diferentes a los detallados en las citadas tablas, esta Norma debe aplicarse de forma retrospectiva, salvo que resultara imposible hacerlo.

119. Las tablas, recogidas a continuación, exigen la aplicación retrospectiva siempre y cuando sea necesario eliminar una partida que no cumpla los criterios de reconocimiento establecidos en esta Norma, o bien si la medición anterior del activo intangible resulta contradictoria con los principios fijados en la misma (por ejemplo, los activos intangibles que nunca han sido objeto de amortización, o que han sido revaluados sin considerar como referencia un mercado activo). En los demás casos se exige, o en algunos casos se permite, la aplicación prospectiva de los requisitos para el reconocimiento y amortización de las partidas de naturaleza intangible.

120. El efecto que produzca la adopción de esta Norma, a la fecha de entrada en vigencia o antes, si la empresa decidiese aplicarla, debe ser reconocido según las reglas establecidas en la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Periodo, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables, esto es, como un ajuste, ya sea en el saldo inicial de los beneficios retenidos del periodo más antiguo del que se presente información (tratamiento por punto de referencia de la NIC 8), ya sea en la ganancia o la pérdida neta del periodo corriente (tratamiento alternativo permitido por la NIC 8).

121. En los primeros estados financieros emitidos siguiendo las reglas establecidas en esta Norma, la empresa debe revelar información sobre las disposiciones transitorias que haya adoptado, en el caso de que en las mismas se permita la elección entre tratamientos alternativos.

Fecha de vigencia. 122. Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que cubran periodos que comiencen en o después del 1 de julio de 1999. Se aconseja anticipar su aplicación. Si alguna empresa aplica esta Norma en periodos que comiencen antes del 1 de julio de 1999:

- ❖ debe dar cuenta de este hecho en la nota correspondiente, y
- ❖ debe adoptar simultáneamente la NIC 22 (revisada en 1998), Combinaciones de Negocios, y la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos.

123. Esta Norma deroga a las siguientes Normas:

- ❖ NIC 4, Contabilización de la Depreciación, con respecto a la amortización o depreciación de los activos intangibles, y

NIC 9, Costos de Investigación y Desarrollo.

El Boletín C-8 (NORMA MEXICANA DE ACTIVOS INTANGIBLES), entró en vigor desde el 1° de Enero de 1995. La Comisión concluyó que en relación al alcance de aplicar una regla supletoria y siempre y cuando no se contravenga el espíritu de los principios de contabilidad mexicanos:

- ❖ La supletoriedad obliga en los términos del Boletín C-8 cuando las NIC contemplan un tema de carácter general, el cual no está cubierto por los principios de contabilidad mexicanos.
- ❖ Los principios de contabilidad emitidos por otro cuerpo normativo obligan en forma supletoria, solamente cuando el tema de carácter general no esté cubierto por los principios de contabilidad mexicanos ni por las NIC.

Cuando se considere conveniente, en caso de que exista un aspecto particular que sea cubierto por las NIC o algún otro cuerpo normativo en relación a una regla de carácter general, que las normas contables mexicanas o las NIC no lo cubran, se podrá recurrir a dichos pronunciamientos particulares, siempre que no contravengan el espíritu de la regla general adoptada.

El efecto resultante de aplicar por primera vez una regla supletoria, deberá ser tratado como un cambio de una regla particular por una nueva disposición normativa.

Circular Núm.45 Vigencia sobre la aplicación supletoria de las normas internacionales de contabilidad.

En el párrafo 13 del Boletín A-8, dice que “Para que una NIC se aplique supletoriamente como principio de contabilidad mexicano, será necesario que haya sido emitida por el IASC como definitiva”. Sin embargo, las NIC tienen una fecha de emisión que es el momento en que las NIC es dada conocer públicamente como norma aprobada y una fecha de vigencia, incluida en la propia norma, que establece el momento en que la misma es considerada obligatoria.

De acuerdo a lo anterior, se estableció el siguiente criterio, las NIC emitidas por IASC que aplican supletoriamente conforma al Boletín A-8 y Circular 41 serán obligatorias como principios de contabilidad mexicanos una vez que inicie la vigencia señalada en la propia NIC emitida, no obstante es aceptable la aplicación anticipada a partir de la fecha de emisión por parte del IASC.

Fondo de Comercio. El fondo de comercio forma parte del conjunto de activos intangibles de la empresa, siéndole de aplicación los principios contables utilizados en los demás activos permanentes. El fondo de comercio sólo se registra cuando se adquiere una empresa, puesto que este elemento forma parte del valor de una organización en marcha. Es habitual oír hablar del fondo de comercio en las empresas, incluso a veces podemos verlo reflejado en el balance.

Pero ¿qué es el fondo de comercio? Lo primero que tenemos que decir es que hay tres tipos distintos del fondo de comercio y que sino diferenciamos bien nos puede inducir a error. Estos tres tipos son el fondo de comercio intrínseco, el fondo de comercio de compra y el fondo de comercio de consolidación.

Al hablar de Fondo de comercio intrínseco, nos estamos refiriendo a aquel inherente al desarrollo de la propia empresa como consecuencia de su propia reputación y ubicación en el mercado. Es el exceso de valor de la empresa respecto del valor contable actualizado, es decir, el valor de mercado reconocido a los activos y pasivos en un momento preciso del tiempo. Este tipo de fondo de comercio no tiene consecuencias contables en tanto no se produce una compra de la empresa. Toda empresa tiene un Fondo de comercio intrínseco que es consecuencia del esfuerzo realizado por el propietario y la gerencia para posicionar competitivamente la empresa en el mercado, generando así una clientela, unas redes de distribución, un prestigio, una imagen de marca, etc. que se tardaría mucho tiempo en poseer si se crea una empresa nueva.

Dentro de este Fondo de comercio encontraremos muchos intangibles que tienen un valor que hay que pagar pero tendremos dificultad a la hora de valorarlo, dado que no lo podemos contabilizar en nuestro balance. Por eso cuando se produce un traspaso de la empresa se pone de manifiesto que el valor de ésta es superior al valor del conjunto de los activos y pasivos que aparecen en el balance, y éste es su valor de mercado.

Ahora bien en el proceso de venta, ese valor de mercado, puede no corresponder con el precio pagado por la adquisición, ya que, se procederá a negociar dicho precio, y en esta negociación formarán parte diversos condicionantes como un gran interés por parte del comprador de adquirir dicha empresa o un interés por parte del vendedor de vender la empresa rápidamente por determinadas causas.

La diferencia entre la cantidad que se pague finalmente y la que indica el balance podemos denominarla fondo de comercio de compra, que diferirá, en mayor o menor medida, del fondo de comercio intrínseco según las negociaciones se decanten hacia un lado u otro. Así pues, entenderemos por fondo de comercio de compra a aquel que surge cuando se adquiere una empresa o negocio en marcha.

En este sentido, distinguiremos el fondo de comercio de compra del consolidado en que este último surge como consecuencia de la integración de una empresa que forma parte de un grupo y debe ser consolidada, es decir es consecuencia de un proceso contable asociado a la integración de los patrimonios de las empresas. Este no se reconocerá contablemente como fondo de comercio si solo compramos las acciones de la empresa o un paquete mayoritario, ya que esto serán inversiones financieras.

4.2 NORMAS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADAS EN COLOMBIA

4.2.1 Antecedentes generales de la Contabilidad en Colombia. La historia del manejo de las cuentas en el sector público puede dividirse de acuerdo a los diferentes periodos que se han vivido a partir del descubrimiento de América en 1492, es decir, la conquista, la colonia, y la república; desde luego, en los primeros periodos sin gran profundidad, pues la carencia de sistemas de información en el sector público ha sido una debilidad que sólo en los últimos tiempos se ha intentado superar. No puede, obviamente, desligarse la historia de la contabilidad, en general, del sistema utilizado específicamente para este sector. Él retoma los aspectos fundamentales que en materia de contabilidad financiera que se han desarrollado. Es apenas lógico que la información contable pública tenga rasgos y características propias por tratarse de la gestión pública, esto precisamente porque en los asuntos públicos prevalece el interés general sobre el particular, contrario a la información destinada fundamentalmente a los propietarios de entes económicos privados, que, por lo general, tienen el objeto de lucrarse con el desarrollo de sus actividades.

En el periodo de Pedro Gual como Ministro de Hacienda se presentaron varios proyectos de ley, entre los cuales, se aprueba en septiembre de 1821 en el “Congreso de Cúcuta” el impuesto de renta como tributación directa que gravaba *“...la renta agrícola, la de propiedades inmobiliarias y mobiliarias, la renta minera e industrial, la de capitales dados a interés, la renta comercial, los sueldos, y la renta de bienes de manos muertas”*.⁵

Como se puede observar, se crean en este periodo algunos tributos que hoy constituyen una fuente importante de recursos para el Estado, tales como: Impuesto predial, impuesto sobre la renta, industria y comercio, etc., es decir, principalmente la tributación directa como forma más eficiente y económica para el recaudo de ingresos por parte del Estado. Esto garantizaba el fortalecimiento del Tesoro Público que debía soportar los cuantiosos gastos de la campaña libertadora. Sin embargo, la implementación de estos tributos no prosperó debido a la inexistencia de adecuados sistemas de información que permitieran controles exhaustivos sobre los ingresos y riqueza de los contribuyentes.

⁵ FERRO, Jaime. Introducción a la Contabilidad Gubernamental. Bogotá, 1956

Posteriormente, se emite en enero de 1822, un decreto mediante el cual se crean las tesorerías departamentales, dependientes de la Tesorería General, y las tesorerías provinciales, dependientes de las tesorerías departamentales.

El control de los recursos y demás operaciones realizadas por la tesorería, como ya se indicó, eran realizadas por el ejecutivo a través de la Contaduría General de Hacienda.

Era evidente el deplorable sistema de información contable que se manejaba. La inexistencia de bases de datos sobre los contribuyentes y de sus respectivas rentas, hacían complicado el recaudo de los impuestos. Además, se adolecía de un eficiente sistema de control y auditoría de cuentas que brindaran confiabilidad a la poca información que se suministraba. Esta inexistencia y precariedad de controles facilitaba la corrupción de los funcionarios que manejaban los fondos públicos.

A partir de 1923, momento histórico de la contabilidad, las cosas parecían cambiar aparentemente un poco, quizá por la importancia de las recomendaciones del profesor Kemmerer. En esta perspectiva, se hace necesario esbozar algunos elementos de gran consideración que ayuden a comprender el objetivo de tan conocida misión y, en consecuencia, analizar el impacto que en materia contable tuvo la materialización de sus estudios.

Vale la pena mencionar que el equipo de trabajo, entre otros, estaba conformado por Howard M. Jefferson como experto bancario; Fred R. Fairchild de la Universidad de Yale como especialista en impuestos; Thomas R. Searle, provenía de una compañía de contadores de New York para estudiar los métodos fiscales; el profesor Frederick B. Lugiens de Yale, como secretario y traductor, y el profesor Kemmerer, como especialista en asuntos económicos y líder de la misión.

Con lo anterior se vislumbra un sistema de contabilidad con un marcado objetivo hacia el control de los recursos monetarios, lo cual está lejos de corresponder a una información íntegra y confiable de la situación financiera, económica y social del Estado. Se exigía más de información sobre el estado del tesoro y de la deuda pública pues, al parecer, constituía la necesidad más apremiante del Gobierno como usuario de la misma. Lo que se regula en este artículo ya se había legislado con mucha anterioridad al reglamentar la materia presupuestal, es claro que se trata de lo que hoy se conoce entre los principios del sistema presupuestal como "unidad de caja". Se trataba, entonces, de respetar las apropiaciones que se hacían de los ingresos y, así, asegurar el pago oportuno de las obligaciones que surgieran de las relaciones de intercambio de bienes o servicios.

La emisión del primer Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) por parte de la DGCP, mediante la **Resolución 4444 de 1995**, constituyó un acontecimiento trascendental en este nuevo período de la contabilidad pública. Este PGCP es, pues, el instrumento mediante el cual se canalizan las operaciones que realizan las entidades públicas. La primera parte del plan corresponde al marco

conceptual de la contabilidad pública, y la segunda al modelo instrumental, conformado a su vez por el catálogo general de cuentas y el manual de procedimientos contadores.

Actualmente la CGN (Contaduría General de la nación), emite sus disposiciones a través de resoluciones, circulares externas, cartas circulares, y de conceptos que se convierten en doctrina contable pública de obligatorio cumplimiento para las entidades sujetas a su ámbito de aplicación, las cuales deben reportar información a la CGN trimestralmente.

Por su parte, la Contraloría General de la República continúa desarrollando las actividades relacionadas con el control fiscal con el objetivo de vigilar la gestión fiscal de la administración y de los particulares o entidades que manejen fondos o bienes públicos. La vigilancia de la gestión fiscal del Estado comprende el control financiero, de gestión y de resultados (artículo 267 de la C.N.). Esto significa que la contabilidad se constituye en herramienta clave para el ejercicio de esta función pública cuyo propósito es controlar los recursos y bienes del Estado. Esta es la razón por la que la CGR ha dispuesto claras directrices a sus auditores consistentes en observar y aplicar los principios y normas de contabilidad pública en sus procedimientos de auditoría y, con base en ellos, determinar la razonabilidad de la información contable y la gestión y resultados de los administradores públicos.

La **Ley 42 de 1993** que reglamenta "...la organización del sistema de control fiscal, financiero y los organismos que lo ejercen", incorpora, entre otros, algunos elementos que son importantes desde el punto de vista de la Hacienda y la Contabilidad Pública. Se trata de los conceptos de "Hacienda Nacional", "Tesoro Nacional", "Bienes Fiscales" y "Contabilidad de la Ejecución del Presupuesto".⁶

Las principales normas contables colombianas están contenidas en el código de comercio, el **Decreto 2649** sobre principios y normas de contabilidad, el **decreto 2650** que es el Plan único de cuentas (sector privado), el estatuto tributario además de otras como resoluciones o circulares emitidas por las superintendencias. Las administraciones capitales o departamentales pueden emitir normas sobre impuestos locales, a continuación relacionamos los principales entes reguladores de la información contable:

⁶ GÓMEZ MEJÍA, Alberto. "Sesenta años de Contabilidad Nacional". Revista Economía Colombiana.

Tabla Nº 3. Principales Reguladores de la Información Contable en Colombia

Legislación contable	<ul style="list-style-type: none"> » Concejo de Santafé de Bogotá: (http://www.concejo.gov.co) » Senado de la República: (http://www.senado.gov.co) » Presidencia de la República: (http://www.presidencia.gov.co) » Alcaldía de Bogotá, coordinación impuestos distritales: (http://www.alcaldiabogota.gov.co).
Asociaciones	<ul style="list-style-type: none"> » Junta central de Contadores: (http://www.jcconta.gov.co) » Instituto Colombiano para el fomento de la educación superior ICFES: (http://www.icfes.gov.co) » Icontec: (http://www.icontec.org.co) » Instituto Colombiano de estudios en el exterior ICETEX: (http://www.icetex.com) » Cámara de comercio de Bogotá: (http://www.ccb.org.co) » Educación superior, Colciencias: (http://www.colciencias.gov.co)
Administraciones	<ul style="list-style-type: none"> » Ministerio de comercio exterior: (http://www.mincomex.gov.co) » Ministerio de agricultura: (http://www.minagric.gov.co) » Ministerio de desarrollo económico: (http://www.mindesa.gov.co) » Ministerio de hacienda y crédito público: (http://www.minhacienda.gov.co) » Ministerio de comunicaciones: (http://www.mincomunicaciones.gov.co) » Ministerio de cultura: (http://www.sinpro.gov.co/colcultura) » Ministerio de educación: (http://www.icfes.gov.co/mineducacion/men) » Ministerio de salud: (http://www.minsalud.gov.co) » Ministerio de justicia: (http://www.minjusticia.gov.co) » Ministerio del medio ambiente: (http://www.minambiente.gov.co), CAR: (http://www.car.gov.co) » Ministerio del interior: (http://www.sinpro.gov.co/mininterior) » Dirección de impuestos y aduanas nacionales DIAN: (http://www.dian.gov.co)
Banco Central	<ul style="list-style-type: none"> » Banco de la República: (http://www.banrep.gov.co)
Bolsa	<ul style="list-style-type: none"> » Bolsa de Bogotá: (http://www.bolsabogota.com.co) » Bolsa de Medellín: (http://www.bolsamed.com.co)
Entidad reguladora Mercado Valores	<ul style="list-style-type: none"> » Superintendencia de industria y comercio: (http://www.sic.gov.co) » Contraloría general de la nación: (http://www.contraloriagen.gov.co) » Superintendencia de valores: (http://www.supervalores.gov.co) » Superintendencia Bancaria: (http://www.superbancaria.gov.co)
Organismos de Control	<ul style="list-style-type: none"> » Superintendencia de notariado y registro: (http://www.sinpro.gov.co/supernot)

	» Superintendencia de sociedades: (http://www.supersociedades.gov.co)
--	--

Fuente: Elaborada por JARAMILLO, Esteban. Memorias de Hacienda. Colección BR. Bogotá: 1989.

4.2.2 Proyecto de ley de Intervención Económica por medio del cual se adoptan las normas Internacionales de Información financiera. El 10 de diciembre de 2003, el gobierno colombiano en cabeza de un comité técnico interinstitucional, conformado por los siguientes entes: Ministerio de Hacienda y Crédito Público, Ministerio de Comercio, Industria y Turismo, Superintendente de Valores, Superintendente Bancario, Superintendente de Sociedades, Contador General de la Nación, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales, Departamento Nacional de Planeación, presenta el proyecto de ley de intervención económica por medio del cual se señalan los mecanismos por los cuales se adoptan en Colombia los estándares internacionales de contabilidad, auditoría y contaduría; se modifican el Código de Comercio, la normatividad contable, y se dictan otras disposiciones relacionadas con la materia; dicho proyecto de ley deja sin objeto los cuatro proyectos respecto a la ciencia contable que actualmente cursan en el Congreso de la República, sumado a esto desaparece toda la historia de la práctica profesional contable en Colombia; tanto en su componente histórico normativo como en su componente histórico técnico y metodológico.

Otros cambios importantes de la ley de intervención económica:

- Cambio de título profesional
- Otros cambios, son los del título profesional y del quehacer propio de la profesión contable, además de los cambios los reconocidos en los artículos 17 y 25 presentados anteriormente, los artículos 23 y 24 amplían estos temas.

“Artículo 23. Contador Profesional Acreditado: Será Contador Profesional Acreditado (CPA) la persona natural o jurídica que, mediante la inscripción que acredite su competencia profesional en los términos de la presente ley, actúe en ejercicio profesional público o privado de la profesión de contaduría.

Se entiende por ejercicio profesional público el ejercicio de la profesión de contaduría en el cual los elementos esenciales del contrato de prestación de servicios son, de un lado, la independencia entre quien presta el servicio y quien lo contrata y, de otro, la primacía del interés público sobre el particular. El contador profesional acreditado en ejercicio profesional público estará obligado a acompañar su nombre y firma o incluir en su razón social o nombre comercial la denominación de “Contador Profesional Acreditado Público”.⁷; ninguna otra persona o entidad podrá utilizar tales denominaciones o cualquier otra que induzca a confusión con la misma.

⁷ LEGIS, PLAN UNICO DE CUENTAS, decreto 2649 y 2650 de 1993.

Se entiende por ejercicio profesional privado el ejercicio de la profesión de contaduría en el cual no se requiere de independencia entre quien presta el servicio y quien lo contrata como elemento de la esencia del contrato de prestación de servicios o del contrato de trabajo, sea que se realice en los sectores de servicios, industria, comercio, público, de educación, entre otros.

El contador profesional acreditado en ejercicio profesional privado deberá acompañar su nombre y firma o incluir en su razón social o nombre comercial la denominación de “Contador Profesional Acreditado Privado”; ninguna otra persona o entidad podrá utilizar tales denominaciones o cualquier otra que induzca a confusión con la misma.

Parágrafo: El uso de la denominación a que se hace referencia en los incisos segundo y tercero del presente artículo impone las obligaciones implícitas en la misma y quien actúe en una y otra forma frente a diferentes clientes no podrá eludirlas amparándose en la denominación utilizada.

“Artículo 35. Plazos para el ajuste: Los entes económicos y del sector público deberán presentar estados financieros preparados según estándares internacionales de contabilidad, por contadores que satisfagan estándares internacionales de contaduría y auditados según estándares internacionales de auditoría; a partir de las siguientes fechas:

1. Para los entes del nivel 1: En cada ejercicio financiero que comience a partir de enero de 2006 inclusive.
2. Para los entes del nivel 2: En cada ejercicio financiero que comience a partir de enero de 2007 inclusive.
3. Para los entes del nivel 3: En cada ejercicio financiero que comience a partir de enero de 2008 inclusive.

Parágrafo 1: Los entes económicos y del sector público que así lo consideren, podrán adoptar los estándares internacionales de contabilidad, auditoría o contaduría a partir de la vigencia de la presente ley, cumpliendo con los requisitos de revelación expresa, conforme estándares internacionales.

Parágrafo 2: En todo caso, el Gobierno Nacional podrá postergar el plazo a que se hace mención en este artículo adicionándolo por un año más, cuando considere que tal medida favorece el interés público en la adopción de los estándares de contabilidad, auditoría y contaduría.”⁸

La adopción de los estándares internacionales no es la cuestión a discutir respecto al proyecto de ley de intervención económica ya que, como lo dice su presentación en la página 5; “Dadas las necesidades de integración económica del país con los

⁸ LEGIS, PLAN UNICO DE CUENTAS, decreto 2649 y 2650 de 1993.

procesos internacionales, no es suficiente tener un sistema único nacional si éste tiene diferencias con los sistemas internacionales. Por eso se hace imperativo dar el paso hacia un sistema internacional unificado, tal y como lo están haciendo prácticamente todos los países del mundo, particularmente los más desarrollados y con sistemas de contabilidad más fuertes”⁹, es claro entonces, que la tendencia mundial es el libre intercambio y traslado de factores económicos, o más conocido como libre comercio, que es la figura más representativa del pensamiento capitalista neo-liberal.

El futuro de Colombia al igual que el de muchas economías estará ligado al libre comercio. La adopción de los estándares internacionales de contabilidad, auditoría y contaduría es uno de los pasos obligatorios hacia este camino. Es indiscutible que la adopción de las normas internacionales no es motivada en las circunstancias económicas internas, estas prácticas de ineludible aceptación son motivadas por el entorno internacional y son necesarias para seguir siendo aceptados como parte del mundo de nuestro tiempo. Las repercusiones del libre comercio son inciertas, puede esperarnos un futuro de auge traducido en el crecimiento económico como indicador de la calidad de vida, trayendo al mismo tiempo la desaparición de la industria nacional entendido en el sentido que la industria dentro de Colombia sea de propiedad de colombianos, puede que existan depresiones económicas, que nuestra economía siga el camino que lleva, de un crecimiento lento o cualquier otra suerte; la predicción de este destino la dejaremos a los cálculos de los expertos en la materia.

4.2.3 Antecedentes de las normas relativas a los Activos Intangibles en Colombia. Aquí enunciamos una de las normas más importantes en Colombia durante los últimos años acerca de la contabilidad y todo funcionamiento a nivel nacional, es el **decreto 2649 de 1993**, que en su capítulo 1: de Normas Técnicas Específicas, en la sección 1: de las Normas sobre los Activos enuncia:

ARTICULO 66. ACTIVOS INTANGIBLES. Son activos intangibles los recursos obtenidos por un ente económico que, careciendo de naturaleza material, implican un derecho o privilegio oponible a terceros, distinto de los derivados de los otros activos, de cuyo ejercicio o explotación pueden obtenerse beneficios económicos en varios períodos determinables, tales como patentes, marcas, derechos de autor, crédito mercantil, franquicias, así como los derechos derivados de bienes entregados en fiducia mercantil.

El valor histórico de estos activos debe corresponder al monto de las erogaciones claramente identificables en que efectivamente se incurra o se deba incurrir para adquirirlos, formarlos o usarlos, el cual, cuando sea el caso, se debe reexpresar como consecuencia de la inflación.

⁹ DIXON, Robert L., Contabilidad para ejecutivos, ed. Mc Graw Hill

Para reconocer la contribución de los activos intangibles a la generación del ingreso, se deben amortizar de manera sistemática durante su vida útil. Esta se debe determinar tomando el lapso que fuere menor entre el tiempo estimado de su explotación y la duración de su amparo legal o contractual. Son métodos para amortizar los de línea recta, unidades de producción y otros de reconocido valor técnico, que sean adecuados según la naturaleza del activo correspondiente. También en este caso se debe escoger aquél que de mejor manera cumpla la norma básica de asociación.

Al cierre del ejercicio se deben reconocer las contingencias de pérdida, ajustando y acelerando su amortización.

ARTICULO 68. AJUSTE ANUAL DEL VALOR DE LOS ACTIVOS NO MONETARIOS. Con el fin de reconocer el efecto de la inflación, al finalizar el año se debe ajustar el costo de los activos no monetarios, tales como los que expresan el derecho a recibir especies o servicios futuros, los inventarios, las propiedades planta y equipo, los activos agotables, los activos intangibles, los cargos diferidos y los aportes en otros entes económicos.

No son objeto de ajuste las partidas estimadas o que no hayan sido producto de una adquisición efectiva, tales como las valorizaciones.

Otra norma que cabe la pena destacar es la Circular Externa No.11 de Noviembre 15 de 1996 que hace referencia a:

Normas técnicas relativas al reconocimiento y valuación de los activos.

AMORTIZACION

Concepto. Se refiere a la distribución del costo de un activo amortizable durante el tiempo en que contribuye a la generación de ingresos o al cumplimiento de las actividades propias de la función administrativa o cometido estatal del ente público.

Activos amortizables. Se consideran como tales los activos de propiedad del ente público que de acuerdo con su naturaleza están sujetos a consumirse como consecuencia del uso o extinción del plazo legal o contractual de utilización, pactado al momento de su adquisición, o que cumplen con un ciclo productivo determinado. Serán objeto de amortización los activos que se registren contablemente en las siguientes cuentas: Semovientes, Vías de comunicación y acceso, Bienes de uso público, Inversión para la protección de recursos renovables, Inversión para la explotación de recursos no renovables, **Intangibles**, Bienes entregados a terceros. También serán objeto de amortización las erogaciones en las cuales haya incurrido el ente público y cuyo registro contable corresponda a las cuentas Gastos pagados por anticipado, Cargos diferidos y Obras y mejoras en propiedad ajena.

La base para el cálculo de la amortización es el costo del activo amortizable determinado en la fecha en que se encuentra listo para su utilización, ajustado por efecto de la inflación cuando las normas sobre el particular así lo exijan. El valor del terreno debe ser excluido cuando forma parte del bien amortizable.

Vida útil. Corresponde al tiempo durante el cual se espera que un activo amortizable pueda contribuir a la producción de bienes o a la prestación de servicios. Para la determinación de la vida útil debe tenerse en cuenta el tiempo menor entre el estimado de extinción del activo por su utilización y el plazo legal o contractual pactado para su uso, cuando la adquisición del activo se hace bajo esta modalidad.

La vida útil puede ser modificada cuando circunstancias especiales, inherentes al activo, modifiquen la capacidad de producción o de servicios, lo cual debe revelarse en las notas a los estados contadores y demostrarse plenamente.

Método de amortización. El método de amortización aplicable en cada caso debe estar de acuerdo con la naturaleza del activo amortizable, tales como Línea recta, Unidades de producción u Horas de trabajo, aplicándose a cada activo amortizable el que mejor consulte el principio de asociación entre el costo o gasto por amortización y los servicios o beneficios recibidos del activo.

El cálculo de la amortización se determinará bajo la misma metodología y formulación aplicada a la depreciación, con gran atención en lo concerniente a la vida útil ya definida, en especial cuando se trate de activos intangibles y diferidos, en donde tienen gran relevancia los plazos y condiciones legales y contractuales.

Registro contable. El gasto por amortización debe reconocerse a partir de la fecha en que se inicia el ciclo productivo del bien o a partir de la fecha en que el ente público inicia su usufructo o lo entrega a la comunidad para el uso, goce y disfrute, atendiendo las normas generales de causación y prudencia. El registro contable corresponderá a un débito en la cuenta 5320-Amortizaciones, de acuerdo con las subcuentas definidas en la misma, acreditando la respectiva cuenta del activo a la cual corresponda la amortización.

Amortización de intangibles. El valor acumulado por la creación o adquisición de intangibles se amortizará durante el lapso que corresponda a la recuperación de la inversión en que se incurrió, o el período en que se obtendrán los beneficios esperados por efectos de la explotación del intangible o la duración del amparo legal o contractual. En concordancia con las normas generales de causación y prudencia deberán reconocerse las contingencias de pérdida que impliquen efectuar ajustes o acelerar la amortización.

Otra norma es la Circular externa de 2002 acerca de:

Instrucciones básicas en materia de revelaciones de información para emisores de valores. Los temas que se tratan en esta Circular Externa están organizados de la siguiente forma:

Activos Intangibles Crédito Mercantil Adquirido

Siempre que en la adquisición de una inversión se presente crédito mercantil adquirido, durante la vida útil de éste se debe proceder a revelar como mínimo lo siguiente:

- Inversión que originó el crédito mercantil adquirido.
- Monto total del crédito mercantil adquirido y criterios utilizados para su determinación.
- Tiempo estimado de explotación del intangible.
- Método contable de amortización.
- Valor acumulado de la amortización.
- Contingencias que puedan ajustar o acelerar su amortización.
- Período en el cual va a ser objeto de amortización.
- Valor pendiente de amortización.
- Valor pagado por cada acción o cuota parte de interés social y valor intrínseco de las mismas.

Derechos

- Clase de derecho registrado.
- Determinación de su costo, cuando se trate de la exclusividad que se tenga al amparo de la propiedad intelectual para derechos de autor.
- Costo de su adquisición cuando se trate de derechos adquiridos.
- Costo ajustado de los mismos.

Derechos Fiduciarios

- Naturaleza del contrato.
- Condiciones generales del contrato:
- Fecha del contrato
- Objeto
- Valor asignado a los bienes en fideicomiso
- Fecha de vencimiento
- Monto
- Beneficiarios del contrato
- Identificación del fiduciario
- Relación detallada de los bienes transferidos, indicando la clase de bien transferido y el costo de los mismos.

Bienes Recibidos en Arrendamiento Financiero

- Clasificación de los bienes recibidos en leasing financiero.
- Naturaleza del contrato.
- Fecha de vencimiento del contrato.
- Plazo acordado.
- Número y valor de cánones pendientes.
- Monto de la opción de compra.
- Depreciación acumulada de las mismas.

Licencias

- Objeto del contrato.
- Costo de la licencia.
- Condiciones para su uso.
- Término durante el cual se va a hacer uso de la misma.

Decreto 2160 de 1986

Este decreto incorpora temas relacionados con el tratamiento contable de los activos que se consideran como intangibles, y define que los mismos deben ser registrados al costo, del cual forman parte de los gastos inherentes como honorarios, costos de cesión y demás gastos identificables con la adquisición.

Define además, que en el evento de adquisiciones mediante la entrega de acciones u cuotas de interés social, propiedad, planta y equipo similares, el valor de mercado de estos constituye el costo del intangible.

La amortización de los intangibles debe ser sistemática y reflejar la deducción del potencial económico de aquellos con duración limitada. Son métodos de reconocido valor técnico los de línea recta, saldos decrecientes, suma de dígitos y unidades de producción, entre otros. Los cambios justificados en la alícuota de amortización se deben hacer en forma prospectiva. Por último establece que se debe reconocer la pérdida de valor de los intangibles en el periodo en que éstos ocurren.

Decreto 2650 de 1993

Incluido dentro del activo clase I grupo 16 denominado intangibles, contiene la codificación, descripción y dinámica para su registro contable.

Concepto cctcp 043 de febrero 22 de 1986

Define como debe registrarse y por cual valor, los derechos exclusivos de explotación derivados de concesión otorgados por el Ministerio de Minas y energía.

Concepto cctcp 049 de Mayo 30 de 1996

Determina los criterios que se deben tener en cuenta en el registro contable de la transacción económica realizada por una empresa en la adquisición del derecho de un programa (Software) durante 25 años, cuyo valor trazado se recibe en acciones, según un contrato, por operación que se hizo con el lleno de los requisitos legales en la Republica de Colombia.

Concepto cctcp 114 de Julio 15 de 1997

Enuncia los criterios a tener en cuenta en el avalúo, aprobación y amortización del Good Will formado.

5. SITUACION ACTUAL DE LAS NORMAS CONTABLES MEXICANAS Y DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADAS EN COLOMBIA

5.1 NORMAS DE CONTABILIDAD MEXICANAS

5.1.1 Situación general. Debemos recordar que México fue un miembro fundador del “viejo” IASC. Asimismo, gracias a su cercanía con los Estados Unidos ha desarrollado sistemas de contabilidad muy similares a los de aquellos países que en la actualidad están adoptando NIIF; no obstante, sabemos que persisten algunas diferencias entre las normas contables de México y las NIIF.

Por otro lado, en muchos países de Latinoamérica las NIIF se están adaptando y no adoptando ya que una estrategia de adaptación lleva mas tiempo para lograrla convergencia con NIIF que una de adopción.

En México hay muy buenos contadores, una profesión contable muy desarrollada, lo mismo en Argentina y Chile. En el consejo de la IASB tiene un miembro llamado Jan Engstrom, el cual actúa como vínculo entre IASB y Latinoamérica, cada 4 meses él visita a México a fin de que se continúe con estas mesas de discusión, en donde se informa qué es lo que el IASB está haciendo y donde México está mal o debe hacer correcciones. Todo lo anterior es con el objetivo de fortalecer la contabilidad de los países latinoamericanos e incrementar su influencia en la emisión de normas globales.

La homogenización en México en la presentación de la información financiera, entendida como el conjunto de acuerdos para promover la eficiencia y estabilidad del sistema financiero se basa en cinco ámbitos principales:

- ❖ Más transparencia y promoción de normas y prácticas óptimas.
- ❖ Refuerzo de políticas, sistemas financieros y fundamentos institucionales del país.
- ❖ Refuerzo de políticas para mitigar los costos sociales de la crisis.
- ❖ Implicación del sector privado en la prevención y solución de crisis, y
- ❖ Refuerzo y reforma de foros internacionales.

La contabilidad al ser incluida como uno de los estándares básicos de esta homogenización, debe desarrollar un marco que permita reconocer, medir, valorar, presentar y revelar la información que exige el mundo de los negocios actualmente, fundamentalmente la modalidad de los mercados públicos de valores, que exigen cada día más confianza y transparencia.

La información financiera bajo los criterios de la normatividad internacional pretende:

Ofrecer información relevante, comprensible, confiable y comparable a los usuarios de los estados financieros y la orientación a una información transparente; estos usuarios pueden ser internos o externos – usuario universal y éstos se sintetizan en siete grupos: Inversionistas, empleados, prestamistas, proveedores, clientes, gobierno y público, los cuales presentan unas necesidades específicas de información, en un sentido restringido (privilegiando los inversores, fundamentalmente del mercado público de valores).

Actualmente México enmarca su contabilidad dentro de una serie de directrices:

Fiscal: La contabilidad en México al igual que en Colombia actualmente, sirve para determinar la información financiera-fiscal, sustento para aplicación de bases impositivas (tributaria).

Macroeconómica: La contabilidad sirve para ofrecer la información necesaria para evaluar la situación económica de un país y los ajustes necesarios a la economía, para pasar de una situación dada a una situación deseada en el ámbito de los propósitos nacionales.

Legal: Nos orienta a identificar, donde la contabilidad tiene la función de ofrecer al propietario el resultado (perdidas o ganancias) de las operaciones del ente; al igual que servir de garantía a terceros de la capacidad de pago y endeudamiento de la entidad.

Utilidad: Describe en el “paradigma de utilidad de la información contable”; orientación pragmática, utilitarista y finalista de la información económica-financiera, dirigida a convertir los EEFF en herramienta útil para la toma de decisiones de los usuarios interesados en la información del ente.

Integral de la información contable: Tiene gran pertinencia en los momentos actuales, caracterizados por la estandarización de estructuras financieras y económicas; una vez que una función integral, consultaría las necesidades y características de los entornos donde se implemente un modelo de contabilidad. Su campo de reflexión es más amplio al entender que la información contable incluye la información financiera y económica analizada desde diversos ángulos (político, social, ambiental etc.)

5.1.2 Situación Actual de la aplicación de la NIC 38 de Activos Intangibles.

La empresa actual lleva a cabo su actividad en un entorno competitivo en el que, cada vez, cobran mayor importancia los recursos intangibles o también llamados de forma genérica capital intelectual, los cuales, se configuran, como la verdadera fuente de riqueza de la empresa.

Es por ello que tales elementos vienen siendo objeto de debate en distintos ámbitos, profesionales y académicos. Asimismo, los organismos normalizadores han tomado parte en este debate intentando recoger tal preocupación, por lo cual fue emitida la NIC 38, sobre activos intangibles.

Delimitado el alcance de esta norma, abordamos conceptos de reconocimiento y valoración, amortización y depreciación excepcional de los activos intangibles.

Reconocimiento y valoración. Esta definición señala que el fondo de comercio adquirido deberá ser capitalizado; no así el fondo de comercio generado internamente, que no debe ser reconocido.

Con respecto a los activos intangibles se distingue entre:

- ❖ Adquiridos a terceros de forma individualizada, que se capitalizarán al precio de adquisición.
- ❖ Adquiridos como parte de un negocio, que serán reconocidos separadamente del fondo de comercio, caso de que su valor pueda ser medido de forma fiable. De no ser así, se incluirán dentro del precio de compra atribuido al fondo de comercio.
- ❖ Activos intangibles generados internamente, que podrán ser reconocidos sólo si tienen un valor de mercado claramente asignable, esto es, si el elemento pertenece a un grupo homogéneo de activos que son equivalentes en todos los aspectos y si existe un mercado capaz de establecer un valor para esos activos.

Amortización. Tanto el fondo de comercio como los activos intangibles adquiridos deben ser amortizados contra resultados durante su vida económica útil, estableciéndose la presunción de que ésta es limitada y no excede de 20 años. No obstante, si existen motivos válidos, basados en la naturaleza de la inversión, y el valor del fondo de comercio o del activo intangible es importante, se puede considerar una vida económica útil superior o bien considerarla indefinida. En tal caso, el fondo de comercio o activo intangible no serán amortizados, pero sí corregidos en función de la depreciación que pueda experimentar en cada período.

Igualmente en México se tiene en cuenta la siguiente normatividad para la amortización de los Activos Intangibles y su relación con el fondo de comercio.

Tabla N. 4

AMORTIZACIÓN DE ACTIVOS INTANGIBLES Y FONDO DE COMERCIO ADQUIRIDO	
ASB (1997): FRS 10	Amortización del fondo de comercio y activos intangibles durante su vida útil. Se establece una presunción de que no excede de 20 años, de forma que si se puede justificar, se admite un período superior de amortización e <i>incluso la</i>

	<i>no amortización si se estima que la vida útil es indefinida.</i>
IASC (1998/1998b): IAS 22 revisada/ IAS 38	Amortización del fondo de comercio y activos intangibles durante toda su vida útil. Existe la presunción de que ésta no será superior a 20 años, aunque, si se puede justificar, admite un período de amortización superior.
PGC/ICAC (1990/1992)	Amortización del inmovilizado inmaterial durante su vida útil, estableciéndose para los gastos de I+D y aplicaciones informáticas un máximo de 5 años, y para el fondo de comercio y derechos de traspaso un máximo de 10 años.
Ley 16/XI/1998	Amortización del fondo de comercio de forma sistemática, mientras genere ingresos, con el límite máximo de 20 años. Caso de rebasar los 5 años habrá que justificarlo en la Memoria indicando los ingresos previsibles.
AECA (1991)	Amortización del inmovilizado inmaterial durante su vida útil, estableciendo para la propiedad industrial desarrollada por la empresa, derechos de traspaso, gastos de I+D un máximo de 5 años y para el fondo de comercio un máximo de 10 años.

Fuente: Elaborada por el INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS. Normas Internacionales de Contabilidad A.C. México: Septiembre de 2001.

Depreciación excepcional. Las empresas habrán de proceder a efectuar, al cierre del ejercicio, una relación del valor contable con el valor recuperable. Esta revisión será sistemática cuando la vida útil asignada sea superior a 20 años. En caso contrario, se realizará cuando surjan acontecimientos que así lo aconsejen y, en todo caso, siempre al final del primer año siguiente a la adquisición, lo cual, está fundamentado en la necesidad de asegurar que las estimaciones efectuadas, sobre la aportación que tienen los distintos activos intangibles y fondo de comercio en los rendimientos futuros, son correctas.

5.2 NORMAS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADAS EN COLOMBIA

5.2.1 Situación general. Se hace cada vez más urgente que la profesión contable en general tome partido en el debate que se está adelantando alrededor del tema de la adopción o adaptación de las normas internacionales de contabilidad en Colombia, sin salirse de los aspectos económicos, financieros, sociales y políticos que tal decisión implica toda vez que ésta no puede adoptarse independientemente de esos aspectos que constituyen causa y a la vez consecuencia del proceso informativo contable.

La normatividad contable colombiana no es totalmente errónea en sus conceptos ya que su papel consiste en sustentar la elaboración de información orientada a determinar la magnitud de la riqueza creada en los procesos productivos y en establecer la asignación de tal resultado entre los propietarios del ente económico.

La economía colombiana, está sujeta a una cantidad de interferencias, que impiden su libre funcionamiento. Los salarios y los precios de los bienes y servicios son concertados a partir de políticas económicas y no por los factores económicos, se presentan exceso de oferta y/o de demanda, hay rigidez en los precios. Gracias a circunstancias monopólicas muchos precios se mantienen por encima de los dictámenes del mercado.

Este panorama esquematizado para el caso de Colombia es válido para buena parte de las economías latinoamericanas que han sido sometidas a los condicionamientos de los organismos “multilaterales” de financiación, circunstancias que han llevado a una situación de crisis generalizada, cuyos indicadores son las altas tasas de desempleo, de pobreza y de miseria, la reducción de las reservas internacionales, el incremento de las importaciones, la reducción de las exportaciones y por lo tanto los déficit en las balanzas comercial y de pago.

Ahora es el momento de adecuar la contabilidad empresarial por que conseguirá una mayor transparencia y comparabilidad de la información que se utiliza en nuestros mercados financieros, lo que a larga será una ventaja competitiva para las empresas colombianas. No se debe esperar a la fecha límite para iniciar la fase de planeación de la adaptación, por que aun que la exigencia de presentar las cuentas anuales según las normas internacionales se fija a partir de 2005, estas incluirán información comparativa por lo que, al menos a efectos internos, será necesario adelantar un año la adopción de las NIC.

No, aparte de conllevar consecuencias sobre los resultados y sobre el patrimonio de las compañías, el proceso de adaptación afectará prácticamente la totalidad de los departamentos de las empresas siendo necesarios preparar sus recursos humanos y tecnológicos. Por tanto, es importante que todos sean conscientes del proceso de adaptación y entiendan la importancia y el alcance de un cambio fundamental en la forma en que su empresa medirá sus resultados y se presentara al mundo exterior.

La adaptación a las NIC es un proceso paulatino, no un acontecimiento aislado, que tardara varios años en implantarse por completo a medida de las necesidades de las empresas así lo exijan.

Los mercados siempre ansían información financiera de calidad y mayor transparencia, y para ello, a parte de introducir dos nuevos estados financieros- el estado de flujo de efectivo, y el estado de cambios en el patrimonio- las normas internacionales de contabilidad suelen requerir un desglose de la información y datos financieros más importante que el solicitado por la mayoría de las normas nacionales. Estos desgloses también ayudaran a los organismos reguladores e inversores a entender su negocio.

5.2.2 Situación actual de las normas nacionales relativas a los activos intangibles. La contabilidad de activos intangibles se ha convertido en un problema creciente que enfrentan los profesionales de la contabilidad en Colombia. Las empresas que compiten en el mundo de los negocios de alta tecnología, incurren en gastos crecientes en publicidad, investigación y desarrollo, recursos humanos especializados en habilidades específicas y otras actividades, los cuales son frecuentemente difíciles de identificar y valorar en cualquier momento.

En los últimos años, han surgido diversas definiciones y clasificaciones de activos intangibles con el propósito de ofrecer una mejor comprensión del concepto, alcanzar una valoración fiel de las inversiones en estos activos y promover la comunicación entre investigadores, directivos de empresas, usuarios de la información contable y organismos emisores de normas contables.

En este nuevo siglo de globalización, las compañías que buscan expandir sus fronteras se van a encontrar con tres problemas básicos:

- 1.- La necesidad de crear o establecer marcas globales para que sus productos puedan competir en el mercado global.
- 2.- La comercialización de sus productos o servicios a través de Internet.
- 3.- La comunicación de su información financiera.

Sin embargo, hoy se afirma con ahínco que la contabilidad presenta debilidades en algunos aspectos; como por ejemplo, el no incluir las relaciones ambientales del entorno donde se desenvuelve la empresa o el hecho de no presentar valores de mercado de las partidas que conforman el activo, pasivo y patrimonio. En el mundo actual, los activos más valiosos son los Activos Intangibles. Como consecuencia de ello, se hace necesario que la contabilidad asuma el compromiso de informar los efectos de este evento económico sobre la información financiera. Sin embargo, en este punto se encuentran limitaciones, con relación a principios o normas de contabilidad generalmente aceptadas, que permitan producir información financiera al respecto.

Poca atención se ha prestado a los Activos intangibles; estos activos, a excepción de unos pocos, tales como el fondo de comercio, los gastos en investigación y desarrollo o la propiedad industrial. A pesar que en muchas empresas, el valor de estos activos intangibles y otros que no se contabilizan, es muy superior al de sus bienes tangibles.

Hay diferencias que se observan pese a que Colombia no tiene una normatividad estricta con respecto al manejo de los Activos Intangibles, una de ellas, es la diferencia entre el Valor Contable y el Valor de Mercado debido a que en el mercado donde se desenvuelven las organizaciones no se encuentran las características de una competencia perfecta, por lo que no existen parámetros

universales para llevar a cabo la respectiva valoración, formándose esta sobre la base de distintas hipótesis, siempre en función de los objetivos que persigue el proceso.

Otro problema es que en el campo de los principios contables se están generando procesos de cambio, que no alcanzan la velocidad necesaria en su intento de adaptarse a los del complejo mundo financiero.

Por último, se va a destacar el hecho de que la contabilidad esta siendo influenciada por el entorno y debe responder a las necesidades de información de sus principales usuarios. Aún cuando, se están dando los primeros pasos para el tan anhelado proceso de homogenización de la información contable, el mismo no se ha materializado completamente.

6. ACTIVOS INTANGIBLES APLICADOS EN MEXICO Y COLOMBIA SU CONTABILIDAD Y VALORACION

6.1 ACTIVOS INTANGIBLES APLICADOS EN MEXICO

6.1.1 Activos Intangibles. El número de cuentas que se utilizan en la contabilidad mexicana de una empresa depende de varios factores:

- ° El giro de la empresa
- ° El tamaño de la empresa
- ° El tipo de productos que comercializan o elaboran
- ° El análisis que se haga, etc.

Mientras mas detallado sea el análisis, mayor será el número de cuentas que se utilicen, no existe ninguna regla que establezca el número exacto de cuentas que se deben emplear en el registro de operaciones.

Las principales **cuentas** que se utilizan generalmente en el **Activo** son:

1. 1. **Activo**

10. Circulante

- 1001. Caja
- 1002. Bancos, en cuenta de cheques
- 1003. Mercancías
- 1004. Clientes
- 1005. Documentos por cobrar
- 1006. Deudores diversos
- 10..... Etcétera

11. Fijo

- 1101. Terrenos
- 1102. Edificios
- 1103. Mobiliario y equipo
- 1104. Equipo de entrega o equipo de reparto
- 1105. Depósitos en garantía
- 11..... Etcétera

12. Diferido

- 1201. Gastos de instalación
- 1202. Papelería y útiles
- 1203. Propaganda o publicidad
- 1204. Primas de seguros
- 1205. Rentas pagadas por anticipado

1206. Intereses pagados por anticipado
12..... Etcétera

El Activo intangible no está definido como tal en una cuenta, sólo que la ley mexicana permite que se incluyan las cuentas contables necesarias para identificarlos dentro de cada uno de los grupos anteriormente mencionados. Es así como el Activo no circulante se compone de los siguientes subgrupos de cuentas:

- Terrenos
- Edificios y construcciones; maquinaria, mobiliario y equipo, sujetos a depreciación;
- Crédito mercantil pagado, patentes y marcas compradas, gastos de constitución, organización, experimentación y similares, sujetos a amortización periódica;
- Inversiones en bienes tangibles y derechos intangibles sobre recursos no renovables, sujetos a agotamiento.

Los Activos Intangibles están definidos como aquellos bienes que no tienen representación física, tales como:

- Patentes
- Marcas o Nombre comerciales
- Concesiones o Franquicias
- Derechos de autores

Además, también ciertas partidas diferidas como gastos de desarrollo, gastos de organización, etc., cuya amortización no se piensa hacer en un plazo relativamente corto.

El principio general es de valuación a costo histórico con excepción de metales preciosos, moneda extranjera o inversiones en valores negociables que se valuarán a sus valores de realización. El criterio de mantenimiento del capital es el financiero y los estados contables deben expresarse en moneda de igual poder adquisitivo.

Amortización: Extinción gradual de cualquier deuda durante un período de tiempo, como, por ejemplo: la redención de una deuda mediante pagos consecutivos al acreedor; una reducción al valor en libros de una partida de activo fijo; un término genérico para depreciación, agotamiento, baja en libros, o la extinción gradual en libros de una partida o grupo de partidas de activo de vida limitada, bien sea, mediante un crédito directo, o por medio de una cuenta de valuación; por tanto, el importe de esta reducción constituye genéricamente una amortización. Erogación que se destina al pago o extinción de una carga o una deuda contraída por la entidad. La extinción de compromisos a largo y corto plazo.

El fondo de comercio forma parte del conjunto de activos intangibles de la empresa, siéndole de aplicación los principios contables utilizados en los demás activos permanentes, esto es, capitalización primero como activo y amortización después a lo largo de los períodos que resulten beneficiados por esas inversiones. El fondo de comercio sólo se registra cuando se adquiere una empresa, puesto que este elemento forma parte del valor de una organización en marcha, careciendo de sentido su separación del conjunto de la entidad, el fondo de comercio puede no tener relación con los gastos en que se incurre para obtenerlo; más aún, el fondo de comercio puede existir sin que se hayan producido gastos específicos para crearlo.

Una clasificación muy especial de activos incorpóreos es la denominada propiedad intelectual. La propiedad intelectual engloba la existencia legal y atributos de valor económico de otros tipos de activos incorpóreos. Pero, debido a su situación especial disfruta de reconocimiento y protección legal especiales.

En México, prevaleció el pensamiento de que la propiedad industrial de algún modo protegía monopolios y que por ello no debía ofrecérsele protección legal, pues el conocimiento tecnológico al ser considerado como una especie de "patrimonio de la humanidad", no tenía por qué ser exclusivo de alguna empresa o individuo. Por esta razón, muchos países definieron una estrategia de desarrollo tecnológico basada en una protección débil en materia de patentes, o desactualizada respecto de las tendencias internacionales.

Clasificación de los Activos Intangibles. Primer Criterio

Los activos intangibles se desarrollan de acuerdo a cuatro criterios, a saber: según su origen, según se puedan o no separar del individuo que los creó, según su defensa legal y según la transparencia de la información sobre la cual se basan los recursos.

1) Según su origen: En función del origen de su naturaleza, distinguiremos entre recursos humanos y no humanos. Dentro de los recursos no humanos, podemos distinguir recursos tecnológicos, comerciales y organizativos.

2) Separables del Individuo que los creó: En función de la posibilidad que al activo se lo pueda separar o no del individuo o individuos que los crearon.

3) Defensa Legal: En función de la posibilidad de defensa legal ante el uso exclusivo del bien.

4) Transparencia de la Información: Este aspecto está relacionado con el grado de transparencia o capacidad de la información sobre la que se basan los recursos.

Los cuatro criterios de clasificación se recogen, de forma conjunta, en la siguiente tabla.

Tabla N° 5. Clasificación de los Activos Intangibles. Primer criterio

Recursos Intangibles	No separables del individuo (Recursos humanos)		Separables del individuo
Defendibles en un contexto legal	(Recursos capacidad voluntaria) Beneficios del capital humano apropiables por medios legales	(Recursos tecnológicos) Patentes Secreto industrial	(Recursos comerciales) (Recursos transparentes) Imagen corporativa y reputación Marcas Nombre comercial Rótulo del establecimiento
No defendibles en un contexto legal	Beneficios del capital humano no apropiables por medios legales	(Recursos organizativos) Rutinas organizativas Cultura empresarial	(Recursos comerciales) Clientes Proveedores

Fuente: Elaborada por el INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS. Normas Internacionales de Contabilidad A.C. México: Septiembre de 2001.

Clasificación de Activos Intangibles. Segundo Criterio:

El segundo criterio de clasificación de los activos intangibles indica que se pueden agrupar en Recursos Humanos, de organización interna y de estructura externa

Activos Intangibles de Recursos Humanos, según se refieran a las aptitudes y conocimiento de los recursos humanos de la empresa.

Activos Intangibles de Estructura Interna, como la capacidad de los sistemas de información de que dispone la empresa; o

Activos Intangibles de Estructura Externa, como la clientela o las marcas dentro de los cuales se distinguen:

Activos de mercado. Los activos de estructura externa más conocidos son las marcas, el prestigio e imagen de la empresa, denominación social o las franquicias. Son activos intangibles valorados frecuentemente, de hecho se les denomina también activos de mercado: sirva de ejemplo más claro el mercado de franquicias. Para valorar las marcas se tienen en cuenta aspectos como su carácter internacional o local, liderazgo o cómo está protegida.

Clientela de la empresa. Otro activo intangible muy importante que se suele incluir en este grupo es la clientela de la empresa: su fidelidad, satisfacción, importancia o reputación. Como indicadores para medir este intangible, se pueden utilizar índices de satisfacción del consumidor obtenidos a partir de encuestas propias de la empresa o llevadas a cabo en el sector por empresas independientes.

Relaciones y alianzas. Las relaciones con los proveedores, bancos, políticos, instituciones y accionistas son también activos intangibles externos. Se consideran en este grupo también los acuerdos de cooperación y alianzas estratégicas, tecnológicas, de producción y comerciales. Algunas empresas pueden tener en su canal de distribución un verdadero activo intangible.

Cantidad de veces que las patentes posteriores se refieren a la original. Mostraría la capacidad para generar una ampliación del mercado, un aumento de la clientela y un incremento de la repetitividad de las ventas de productos y servicios.

6.1.2 Tratamiento Contable. En México el método empleado para el registro y la información sobre las transacciones comprende dos bases; el método o base de acumulación y la base de efectivo; esta última, especialmente en organizaciones pequeñas, contabilidades personales y casos similares.

“En el Sector Central, el Catálogo es el instrumento básico que permite la operatividad del Sistema de Contabilidad Gubernamental y se define como el conjunto de conceptos generales y homogéneos cuya ordenación hace posible distinguir y formar subagrupaciones de conceptos de orden particular.”¹⁰

La finalidad del Catálogo de Cuentas es constituirse en un clasificador flexible, ordenado y pormenorizado de las cuentas de mayor que se utilizarán para el

¹⁰ ACCOUNTING STANDARD COMMITTEE (1989): SSAP 22 “Accounting for goodwill”.

registro de las operaciones del Gobierno Federal. La estructura de cada cuenta permite formar agrupaciones que van de conceptos generales a particulares, y se conforma de cuatro niveles de clasificación y cinco dígitos.

La NIC 38 de Inmovilizado Inmaterial o Activos Intangibles armonizada en México, prescribe el tratamiento contable de los activos intangibles que posee un ente para:

- producir ó suministrar bienes y servicios,
- arrendarlos a terceros ó,
- utilizarlos en funciones relacionadas con la administración de la entidad.

La contabilidad se contempla, de esta manera, como el medio más importante y útil para preparar y dar a conocer los diferentes aspectos que constituyen la información económica-financiera en las organizaciones.

Los activos intangibles para efectos de identificación y clasificación generalmente contable se diferencian así:

- *Relativos a cuestiones de carácter técnico* (planos de ingeniería y documentación técnica).
- *Relativos a clientes* (listas de clientes y de relaciones con ellos).
- *Relativos a contratos* (contratos favorables de proveedores y otros de productos y servicios).
- *Relativos a procesamiento de datos* (*software*, bases de datos automatizadas).
- *Relativas al capital humano* (convenios de empleo, una fuerza de trabajo entrenada y en operación).
- *Relativos a comercialización* (marcas de fábrica y nombres comerciales).
- *Relativos a la ubicación* (derechos de arrendamiento de largo plazo, certificados, etc.).
- *Relativos al Fondo de Comercio* (valor de negocio en funcionamiento).
- *Relativos a ingeniería* (patentes, secretos del oficio).
- *Relativos a cuestiones literarias* (derechos de autor literarios o de composición musical).

Tratamiento Contable de las Amortizaciones. Las amortizaciones se refieren al costo anual que se aplica a ciertos gastos o bienes intangibles que se consideran amortizables, tales como intereses durante el período de construcción de la empresa, sueldos y salarios pagados, y otros gastos incurridos antes del inicio de operaciones de la empresa, o una patente sobre un bien que tiene una vida útil determinada, y los gastos en investigación y desarrollo.

El tratamiento que se les da contablemente a estos gastos de inversión es un proceso similar al registro de las depreciaciones.

Se incluyen en el balance de situación como un activo (otros activos) que se amortiza durante los primeros cinco años de operaciones de la empresa. Al final del primer año, el dato total se divide entre cinco, el resultado se lleva al estado de ganancias y pérdidas como un gasto, y en el balance de situación se disminuye la partida correspondiente en ese mismo monto, hasta su total cancelación en el quinto año de operaciones de la empresa o en el período que se haya considerado para su amortización.

Patentes. La patente es el privilegio que concede el Estado para explotar en forma exclusiva una invención novedosa, susceptible de aplicación industrial.

El término patente tiene dos acepciones: es un privilegio que se otorga al inventor de algún producto y/o proceso aplicable a la industria, para que lo explote de forma exclusiva, y también es el documento oficial que expide el estado a través del IMPI, donde se reconoce la calidad del inventor y los derechos que esto implica. A dicho documento se le denomina título de la patente. El privilegio que se concede a través de la patente consiste en la explotación de la invención de forma exclusiva durante veinte años, lo que implica que nadie puede hacer uso "con fines de lucro" del producto o proceso patentado sin el consentimiento expreso del titular de la patente.

Se considera invención toda creación intelectual que permite transformar la materia o la energía que existe en la naturaleza para su aprovechamiento por el hombre a través de la satisfacción inmediata de una necesidad concreta. Quedan comprendidos entre las invenciones los procesos o productos de aplicación industrial.

Como podrá observar en los ejemplos de documentos de patente, estos contienen información descriptiva del desarrollo de una tecnología, diagramas y las cláusulas reivindicatorias que protegen a la misma. Esta información puede utilizarse en el desarrollo de productos y servicios por y para su empresa.

Marcas. Las Marcas, son consideradas Activos intangibles, y están reguladas por el Boletín C-8, de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en México. El cual en su párrafo tercero, clasifica a las Marcas como Activos Intangibles.

En el mencionado Boletín, se especifica que los gastos en que se incurra a fin de obtener el registro, serán considerados como Activo (inversión), y no como un gasto, toda vez que representa para la empresa bien, mediante el cual se beneficiará el producto o servicio que presta la empresa. Por otra parte nos indica también, que este tipo de Activos, pertenecerá al Activo Diferido.

El registro de la Marca, tiene una vigencia de 10 años; al término de los cuales si se desea se puede renovar tal registro. Por lo tanto, los gastos efectuados para el registro serán amortizados en el plazo de vigencia (10 años), y no en el ejercicio en que se efectúen. Lo anterior de conformidad con lo estipulado en el citado Boletín.

Forma parte del costo de las Marcas, las cantidades erogadas para su obtención y todos los relacionados con el mismo, como pueden ser honorarios y gastos de abogados, así como cualquier otro identificable con la operación que se comenta.

Existen cuatro tipos de marcas:

Nominativas.- Son aquellas que permiten identificar un producto y su origen, mediante una palabra o conjunto de ellas. Su importancia radica en que se deben distinguir fonéticamente. Los nombres de personas físicas, pueden ser utilizados como marcas; siempre y cuando no coincida con una marca registrada anteriormente.

Innominadas.- Son figuras que sirven para identificar al productor de algún bien o servicio; por ejemplo los símbolos, diseños o logotipos utilizados por Instituciones Bancarias.

Mixtas.- Están compuestas por palabras y figuras.

Tridimensionales.- Aquellas que protegen los envoltorios, empaques, envases; si éstos resultan distintivos de otros de su misma especie.

Organismo encargado del trámite de Activos Intangibles susceptibles a registro. El Instituto Mexicano de la Propiedad Industrial (IMPI), es el organismo que tiene como objeto, actuar como autoridad administrativa, para la aplicación de la Ley de la Propiedad Industrial, la Ley Federal del Derecho de Autor, y demás disposiciones aplicables.

Dentro de la estructura orgánica del Instituto, existe la Dirección Divisional de Marcas, la cual según lo indica el artículo 17, que regula éste organismo está encargado de:

- ❖ Emitir y aplicar las políticas y lineamientos institucionales.
- ❖ Aplicar las disposiciones legales y administrativas relacionadas con los procedimientos para el registro de marcas, patentes, avisos comerciales, derechos de autor etc.
- ❖ Otorgar o negar los registros de marcas, patentes, avisos comerciales, derechos de autor etc.
- ❖ Informar y asesorar sobre el trámite y registro de marcas, patentes, avisos comerciales, derechos de autor etc.

- ❖ Emitir las resoluciones que declaren el abandono, desistimiento o desechamiento y las que tengan por objeto dejarlas sin efectos, respecto de las solicitudes o promociones relativas al registro de marcas, patentes, avisos comerciales, derechos de autor etc.
- ❖ Emitir las resoluciones sobre las solicitudes o promociones que se presenten para la inscripción de licencias y transmisión de los derechos derivados del registro o de las solicitudes de marcas, patentes, avisos comerciales, derechos de autor etc.
- ❖ Ayudar en la promoción y fomento de la protección y conservación de los derechos derivados del registro de marcas, patentes, avisos comerciales, derechos de autor etc.

Análisis de la vida útil remanente de activos incorpóreos o intangibles

Para este efecto se cuenta con diferentes elementos de medición:

1. *Vida legal (o protección) remanente:* (término que resta a la protección de la marca registrada).
2. *Vida contractual restante:* (término que resta a un arrendamiento)
3. *Vida judicial o reglamentaria:* (determinada por un fallo judicial, como sucede en algunos casos con los derechos propietarios sobre “software”).
4. *Vida física remanente:* (algunos activos incorpóreos o intangibles se desgastan con el uso, puede ser el caso de planos)
5. *Vida funcional remanente:* (el paso del tiempo puede hacer que el activo deje de ser funcional, como sucede con algunos elementos o formulaciones químicas).
6. *Vida tecnológica remanente:* (el periodo que resta para que la tecnología actual pase a ser obsoleta, válido para patentes, procesos propios, etc.)
7. *Vida económica remanente:* (periodo después del cual el activo ya no generará ingresos, como sucede con los derechos de autor de un libro que ya no se publica).
8. *Vida actuarial analítica:* (estimación de la vida remanente de un grupo de activos atendiendo a la rotación o mortalidad de los elementos que lo integran – caso de listas o cuentas de clientes).

La norma exige que inicialmente el activo inmaterial se valúe contablemente por su costo histórico de adquisición o producción. Para determinar dicho costo se debe tener en cuenta la forma en que el activo pasa a formar parte del patrimonio de la empresa. Tendremos así: la adquisición independiente, la adquisición como parte de una combinación de empresas, la adquisición mediante una subvención oficial y la adquisición mediante un intercambio de activos.

Tratamiento de referencia contable. Según este tratamiento, los activos pertenecientes al inmovilizado inmaterial serán valuados al costo menos las amortizaciones acumuladas y el importe de las pérdidas inesperadas de valor acumuladas que el activo hubiera sufrido.

Consideramos que el tratamiento de referencia se está refiriendo al costo como aquel valor por el cual el activo es reconocido en el estado de situación de la empresa al momento de su incorporación, sin que éste sea re-valorado periódicamente.

Tratamiento alternativo contable. Según el tratamiento alternativo, con posterioridad al reconocimiento inicial por su costo de adquisición o producción, los activos inmateriales serán contabilizados a su valor re-valorado menos la amortización acumulada y el importe acumulado de las posibles pérdidas inesperadas de valor.

Dicho valor re-valorado viene dado por el valor razonable al momento de la re-valoración y será determinado tomando como referencia la cotización del activo inmaterial en un mercado activo.

Cuando se efectúa la re-valoración de un elemento perteneciente al activo inmaterial, "deben ser re-valorados todos los demás elementos que pertenezcan a la misma clase o grupo para evitar re-valoraciones selectivas de determinados activos. De este modo se evita también que queden expresadas partidas que representa una mezcla de costos y valores pertenecientes a distintos momentos."¹¹

El monto de variación entre el valor contable y el valor re-valorado debe ser imputado a una cuenta patrimonial cuando el valor del activo deba ser aumentado por una re-valoración, salvo que, anteriormente se hubiera reconocido una pérdida por disminución en el valor razonable respecto al valor contabilizado y se esté revirtiendo dicha pérdida. En este último caso se reconocerá una ganancia en el estado de resultados.

Si el valor del activo debe ser disminuido como consecuencia de una re-valoración, se procede al reconocimiento de una pérdida en el estado de resultados siempre que la cuenta de re-valoración para el activo en cuestión no tenga saldo. En caso que con anterioridad se hubiera creado la mencionada cuenta de re-valoración, toda disminución en el valor razonable del activo respecto a su valor contable deberá ser imputada contra dicha cuenta patrimonial siempre que el monto de disminución no exceda su saldo.

Si un elemento del inmovilizado inmaterial no pudiera seguirse re-valorando por falta de un mercado activo donde determinar su valor razonable, el valor contable seguirá siendo el valor perteneciente a la última re-valoración efectuada neto de amortizaciones acumuladas y de pérdidas inesperadas de valor. Si posteriormente volviera a aparecer un mercado activo que sirva de referencia para determinar el

¹¹ *Financial Reporting Standard FRS 11 "Impairment of fixed assets and goodwill".(1998)*

valor razonable, el activo seguirá siendo valuado según este tratamiento alternativo.

6.1.3 Métodos de Valoración. En México al momento de la medición se aplican valores corrientes, para ello hay que distinguir:

- **Intangibles susceptibles de enajenación** (patentes, marcas, procesos secretos, concesiones y otros de naturaleza asimilable): se valúan a su valor corriente si este puede determinarse sobre la base de transacciones cercanas a la fecha de cierre; si no fuera posible se expondrán a su valor original reexpresado en moneda constante y si correspondiera, con la pertinente deducción de amortizaciones computadas en función de un plazo razonable de vida útil.
- **Activos intangibles** (gastos de organización y reorganización, gastos preoperativos y otros de naturaleza similar): se valúan a su valor original reexpresado en moneda constante computando el efecto de las amortizaciones en función de un plazo razonable de vida útil.

Con respecto al control sobre el activo intangible, la empresa tendrá generalmente derechos de tipo legal que aseguren la obtención de beneficios económicos futuros y permitan restringir el acceso de terceros a tales beneficios. Estos beneficios económicos futuros pueden representar un aumento en los ingresos ó una reducción en los costos derivados de la venta de los bienes y/o servicios que la empresa comercializa.

Tenemos entonces dentro de ésta categoría, entre otros, a los siguientes grupos de activos inmateriales:

- Programas y Aplicaciones Informáticas,
- Concesiones y Franquicias,
- Derechos de Propiedad Industrial,
- Patentes,
- Diseños y Prototipos,
- Marcas y Derechos Editoriales.

Al igual que en el caso del inmovilizado material, se identifican para la valoración del inmovilizado inmaterial dos momentos diferentes: valuación inicial y valuación posterior al reconocimiento inicial.

Reconocimiento y valoración. El inmovilizado inmaterial o activo intangible se registrará por su precio de adquisición o coste de producción y, en concreto, para el fondo de comercio y los derechos de traspaso, se establece que sólo podrán figurar en el activo cuando se pongan de manifiesto en virtud de una adquisición onerosa.

El enfoque de la normatividad mexicana puede decirse que coincide, esencialmente, con lo reflejado en el ASB (1997) y la IASC (1998), sin embargo,

estos organismos, cuando se refieren a activos adquiridos como parte de una empresa, admiten su valoración al valor razonable, que coincide con su valor de mercado, si este existe. Si no es así, se calculará por otros métodos de general aceptación. Este criterio valorativo es contrario al principio contable de coste histórico, pero es utilizado para no distorsionar, desde el comienzo mismo de la operación de compraventa, los valores de activos y pasivos.

En el caso de activos intangibles generados internamente, se admite la activación de los mismos cuando éstos tengan un valor de mercado fácilmente asignable, con lo que se admite el reconocimiento de un activo sin que medie una transacción.

Existen varios métodos de valorar un Activo Intangible en México dentro de los cuales destacamos los más importantes:

Costos históricos. Este criterio se refiere a la utilización de los valores originales en que los bienes fueron incorporados al patrimonio, a la cantidad de unidades monetarias que hubo que desembolsar para incorporarlos. En caso de que exista inflación, dichos costos históricos pueden ser ajustados.

Costo de adquisición. Están constituidos por el precio de compra más todos los gastos referentes a la compra y recepción de los bienes. A dicho costo se le deberá deducir aquellas bonificaciones que por razones comerciales otorgara el proveedor.

Valores presentes. Nos estamos refiriendo al valor corriente, o sea al valor que tiene un bien en el momento en que se hace la valuación, por lo tanto se trata de un valor del presente y no de uno del pasado como en el caso de los costos históricos. Al analizar el mercado comprador se puede determinar el costo corriente del activo que posee la empresa. Para ello debemos basarnos en el monto en dinero que deberíamos pagar para incorporar un activo que reemplace la capacidad de servicio que poseía el nuestro antes de comenzar a usarlo.

Fair Value.

Definición del término.

El Fair Value es definido en las Normas Internacionales de Contabilidad como "It is the amount for which an asset could be exchanged or a liability settled between knowledgeable, willing parties in arm's length transaction".

Traducido al español, significaría que el Fair Value "es el monto por el cual un activo podría intercambiarse o un pasivo liquidarse entre partes expertas, dispuestas a llevar a cabo una transacción en igualdad de condiciones".

Existen otras traducciones del concepto al idioma español, de las cuales expondremos dos:

- Para el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, "Valor Justo es la cantidad por la que podría intercambiarse un Activo o liquidarse un Pasivo entre personas enteradas y dispuestas en una transacción de libre competencia".

Igualmente este método de valoración se refiere a un valor correcto de acuerdo a determinadas reglas y a un comprador y un vendedor debidamente informados que actúan libremente en una transacción no forzada.

Análisis de los elementos de la definición.

- **Monto, cantidad monetaria:**

Al hablar de Fair Value estamos haciendo referencia al monto por el cual un Activo o un Pasivo va ser cuantificado en los estados financieros de una empresa a una fecha determinada.

Cuando se trate de un activo, dicho monto va a reflejar el mejor precio que razonablemente podría obtener un vendedor por la venta de ese activo y el precio más ventajoso que razonablemente pagaría un comprador por el mismo activo. El valor razonable se debe determinar sin ninguna deducción ni incremento de costos asociados a la transacción.

- **Fecha, momento de la valuación:**

Consideramos de suma importancia destacar que el valor razonable debe ser expresado en una fecha determinada y atendiendo a las características que tiene el activo (o el pasivo) en particular, debe ser la expresión de su valor en las condiciones y el estado actuales y no en un momento anterior o posterior.

- **Participantes de la transacción:**

La definición de Fair Value hace referencia a un comprador y a un vendedor debidamente experimentados, esto significa que ambas partes deben estar suficientemente informadas sobre la naturaleza y condiciones del activo objeto de la transacción, así como de las características del mercado en el que la misma es llevada a cabo.

Otros:

Método del flujo Descontado:

$$VP = (CF1)/(1+R) + (CF2)/(1+R)^2 + (CF3)/(1+R)^3 \dots + (CFn)/(1+R)^n$$

VP= Valor presente de los flujos de caja de inversión

CF = Flujo de Caja esperado Flujo de caja de cada año va de 1 a n.

R= tasa de descuento que considera el costo de oportunidad de capital y la tasa de riesgo.

Método del costo:

Este Método se centra en el costo de la creación de un sustituto económicamente equivalente, es decir un valor de reemplazo. Es interesante observar que al determinar el valor de los derechos de propiedad, rara vez se discute el costo de la investigación inicial y del origen del negocio.

Método de los valores Comparables:

Se basa en el valor de mercado de una empresa similar, cuando se han producido transacciones ya con esa empresa semejante.

En este caso es importante identificar los activos que puedan ser legalmente comparables en un sentido económico, una vez que este producto comparable ha sido identificado, obteniendo la información correspondiente.

Método del Superbeneficio:

Trata de determinar el valor de la empresa a través de la estimación de los flujos de dinero – cash flow – que generara en el futuro, para luego descontarlos a una tasa de descuento apropiada según el riesgo de dichos flujos a la empresa como un ente generador de flujos de fondos.

$$V = CF_1/(1+K) + CF_2/(1+K)^2 + CF_3/(1+K)^3 + \dots + CF_{n+1}/(k-g)$$

Criterios de valoración del Fondo de Comercio

Los criterios de valoración del fondo de comercio aplicables en la práctica no dan una respuesta al problema contable del importe por el que ha de hacerse su registro, dado que la valoración última quedará condicionada a los resultados de las negociaciones de compra.

No obstante, nos podemos preguntar, ¿cómo debería actuarse en contabilidad para conocer el precio de transacción de ese activo? Un procedimiento lógico consistiría, primero en identificar los atributos que componen el Fondo de Comercio para luego intentar valorarlos por separado.

Por estas dificultades, los métodos para valorar el F.C. se centran en dos enfoques más realistas, concretados en las contribuciones que su sola tenencia aporta al patrimonio de la entidad.

Primer enfoque. El Fondo de Comercio representa recursos intangibles atribuibles a la potencialidad de la compañía, en aspectos técnicos y del conocimiento que no pueden valorarse por separado.

Segundo enfoque. El Fondo de Comercio representa beneficios superiores a los resultados obtenidos normalmente en el sector.

Así, de acuerdo al método de valor capital de una inversión, ésta será igual al valor actualizado de los beneficios esperados.

Valor actualizado de los beneficios esperados será:

$$FC = \left[\frac{Q_1}{(1+k)} + \frac{Q_2}{(1+k)^2} + \dots + \frac{Q_n}{(1+k)^n} \right] - A = \sum \frac{Q_j}{(1+k)^j} - A$$

Donde A es el desembolso inicial, o tamaño de la inversión y las Q_j son los beneficios esperados del año j y k es el tipo de actualización o descuento, de tal manera que, según el mencionado método, sólo darán lugar a un fondo de comercio positivo aquellas adquisiciones cuyo valor capital sea positivo, en estos casos estará justificado reconocer un valor contable superior al precio de adquisición.

Lo más normal en la práctica será determinar el fondo de comercio en función de los beneficios esperados y posteriormente, el importe así obtenido, servir como base de negociación para estimar los recursos intangibles no expresados en balance que en definitiva se van a transferir en el conjunto de la empresa.

En la actualidad, el capital intelectual se define como la principal fuente de riqueza de las empresas. La capacidad de identificar, auditar, medir, renovar, incrementar y en definitiva gestionar estos activos intelectuales es algo determinante en el éxito de las empresas de nuestro tiempo. Algunos de los métodos más aplicados en México para la valoración del capital intelectual son:

Balanced Business Scorecard:

Balanced Business Scorecard aporta un panorama completo de los sistemas de medición para la gestión, consiste en un sistema de indicadores financieros y no financieros que tienen como objetivo medir los resultados obtenidos por la organización.

Dentro de cada bloque se distinguen dos tipos de indicadores:

- Indicadores driver (factores condicionantes de otros).
- Indicadores Output (indicadores de resultado).

Technology Broker :

Este se basa en la importancia y el trato específico que otorga a la propiedad intelectual de la empresa. El modelo se basa en un listado de cuestiones esencialmente cualitativas.

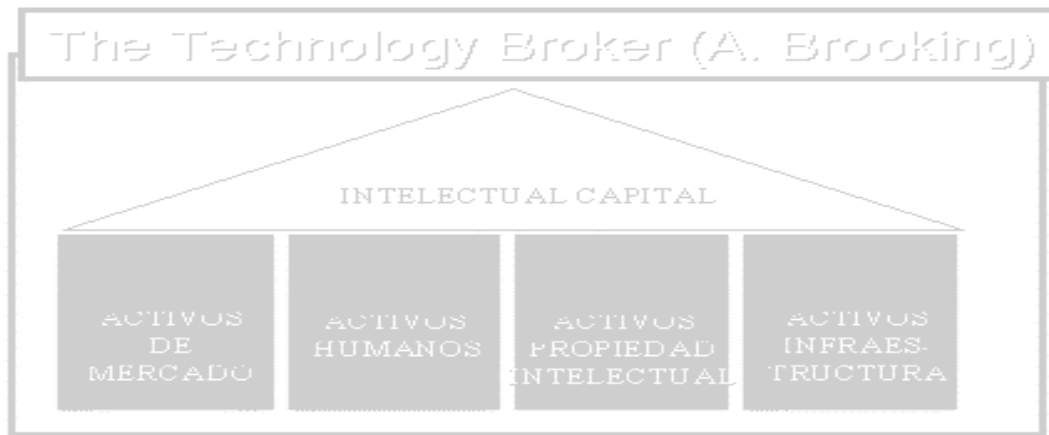


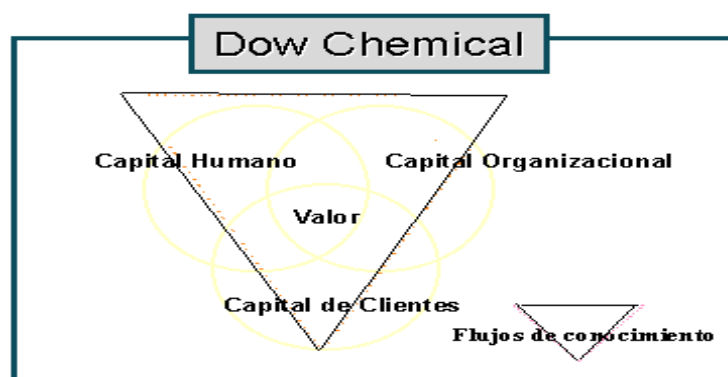
Gráfico No.1

Fuente: Elaborada por los investigadores.

Dow chemical: Este modelo desarrolla una metodología para la distinción y clasificación así como la valoración y gestión de la importante cartera de patentes de la empresa. Se ocupa mas por la necesidad de gestionar sus activos intangibles, que por la fuente de información a terceros de su valor

Esa base podemos decir que se encuentra en un entorno tan dinámico en el que no tenemos la capacidad de identificar de forma instantánea todo valor intangible según surge.

Gráfico No.2



Fuente: Elaborada por los investigadores.

El Modelo de las Pymes Vascas:

Con este modelo se pretende abordar la medición de intangibles de las PYMES definiendo una serie de indicadores de manera sencilla que aporten una mejor información para las decisiones de las PYMES.

Se toman como base los modelos anteriores que han sido más significativos en la medición del capital intelectual. Por ello se parte de una primera clasificación en la que diferenciamos indicadores de capital estructural, indicadores de capital humano e indicadores de capital relacional. Pero se realiza una subclasificación en la que encontramos las siguientes áreas que podemos medir:

- Indicadores de capital estructural
- Procesos.
- Estilo de gestión.
- Tecnologías de la información.
- Órganos de gobiernos.
- Inmovilizado inmaterial.
- Productos.
- Otros.
- Indicadores de capital humano
- Formación.
- Polivalencia y cualificación.
- Estabilidad.
- Participación.
- Motivación.
- Otros.
- Indicadores de capital relacional
- Clientes.
- Proveedores.
- Alianzas.
- Sociedad.
- Imagen.
- Otros.

Modelo Intelect:

El modelo intelect de capital intelectual se caracteriza por varios aspectos: El modelo enlaza con la estrategia de la empresa, es abierto y flexible, además de ser un modelo personalizado, de fácil aplicación a pesar de combinar unidades de medida diversas para resultados y procesos.

Pretende identificar: "El conjunto de activos de una sociedad que, pese a no estar reflejados en los estados contadores tradicionales, generan o generarán valor para la empresa en el futuro.

Los activos intangibles, en función de su naturaleza, se agrupan en Bloques; distinguimos tres bloques esenciales:

- Capital Humano
- Capital Estructural
- Capital Relacional

El modelo intelect de capital intelectual incorpora varias dimensiones:

Presente/futuro: La idea principal es perseguir la estructuración y medición de los activos intangibles en el momento actual y sobretodo revelar el futuro previsible de la empresa, basándose en el potencial de los distintos elementos de su capital intelectual.

Interno/Externo: El modelo no considera únicamente activos o conocimientos desarrollados internamente, sino también a los que surgen en base a la interrelación de la empresa con agentes externos (imagen de marca, lealtad del cliente)

Flujo/Stock: Los stocks de Capital Intelectual no solo son contemplados en un momento determinado sino que también se pretende aproximar a los procesos que permiten la conversión entre los diferentes bloques.

Explícito/Tácito: El conocimiento que poseen las personas es una de las principales fuentes de ventaja competitiva y de diferenciación. Debemos diferenciar el conocimiento explícito (se puede transmitir de una persona a otra fácilmente, como los conocimientos técnicos) del tácito (surge de la experiencia personal de cada individuo y es difícil de transmitir).

6.2 ACTIVOS INTANGIBLES APLICADOS EN COLOMBIA

6.2.1 Activos Intangibles. Dentro de los Activos Intangibles manejados en Colombia se encuentran:

Goodwill, patentes, marcas registradas, nombres comerciales, franquicias, derechos de edición y Know how

Características:

- ❖ Se compran
- ❖ Se desarrollan (negocio en marcha)
- ❖ Susceptibles de apropiación (Derecho de propiedad)
- ❖ Significado Económico
- ❖ Pertenecen a un ente económico

Formas de Negociación. Franquicia, licencia, concesión, cesión, compraventa, arrendamiento, aporte, adjudicación, dación en pago y herencia.

Reglamentación Derechos de Autor

- ❖ Reglamentada en la decisión 351 de 1993
- ❖ Protege la integridad de la obra y la paternidad de su autor, quien es el único que puede reproducir, comunicar y transformar su creación
- ❖ Protege también a quienes participan en su comunicación y divulgación: artistas, interpretes, radiodifusoras, productores
- ❖ Excepto obras que sean del dominio publico
- ❖ Lo que se protege es la forma no el contenido
- ❖ El registro cumple función probatoria.
- ❖ Se hace ante la Dirección Nacional de Derechos de Autor
- ❖ Decreto 460 de 1995 (como se hacen los registros de autor)

Derechos Morales:

- ❖ No están en el comercio
- ❖ Atributos de la personalidad
- ❖ Le corresponden al autor desde el momento de su creación
- ❖ Su violación se sanciona penalmente (ley 599 de 2000)
- ❖ Están en el comercio
- ❖ Compensaciones económicas por divulgación de la obra (Cds, libros, entrada a cine...)
- ❖ 80 años persona natural post mortem
- ❖ 50 años persona jurídica desde su publicación , realización o divulgación

Nuevas creaciones:

Creaciones de Fondo:

1. Las invenciones (patente) 20 años
2. Los modelos de utilidad (patente)
3. Los esquemas de trazados de circuitos integrados

Creaciones de Forma:

1. Diseños Industriales (Puramente estéticos enfocados al consumidor)

Signos Distintivos:

1. Nombre Comercial (1º uso)
2. Enseña

3. Marcas
4. Lemas Comerciales
5. Denominaciones de origen (vino, tabaco, cristal)
6. Indicadores de procedencia (signos o expresiones de un país)

Los secretos empresariales:

Conocimientos técnicos, Secretos y Experiencia.

Los activos intangibles, tales como patentes, marcas, procesos secretos, licencias y franquicias, se deben registrar al costo, del cual forman parte los gastos inherentes como honorarios, costo de cesión y demás gastos identificables con la adquisición.

Los activos intangibles se deben registrar por separado e informar de los principales conceptos, como el método de amortización y el monto acumulado de la amortización. Cuando exista incertidumbre sobre la posibilidad de obtener ingresos que permitan recuperar el costo de los intangibles, esta situación debe revelarse, acelerar su amortización e indicar las causas de la misma, sustentada en disposiciones legales vigentes.

Amortización: La reducción del valor en libros de una partida de activo fijo, como depreciación, agotamiento o la extinción gradual en libros de una partida o grupo de partidas de activo de vida limitada, acreditándola directamente o utilizando una cuenta de valuación, tales como mejoras en propiedad ajena, estudios y proyectos, patentes, concesiones programas de computación, etc.

6.2.2 Tratamiento contable. Tratamiento:

- ❖ “Los intangibles formados” carecen de valor patrimonial (No deben registrarse en la contabilidad) SUPERINTENDENCIA DE SOCIEDADES
- ❖ No se incluyen en la declaración de renta
- ❖ Si se enajenan se aplica la presunción del Art. 75 Estatuto Tributario, modificado por la Ley 788 de 2002 (Se toma para efectos tributarios el 30% del valor de la enajenación)

Los puestos en bolsa que sean objeto de compra deberán reconocerse y registrarse por su costo de adquisición y someterse a un proceso de amortización, de acuerdo con lo establecido en el artículo 66 del Decreto 2649 de 1993. Consecuencialmente, sobre estos activos intangibles no se admitirá el registro de valorizaciones.

El valor comercial constituirá el punto de referencia para establecer el precio de suscripción del puesto en la citada bolsa o para establecer el precio de venta o compra en negociaciones secundarias que se lleven a cabo sobre este activo.

Los activos intangibles no son de sustancia física, y son clasificados en el balance general como un subgrupo de los activos fijos; sin embargo no todos los activos que carecen de sustancia física se consideran como activos intangibles. Una cuenta por cobrar, por ejemplo es de naturaleza no física, pero es un activo corriente.

La base de valuación es “el costo, y así mismo aparecen el balance general aunque en algunas compañías ciertos intangibles pueden ser de gran importancia y adquirirse sin incurrir en un costo significativo, por consiguiente los activos se enumeran solo si se incurre en costos significativos en su adquisición o desarrollo, teniendo presente que si estos costos son representativos se consideraran como un gasto del periodo.”¹²

Entonces podemos concluir que los activos intangibles son activos que se utilizan en la operación del negocio que no tienen sustancia física y no son corrientes.

Gasto Vs. Activo intangible. Para que un gasto clasifique como un activo intangible debe haber una evidencia razonable de beneficios futuros, de ser inciertos dichos beneficios las compañías prefieren tomarlos como gastos de operación, como por ejemplo las campañas publicitarias.

Amortización. Consiste en la eliminación sistemática a gastos del costo de un activo intangible durante su vida útil. El asiento contable usual para la amortización consiste en un débito a Gasto de amortización y un crédito a la cuenta de activos intangibles.

Aunque es difícil estimar la vida útil de un intangible tal como una marca registrada, es bastante probable que tal activo no contribuya a las utilidades futuras de manera permanente. Por consiguiente, el costo del activo intangible debe ser deducido del ingreso durante los años en los cuales se puede esperar que éste ayude a producir ingreso, el periodo máximo para amortizar un activo intangible es de 40 años según las Normas Internacionales y normalmente se utilizan el métodos en línea recta para amortizar los activos intangibles.

Goodwill. Los ejecutivos de negocios utilizaban el termino goodwill en una diversidad de formas antes de que este se convirtiera en parte de la terminología contable. Uno de los significados más comunes del Goodwill en un sentido no contable, se relaciona con los beneficios derivados de una reputación favorable de los clientes. “Para los contadores sin embargo, el Goodwill tiene un significado muy específico no necesariamente limitado en las relaciones con los clientes. Esto significa el valor presente de las utilidades futuras por encima del rendimiento normal de los activos netos identificables. Pueden surgir utilidades por encima del

¹² DEL RIO GONZALEZ, Cristóbal, Ediciones Contables, Administrativas y Fiscales, S.A. de C.V. 1998.

promedio no solo de las relaciones favorables con clientes, sino de factores tales como una gestión superior. Una eficiencia manufacturera y una eficiencia de ella. El valor presente de los flujos futuros de efectivo es el valor que un inversionista con conocimientos pagaría hoy por el derecho a recibir esos flujos de efectivo futuros.”¹³

La frase rendimiento normal sobre activos identificables netos también requiere explicación. Activos netos significa el patrimonio de los propietarios de un negocio o Activos – Pasivos. Sin embargo, el Goodwill no es un activo identificable. La existencia del Goodwill está implicada en habilidad de un negocio para obtener un rendimiento por encima del promedio; sin embargo.

La causa y el valor preciso del Goodwill, son en gran medida, asuntos de opinión personal. Por consiguiente, los activos identificables netos comprenden todos los activos, excepto el Goodwill menos los pasivos.

Un rendimiento normal de los activos netos identificables e la tasa de rendimiento que los inversionistas demandan en una industria particular para justificar que compren un negocio al valor de mercado razonable de sus activos netos identificables. Un negocio tiene Goodwill cuando los inversionistas pagan un precio más alto porque el negocio gana más de la tasa de rendimiento normal.

Registro del goodwill en las cuentas. Debido a las dificultades de estimar objetivamente el valor del Goodwill, este activo se registra sólo cuando es comprado el Goodwill se compra cuando una compañía compra a otra, el comprador registra los activos identificables que ha comprado a los valores adicionales y luego debita cualquier monto adicional pagado a una cuenta de activos denominada Goodwill.

“Los principios contables generalmente aceptados requieren que el Goodwill registrado sea amortizado a gastos durante un periodo que no exceda 40 años. Sin embargo el concepto contable del conservatismo sugiere que el Goodwill generalmente sea amortizado durante un periodo mucho más corto,”¹⁴ por esta razón muchas compañías amortizan el Goodwill comprado en un periodo de 20 años.

¹³ MEIGS Y MEIGS, Mc Graw Hill, Contabilidad La base para dediciones gerenciales. 1999.

¹⁴ MEIGS Y MEIGS, Mc Graw Hill, Contabilidad La base para desiciones gerenciales. 1999.

Patentes. Una patente es un derecho exclusivo otorgado por el gobierno para la fabricación uso y venta de un producto particular. El propósito de este derecho exclusivo es estimular el invento de nuevos productos y procesos. Cuando una compañía adquiere una patente, mediante la compra la inventor u otro tenedor, el precio de la compra debe ser registrada debitando la cuenta de activos intangibles, patentes. Las patente se otorgan durante un periodo de 17 años, y el periodo de amortización no lo debe exceder, sin embargo, si hay probabilidad de que la patente pierda su utilidad en menos de 17 años. La amortización debe estar basada en el periodo mas corto de vida útil estimada.

Marcas registradas y nombre comerciales. Una marca registrada es un nombre símbolo o diseño que identifica un producto o conjunto de productos. Un derecho exclusivo al uso de una marca registrada un nombre o símbolo comercial se puede obtener registrándolo.

Los costos de desarrollar una marca registrada o nombre de marca o el símbolo comercial consisten generalmente en campañas publicitarias que deben ser consideradas como un gasto en el momento en que se incurren en ellos. Sin embargo, si una marca registrada o nombre comercial es comprada, el costo que puede ser sustancial. Tal costo debe ser capitalizado y amortizado al gasto durante un periodo no mayor de 40 años. Si el uso de la marca registrada es descontinuado o su contribución a las utilidades se hace dudosa cualquier costo no amortizado debe ser eliminado contablemente de inmediato.

Franquicias. Una franquicia es un derecho otorgado por una compañía o por una unidad gubernamental para realizar cierto tipo de negocios en una geográfica específica. El costo de las franquicias varía bastante con frecuencia, puede ser sustancial, cuando el costo de una franquicia es bajo puede ser cargado inmediatamente a gastos o amortizado durante un periodo corto tal como cinco años. Cuando el costo es considerable la amortización debe estar basada en la vida de la franquicia si es limitada; sin embargo, el periodo de amortización no puede exceder de 40 años.

Derechos de edición. Un derecho de edición es un derecho exclusivo otorgado para proteger la producción y la venta de materiales literarios o artísticos durante la vida del creador, más 50 años. El costo de obtener un derecho de edición es algunos casos menor, y por consiente, se puede a gastos cuando se paga.

Sólo cuando se compran derechos de edición la erogación será lo suficientemente relevante para garantizar que sea capitalizado y distribuido en toda la vida útil. El ingreso de derechos de edición está limitado a sólo unos pocos años y el costo de compra debe, ser amortizado durante los años en los cuales se espera el recaudo.

Know How. Actualmente, existe una tendencia importante de protección de la tecnología por la vía secreta, que se conoce como know-how , teniendo en cuenta las ventajas que ofrece esta protección. El desarrollo vertiginoso de las investigaciones científico-técnicas, alcanzado durante el último milenio, ha

caracterizado a la “sociedad post-industrial” con un incesante flujo de información a través de la comercialización de derechos sobre ese bien intangible denominado tecnología, cobrando gran auge la transferencia de esta información secreta.

En este tipo de acuerdo, existen cláusulas que son comunes al resto de los contratos, pero a su vez se encuentran otras que solo tienen razón de ser en las transferencias de know-how, por su carácter confidencial. Es un elemento esencial del contrato, constituido por el fin práctico que trata de lograr el licenciante otorgando la autorización de uso y explotación del know-how al receptor de la tecnología, así como otras prestaciones que están vinculadas a la puesta en práctica de la misma.

6.2.3 Métodos de valoración. Costo histórico. Este método refleja el valor del activo intangible en base a los gastos anteriores efectuados con relación a este mismo. Este modelo de valoración presenta el inconveniente que no necesariamente refleja el valor actual, debido a que no toma en consideración la calidad o resultado obtenido, sino solamente la cantidad, además tiende a la sobrevalorización de los intangibles que no han sido exitosos y que no ofrecen perspectivas de rentabilidad en el futuro.

Este método tiene varios problemas que se mencionan a continuación:

- Impreciso y antitecnico (no refleja el valor real)
- No refleja la capacidad organizacional
- No revela la participación en el mercado
- No involucra ninguna clase de intangibles
- No evalúa el negocio en marcha
- Conveniente para encontrar un valor de liquidación

Costos actuales o de reposición. Según este modelo de valoración, el valor del activo intangible es equivalente al total de gastos necesarios para construir una nueva marca con el mismo valor en un plazo determinado. Será necesario calcular el valor presente del flujo de caja determinado por la inversión, utilizando una tasa de descuento adecuada. Aunque este método podría proporcionar algunas luces sobre el valor actual, no ofrece ningún indicador que pueda proyectar las probabilidades de rentabilidad en el futuro.

Valoración basada en la posición en el mercado. Podría darse una respuesta teórica a través de la ponderación del grado de consolidación del intangible en el mercado, tomando como base datos tales como participación de mercado, grado de divulgación y posición competitiva en sondeos de imagen y preferencia, pero por valiosos que sean los datos del mercado, es muy poco lo que pueden aportar para calcular el valor financiero de un intangible.

Proyecciones de rentabilidad futura. Es notable tratar de calcular la rentabilidad futura o el flujo de caja que generará una marca porque para la compañía que la posea estos cálculos representan el verdadero valor de ella. Este ha sido el

método más difundido de valoración. Habitualmente, se extrapolan las utilidades actuales, a precios corrientes. El principal inconveniente que acarrea esta modalidad es que, al proyectarse el flujo de caja, no se tienen en cuenta los posibles cambios en el entorno del mercado.

7. ANALISIS DEL CAMBIO DE LAS NORMAS DE CONTABILIDAD EN COLOMBIA CON BASE EN LA APLICACIÓN DE LAS NORMA INTERNACIONAL NIC 38.

7.1 DEBILIDADES DEL MODELO COLOMBIANO

Problemas en el Tratamiento Contable de los Activos Intangibles. Las normas contables se restringen a la posibilidad de reconocer los recursos intangibles de naturaleza no identificable y autogenerador por la empresa, esta actitud conservadora tiene fundamento en, al menos, algunos de los planteamientos que explicamos a continuación:

- ❖ Muchas empresas pueden tener importantes recursos intangibles, pero si en un plazo razonable no se traducen en ingresos y beneficios, estos activos carecen de toda utilidad para la empresa.
- ❖ Ciertos recursos intangibles pueden ser efímeros e inciertos: por ejemplo, la buena imagen y sensación de seguridad que transmite una compañía aérea puede desaparecer con un accidente. Por otra parte, cuando se invierte en un activo tangible, podría obtenerse alguna clase de ganancia, incluso durante una recesión; mientras que cuando una empresa invierte en un activo de conocimiento, podría perfectamente perder lo invertido.
- ❖ En ciertos casos se puede contabilizar varias veces lo mismo: por ejemplo, una organización que ha contratado un importante científico puede presentarlo como activo tangible en los recursos humanos, en la investigación y desarrollo que realiza o en la imagen que da a la empresa. En este caso, además de registrarlo como un activo, debería valorarse como un riesgo potencial, en el caso que dejara la empresa.
- ❖ Algunos indicadores de capital intelectual no parecen muy relevantes o son discutibles. Por ejemplo, los indicadores relacionados con variables subjetivas, tales como las relaciones entre las variables objetivas de los empleados (edad, sexo, antigüedad, etc.) con su aporte al valor de la empresa. Es necesario dedicar más esfuerzo a investigar la relación entre cada variable propuesta y el valor de la empresa.
- ❖ Los derechos de propiedad de estos recursos son dudosos. El surgimiento de miles de causas judiciales por violación de patentes, demuestra la dificultad de definir y mantener los derechos de propiedad cuando se trata de conocimiento.
- ❖ La función de preparar estados contadores se trata siempre como un centro de costos, en donde los administradores conciben las auditorías como un mal necesario que hay que realizar insumiendo el mínimo costo posible. Esa situación también afecta a las normas contadores, pues si una norma permite contar con una alternativa más barata, en general, siempre será la elegida. Esto ha derivado en que las actividades de preparación y auditoría de estados contables muestren una declinación constante en términos de calidad y cantidad de la información útil que brindan.

❖ Una actitud tradicionalista de interpretar el requisito de objetividad que debe poseer la información contable, que perjudica la labor del contador. Interpretamos de la lectura de las normas que la "objetividad consiste en no influir en la conducta de los usuarios de la información contable hacia alguna dirección en particular". Sin embargo, ¿dejarán los estados contables de ser neutrales por el solo hecho de reconocer los activos intangibles en la medida que estos puedan ser mensurables razonablemente? Resulta, por otra parte, contradictorio que consideremos objetiva la práctica contable de calcular la amortización de un edificio dividiendo su valor por cincuenta años. Podríamos encontrar respuesta a esta situación en que quizás los mismos auditores y administradores se oponen en cierta medida a cualquier cambio en el sistema contable. Según Pucich y otros (2001), ellos prefieren no exponer en sus informes nada que pueda volverse sin valor, pues es bastante molesto cuantificar recursos que son intrínsecamente difíciles de medir y luego tener que defender esto en un juicio que inicie un tercero. Consideramos que estas actitudes subestiman al destinatario de los informes contables, al creer que desconocen los límites en la precisión de la información contable.

❖ La actitud de los inversionistas institucionales y los analistas financieros que consideran actualmente este tipo de información como privada y confidencial, por lo que podrían verse afectados en sus intereses si ese tipo de información saliera a la luz pública, esto bajo la premisa de que "información es poder".

❖ Teniendo en cuenta la evolución de la normativa contable, parece poco probable que se produzca un avance en la adecuación de la información patrimonial de las empresas que permita el reconocimiento de todos los recursos intangibles, a pesar de que la mayoría de las empresas los gestionan.

Son muchos los inconvenientes que se deben tener presentes a la hora de tratar de encontrar el valor de una empresa, por lo que, a continuación, intentaremos abordar los principales problemas que se presentan hoy en día en la búsqueda de la información que más se ajuste a la realidad de las organizaciones.

En primer lugar, la diferencia entre el Valor Contable y el Valor de Mercado, como consecuencia de la inconsistencia de las normas contables relacionadas con la valoración de activos para recoger las expectativas del mercado, aspectos que sencillamente la contabilidad no refleja.

Por otra parte, el mercado donde se desenvuelven las organizaciones no reúne las características de un mercado de competencia perfecta, por lo que no existen parámetros universales para llevar a cabo la respectiva valoración, formándose esta sobre la base de distintas hipótesis, siempre en función de los objetivos que persigue el proceso.

En tercer lugar, aunque en el campo de los principios contables se están generando procesos de cambio, estos no alcanzan la velocidad necesaria en su intento de adaptarse a los del complejo mundo financiero.

Por último, se va a destacar el hecho de que la contabilidad esta siendo influenciada por el entorno y debe responder a las necesidades de información de

sus principales usuarios. Aún cuando, se están dando los primeros pasos para el tan anhelado proceso de homogenización de la información contable, el mismo no se ha materializado completamente.

Nuestras inclinaciones responden a la creencia académica en Colombia de que este tema de que los llamados parámetros, normas o estándares se han acostumbrado a versiones criollas de todo y a redactar con nuestras propias palabras los distintos elementos que conforman los problemas.

En Colombia no existe una adecuada identificación del concepto de normas y estándares. Para ello incluso se utilizan traducciones poco serias que crean más confusión. Identificar normas con estándares podría ser cierto en los círculos legales, normativos, pero no lo es en ambientes interdisciplinarios y sistémicos.

El problema, en Colombia, implica, por consiguiente, una dura decisión para el gobierno nacional, por un lado puede seguir jugando a lo normativo, que es el camino fácil y que impone por la fuerza de la ley, pero que es inefectivo en la práctica, o va a tener que aprender a jugar a la estandarización.

Por lo pronto puede plantearse que los principios contables de aceptación general, malos o buenos actualizados o desactualizados, lo importante es que se sigan fielmente de tal manera que aporten en forma efectiva a los propósitos de alcanzar transparencia en la información. Los recientes escándalos mundiales validan claramente esta apreciación. Recientemente ha surgido un elemento nuevo, que se refiere al costo en que tendrían que incurrir las empresas cuando accedan al mercado internacional de capitales y que por lo tanto deberían adecuarse a las correspondientes normas; El tema de la normalización en la realidad de nuestra economía, nos encontramos que las empresas, que por lo menos hoy, o en el inmediato futuro pueden llegar con algunas posibilidades a las bolsas internacionales, se podrían contar con los dedos de la mano.

A nivel de la profesión el problema interno es grave, si observamos el grado máximo de despreocupación demuestra su principal estamento, la Junta Central de Contadores “Un ente del Estado que en vez de responder a los intereses comunes de la profesión y los involucrados en ella (empresarios... sociedad), lo hace para defender un modelo de la profesión (todavía arraigado en la fe pública).

El profesor HAROLD ÁLVAREZ quien si bien, es consciente de la urgencia que tiene el país para tomar una decisión, hace especial énfasis en que ésta debe ser una buena decisión que, no debe ser tomada a la ligera, ya que está en juego el bienestar común, según él “la toma de esta decisión debe hacerse teniendo como fundamento un estudio profundo y detenido del contenido normativo, así como también los aspectos económicos, financieros, sociales y políticos que implican tal decisión”.

7.2 PROCESO DE ESTANDARIZACION DE NORMAS CONTABLES

Podría decirse que los actuales procesos de estandarización y armonización, se explican desde posturas teóricas ligadas a la globalización, que en su origen se muestran unidas a la dinámica de las grandes corporaciones internacionales.

Sin duda, el tema es mas complejo si se mira la existencia de las diferencias económicas y financieras que caracterizan el sistema internacional. Estas diferencias se hacen notables especialmente a los países en vía de desarrollo, es claro que la pretensión de grandes corporaciones internacionales perfilan estos modelos hacia el logro y consolidación de sus intereses económicos, desde luego la armonización hace referencia al ejercicio de un poder que tiene alcances nacionales e internacionales; como tal, su contenido tiene que establecer una fuerza vinculante de los Estados, para que en forma comunitaria decidan el logro de objetivos: económicos, jurídicos, sociales, contables y que deberá estar mediada por la legitimidad, la integración, la cooperación, la coordinación, como requisitos indispensables para que el desarrollo comunitario se dé efectivamente.

Sarmiento P. op. cit. P'gs. 475 y ss. El texto ha sido adaptado en algunos apartes, respetando el sentido que le ha dado el autor.

Al respecto el profesor Samuel Mantilla arguye diversas razones a favor de la adopción de las NIC o estándares internacionales de contabilidad, además de otras bases regulativas que faciliten el ingreso de Colombia a la globalización. En consideración a la importancia de sus planteamientos como propuesta contraria a los aquí desarrollados nos permitimos citar buena parte de la introducción del documento referenciado.

No puede ser más elocuente el profesor Mantilla en estos párrafos, “en cuanto a la defensa de la adopción de medidas macro y microeconómicas, las NIC entre ellas, como uno de los pasos que debe dar Colombia en el proceso de integración a la economía global”.¹⁵ No puede ser más contraria su visión a la expuesta en esta ponencia. Respetamos, naturalmente los puntos de vista que no comparten nuestros argumentos, pero, al mismo tiempo, nos reservamos el derecho de controvertirlos y de luchar para que nuestra perspectiva sea la aceptada mayoritariamente por los interesados y afectados en nuestra patria.

En tal sentido, para concluir esta ponencia queremos presentar algunos comentarios a los puntos expuestos por el profesor en mención.

¹⁵ MANTILLA, Samuel Alberto y VASQUEZ TRISTANCHO, Gabriel, Conocimiento metodología e investigación contable, Bogotá Editorial Roesga 1997.

Cuando afirma que Colombia debe cumplir sus compromisos con altura y seriedad, independientemente de si los resuelve o no sus problemas de tipo interno, claramente se alinea al lado de los intereses externos. La solución de los problemas internos debe estar en armonía con el cumplimiento de compromisos internacionales y, por ello, existen alternativas en todo contrato o convenio que permiten la revisión de cláusulas para que el orden interno tenga una consideración dentro de tales convenios. Firmar y defender compromisos que unilateralmente favorezcan los propósitos extranjeros a costa del patrimonio nacional y del sufrimiento de nuestros nacionales es, a todas luces, actuar de forma contraria a los intereses patrios.¹⁶

La eliminación de las barreras arancelarias, práctica ya aplicada por nuestro país en buena parte de su economía, no ha traído otro resultado que el empobrecimiento, la quiebra empresarial y el desempleo. Como se comentó en el acápite 2, muchos países que adoptaron este tipo de medidas están sufriendo parecidas consecuencias. ¿Cómo sostener válidamente este supuesto argumento para promover el desarrollo y la productividad del país?

Por otro lado, el profesor Mantilla también propone como inevitable la dolarización de la economía y lo enfatiza como el “acelerador” del proceso. A todas luces, según el análisis realizado en tal sentido en el acápite 2, esa medida no es otra cosa que otro paso en dirección a la pérdida de la soberanía nacional, en este caso la monetaria.

Agrega el profesor que “no hay forma de buscar soluciones a la criolla”. “Hasta ahora las ‘soluciones’ implantadas como regulaciones contables en el país no han sido elaboraciones a la criolla, sino transferencias de contenidos regulativos elaborados para otras circunstancias y entornos, por ello no es de extrañar que los empresarios miren los productos contables como pesadas cargas que deben soportar, más que soluciones en el proceso de toma de decisiones económico-financieras. Justamente hay que adelantar una ardua tarea de investigación para que la disciplina contable se oriente, tal vez por primera vez en el país, como un artefacto tecnológico en procura de sustentar racionalmente las decisiones empresariales en consideración a las particularidades y especificidades propias del entorno nacional.”¹⁷

Dice el profesor que si no se aceptan las condiciones exigidas por el entorno internacional no nos queda otra opción que “encerrarnos en la cueva”. Obviamente que la propuesta defendida desde estas barreras nacionalistas (que creemos nunca serán trasnochadas), no pretenden aislarnos del proceso de globalización

¹⁷ MANTILLA, Samuel Alberto y VASQUEZ TRISTANCHO, Gabriel, Conocimiento metodología e investigación contable, Bogotá Editorial Roesga 1997.

mundial, sino que entremos en él sin los afanes irracionales que ya han significado la pérdida de buena parte de la riqueza nacional de nuestro país y de otros países, sino el ingreso pausado, planificado, a partir de respetuosos procesos armonizadores y de adecuación jurídico-económica, que preparen las circunstancias y posibiliten la permanencia de nuestras empresas en condiciones competitivas y convenientes para el interés nacional.

En tal sentido, hasta las mismas argumentaciones de los proponentes de la adopción de los estándares internacionales nos dan la razón. En diversos documentos se advierte la inconveniencia de tal adopción por países, cuyo desarrollo contable no esté a la altura de las necesidades de información ofrecidas por las IAS (estándares internacionales de contabilidad). Tal es el caso de Colombia, cuyo subdesarrollo empresarial y de mercados de valores es proverbial, lo que hace innecesario un esfuerzo de semejante magnitud para favorecer a menos del 1% de las empresas colombianas.

Ahora bien, esta posición no se opone a que aquellas empresas que se sientan en posibilidades de aparecer en el panorama internacional lo hagan, para lo cual deben adecuar sus estructuras informativas a los IAS. A la luz de la misma normativa vigente, bastante imperfecta por cierto, contenida en los D. 2649, art. 30, “Estados preparados sobre una base comprensiva de contabilidad distinta de los principios generalmente aceptados”, pueden adoptarse, como procedimientos extraordinarios, bases diferentes, en este caso los IAS o NIC. Pero esto es muy diferente a que todas las empresas deban adoptar las NIC y de paso se someta la nación a todos los condicionamientos del mundo globalizado, sólo porque debemos cumplir supuestos compromisos, sin consideración de las consecuencias para los nacionales.

La contabilidad como saber estratégico siempre ha estado al servicio del capital y del poder económico; y ahora se la quiere poner al servicio del gran capital transnacional. No ha servido para lograr avances en la distribución sino en la acumulación. No ha mostrado las realidades que subyacen en la explotación de los recursos sino que ha ocultado los procesos inequitativos de la asignación de la riqueza. Va siendo hora de que los otros intereses, los del trabajo, los del capital nacional, los de los menos poderosos económicamente pero más significativos humanamente hablando, aparezcan para la contabilidad. Sean sus referentes a la hora de construir la información. Se los tome en serio pues es con ellos con quienes sí existen y deben existir compromisos de vida y de bienestar.

7.3 PROCESO DE ESTANDARIZACIÓN DE NORMAS RELATIVAS A LOS ACTIVOS INTANGIBLES.

El compromiso para comparar y armonizar la normatividad contable entre Financial Accounting Standards Board, FASB, y el organismo Internacional de Normas Contables (IASB) surge el 18 de septiembre de 2002 donde el FASB y el IASB deciden trabajar conjuntamente para acelerar la convergencia de las normas contables a nivel mundial.

Dice Mantilla que “Debe reconocerse, por consiguiente, que no existe un esfuerzo concertado y una metodología aceptada por todos. El presente trabajo se ubica en la tercera alternativa: sentar las bases para participar con éxito en los nuevos esquemas globales. Ello conduce, necesariamente, a reflexionar respecto del fallido esfuerzo del Estatuto de Revisoría Fiscal a fin de evitar que con la contabilidad y la auditoría se repitan los mismos errores.

Hace casi cinco años Supersociedades organizó el esfuerzo de elaborar un Estatuto de Revisoría Fiscal y le encargó al Dr. Hernando Bermúdez su coordinación. La premisa básica era clara: buscar un consenso que permitiera elaborar un conjunto coherente de normas que reemplazara todas las actuales. Sin embargo, el Comité seleccionado falló en su estructura fundamental: si bien en teoría daba representación al más amplio espectro, tal representación no fue equitativa y el sector gobierno se llevó ampliamente las mayorías. Con un agravante: como al interior del mismo gobierno nacional no existe consenso ni criterios definidos, las discusiones se tornaron interminables y fueron capitalizadas a partir de la base de acciones de poder.”¹⁸

En los PCGA los activos intangibles se consideran que tienen larga duración y se emplean en la producción de bienes y servicios. Son similares a los activos fijos excepto que no tienen esencia física. Como ejemplo, se citan los derechos de autor, las patentes, las franquicias, las marcas registradas y otros activos intangibles similares que pueden identificarse específicamente con nombres razonablemente descriptivos de los derechos que representan y, además, otros tipos de activos intangibles que no representan derechos específicos; entre éstos, el más común es la plusvalía mercantil.

Disposiciones en México relativas a los Activos Intangibles Desde 1995 y por virtud del Boletín A-8 “Aplicación Supletoria de las Normas Internacionales de Contabilidad”, emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, las NIC-IFRS han sido normas supletorias y obligatorias en nuestro país.

La CPC reconoce que existen temas por resolver y se requiere de un arduo trabajo para contar con normas globales. Sin embargo, los logros obtenidos hasta el momento en nuestro entorno y en el ámbito internacional, hacen posible pensar que en el mediano plazo se verán resultados muy alentadores en materia de normas de información financiera con aceptación mundial. En la medida que el IASB vaya logrando la convergencia internacional, nuestro país, estando alineado con las disposiciones de este organismo, obtendrá en forma automática la convergencia global aspirada. Ante la importancia de los activos intangibles en las nuevas formas de hacer negocios en la actualidad, se adecuó y actualizó el Boletín C8, Activos Intangibles, que entró en vigor el 1° de enero de 2003.

¹⁸ MANTILLA, Samuel Antonio, / **ADOPTAR NO ES ADAPTAR** / Septiembre 2000 / Pág. 2

En Colombia sería de gran ayuda apoyarnos en dicho documento para armonizar una norma tan importante como la de los Activos Intangibles, que permita incluir todos los aspectos sociales que rodean los sectores de la economía nacional, cada método tiene ventajas e inconvenientes, la solución a este problema no es única, debe considerarse su valuación en relación a la capacidad de los beneficios que se puedan constituir para la obtención de beneficios económicos internacionales futuros.

En un futuro considero que la labor de los profesionales vinculados a la contabilidad y de los responsables de los departamentos financieros, será prepararse para aceptar el nuevo reto que supone manejar nuevos conceptos, indicadores, informes, etc., que conlleven a una ventaja competitiva para todas las empresas colombianas y por lo tanto la contabilidad deberá adaptarse a las nuevas circunstancias, si quiere continuar con la esperanza de no fracasar en los proyectos de Internacionalización que han de venir.

Lo que hacemos es una propuesta unificadora de conceptualización de los Activos Intangibles como ha quedado expuesta aunque existan diversas concepciones.

**8. ANALISIS COMPARATIVO NIC 38 ARMONIZADA EN MEXICO Vs.
NORMA CONTABLE COLOMBIANA SOBRE ACTIVOS INTANGIBLES**

8.1 ANALISIS COMPARATIVO NIC 38 ARMONIZADA EN MEXICO Vs. COLOMBIA

Comparación de la Conceptualización con respecto a la Definición:

NIC 38 ARMONIZADA EN MEXICO	NORMATIVIDAD COLOMBIANA
<p>Son aquellos bienes que no tienen representación física, tales como: patentes, marcas, concesiones, crédito mercantil, costos de concesiones, franquicias, derechos de autores, etc., y también ciertas partidas diferidas como gastos de desarrollo, gastos de organización, etc., cuya amortización no se piensa hacer en un plazo relativamente corto.</p>	<p>Son activos Intangibles los recursos obtenidos por un ente económico que careciendo de naturaleza material, implican un derecho o privilegio oponible a los terceros, distinto de los derivados de los otros activos, de cuyo ejercicio y explotación pueden obtenerse beneficios económicos en varios períodos determinables, tales como las patentes, marcas, derechos de autor, crédito mercantil, franquicias, etc.</p> <p>Los activos intangibles representan derechos o privilegios que se adquieren con la intención de que aporten beneficios específicos a las operaciones de la entidad durante periodos que se extienden más allá de aquel en que fueron adquiridos.</p>

Fuente. Elaborada por los investigadores.

Comparación con respecto al Objetivo:

NIC 38 ARMONIZADA EN MEXICO	NORMATIVIDAD COLOMBIANA
<p>La NIC 38 armonizada en México no se aplica al Activo Financiero, a los derechos mineros, desembolsos en actividades de exploración, desarrollo y extracción de minerales, petróleo, gas natural y similares recursos no renovables, así como tampoco en aquel Activo Intangible que surge en las compañías de seguros como</p>	<p>La normatividad existente aplicada a todos los sectores de la economía Colombia donde solo se busca reconocer la contribución de los activos intangibles en la generación del ingreso.</p>

<p>consecuencia de contratos celebrados con sus tenedores de pólizas.</p> <p>La NIC 38 se armoniza, entre otros, a los desembolsos efectuados en actividades de publicidad, capacitación, inicio de operaciones, investigación y desarrollo.</p>	
--	--

Fuente. Elaborada por los investigadores.

Comparación teniendo en cuenta el Reconocimiento:

NIC 38 ARMONIZADA EN MEXICO	NORMATIVIDAD COLOMBIANA
<p>Un Activo Intangible es un activo no monetario identificable, sin sustancia física y que se destina para ser usado en la producción o suministro de bienes o servicios, arrendamiento a terceros o para fines administrativos.</p> <p>Un activo es un recurso: a) Bajo control de la empresa, como resultado de hechos anteriores; y, b) Del cual se espera que los beneficios económicos futuros fluirán a la empresa.</p> <p>En el caso de la adquisición de un activo intangible junto con un grupo de activos, la transacción debe involucrar la transferencia de derechos legales que permitan a la empresa identificar el activo intangible.</p>	<p>El requisito que deben cumplir para ser reconocidos como activos y no como gastos es que exista una razonable certeza de que serán capaces de generar beneficios para la empresa, ya sea incrementando los ingresos o reduciendo los costos, en un monto suficiente que permitan sean absorbidos a través de su amortización.</p>

Fuente. Elaborada por los investigadores.

Comparación con respecto a la Valoración:

NIC 38 ARMONIZADA EN MEXICO	NORMATIVIDAD COLOMBIANA
<p>Principio contable. (Costo histórico). Los bienes se deben registrar a su costo de adquisición o a su valor estimado, en caso de que sean producto de una donación, expropiación o adjudicación. Las operaciones y transacciones que la contabilidad cuantifica al considerarlas realizadas, se registran según las cantidades de dinero que se afecten o a la estimación razonable que de ellas se haga. Los Estados Financieros, bajo este principio, muestran los valores y costos en fechas anteriores y no los actuales según el mercado.</p> <p>La NIC 38 armonizada en México, requiere que la empresa conozca un Activo Intangible a su precio de costo, solamente cuando:</p> <p>a) Sea probable que los beneficios económicos futuros fluirán a la empresa; y, b) El costo del Activo sea medido confiablemente.</p> <p>El tratamiento de todos los activos se hace con referencia a la NIC 38 de Activos intangible y hay dos formas de valorar contablemente un activo como son:</p> <p>Tratamiento de referencia contable. Según este tratamiento, los activos pertenecientes al inmovilizado inmaterial serán valuados al costo menos las amortizaciones acumuladas y el importe de las pérdidas inesperadas de valor acumuladas que el activo hubiera sufrido.</p>	<p>Norma general de contabilidad pública. (Costo histórico). Constituye el costo de adquisición, producción o consumo, en el momento del reconocimiento de un hecho financiero, económico y social. Esta base debe mantenerse como norma general, salvo cuando disposiciones legales particulares lo exceptúen, caso en el cual, debe revelarse en las notas a los estados contables.</p> <p>Se dividen en dos grupos: identificables y los no identificables; los primeros incluyen entre otros, patentes, franquicias, marcas, concesiones, derechos sobre líneas telefónicas, base de datos, servidumbre y derecho de aguas. Y los no identificables más común es el menor valor de inversión.</p> <p>El valor histórico de estos activos debe corresponder al monto de las erogaciones claramente identificables y que efectivamente se incurra o se deba incurrir para adquirirlos, formarlos, o usarlos el cual, cuando sea el caso se debe reexpresar como consecuencia de la inflación o a los valores de mercado.</p>

Fuente. Elaborada por los investigadores.

Comparación teniendo en cuenta la Amortización:

NIC 38 ARMONIZADA EN MEXICO	NORMATIVIDAD COLOMBIANA
<p>La cantidad amortizable de un activo intangible debe asignarse sobre una base sistemática durante la mejor estimación de su vida útil, salvo que tenga vida identificada.</p> <p>Existe la presunción de que los activos intangibles se amortizan en un periodo no mayor a veinte años.</p> <p>El método de amortización usado debe reflejar el patrón en que los beneficios económicos futuros derivados del activo serán devengados por la empresa. El cargo de la amortización por cada periodo debe reconocerse como un gasto, sin embargo hay otros que se cargan a los inventarios CIF.</p>	<p>Se deben amortizar de manera sistemática durante su vida útil. Estase determina tomando el lapso que fuere menor entre el tiempo estimado de su explotación y la duración de su amparo legal o contractual, algunos métodos utilizados son línea recta, unidades de producción y otros de reconocido valor técnico que sean adecuados a la naturaleza del activo correspondiente. Al cierre del ejercicio de deben reconocer las contingencias de pérdida ajustando y acelerando su amortización.</p>

Fuente. Elaborada por los investigadores.

Comparación con respecto al Ajuste o Revalorización:

NIC 38 ARMONIZADA EN MEXICO	NORMATIVIDAD COLOMBIANA
<p>Para valorar si un determinado activo intangible ha sufrido un deterioro del valor, la empresa aplicará la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos. Por otra parte, la NIC 38 exige que la empresa proceda a estimar, con una periodicidad mínima anual, el importe recuperable de cada uno de los activos intangibles que no estén disponibles para su utilización.</p>	<p>En Colombia al cierre del ejercicio se deben reconocer las contingencias de pérdida, ajustando y acelerando su amortización.</p>

Fuente. Elaborada por los investigadores.

Comparación de la conceptualización con respecto a la Presentación y Revelación:

NIC 38 ARMONIZADA EN MEXICO	NORMATIVIDAD COLOMBIANA
<p>Los activos intangible deben presentarse:</p> <p>a. En el balance general como activos no circulante deducida su amortización acumulada.</p> <p>b. En el estado de resultados se incluirá el cargo por amortización como gasto de operación del negocio.</p> <p>Se deben revelar en los estados financieros o en sus notas, por cada clase de activo intangible y distinguiéndolos de los generados además de:</p> <p>a. las vidas útiles o los porcentajes de amortización utilizados, los métodos.</p> <p>b. Una conciliación de los valores que se muestren en libros.</p>	<p>Se presenta en el Balance general de la empresa como un activo no circulante menos su amortización acumulada y en el Estado de Resultados se genera igualmente un gasto de amortización por cada periodo incurrido.</p> <p>Adicionalmente no se hace ninguna explicación, sólo cuando se utilizan métodos de valoración diferente a manejado comúnmente que es el de línea recta.</p>

Fuente. Elaborada por los investigadores.

Comparación teniendo en cuenta el Registro de Intangibles:

NIC 38 ARMONIZADA EN MEXICO	NORMATIVIDAD COLOMBIANA
<p>El fondo de comercio forma parte del conjunto de activos intangibles de la empresa, siéndole de aplicación los principios contables utilizados en los demás activos permanentes, esto es, capitalización primero como activo y amortización después a lo largo de los períodos que resulten beneficiados por esas inversiones. El fondo de comercio sólo se registra cuando se adquiere una empresa.</p>	<p>No existe fondo de comercio. Su registro es muy sencillo, sólo se lleva a la cuenta de Activos intangibles que muestra el Plan único de cuentas (PUC), y se va amortizando, además los gastos de desarrollo e investigación afectan directamente el estado de resultados en el periodo en que sean generados dichos gastos.</p>

Fuente. Elaborada por los investigadores.

Comparación con respecto al Deterioro:

NIC 38 ARMONIZADA EN MEXICO	NORMATIVIDAD COLOMBIANA
<p>La pérdida por deterioro es el importe en que excede, al importe recuperable de un activo, su valor en libros.</p> <p>En este caso, debido a que el proceso de realización de las ganancias no ha sido completado, no debe reconocer utilidad o pérdida alguna en la transacción; consiguientemente el costo del nuevo activo es el valor en libros del activo entregado. Sin embargo, si existe evidencia de que el valor razonable del activo recibido menor al valor neto en libros del activo entregado, se pone de manifiesto una pérdida por deterioro en el activo entregado.</p>	<p>El deterioro de un activo intangible en Colombia se da por su amortización, como lo revelan los libros contables. No relaciona mas normas al respecto.</p>

Fuente. Elaborada por los investigadores.

Comparación teniendo en cuenta el valor de los intangibles:

NIC 38 ARMONIZADA EN MEXICO	NORMATIVIDAD COLOMBIANA
<p>Costo histórico es el importe de dinero o medios líquidos equivalentes pagados, o bien el valor razonable de la contraprestación entregada para comprar un activo, en el momento de su adquisición o construcción por parte de la empresa. Valor residual es el importe neto que la empresa espera obtener de un activo al final de su vida útil, después de haber deducido los eventuales costos derivados de la desapropiación. Valor razonable es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo entre un comprador y un vendedor adecuadamente informados, en una transacción libre.</p>	<p>El valor histórico de estos activos debe corresponder al monto de las erogaciones claramente identificables en que efectivamente se incurra o se deba incurrir para adquirirlos, formarlos o usarlos, el cual cuando se el caso, se debe reexpresar como consecuencia de la inflación</p>

Fuente. Elaborada por los investigadores.

Comparación con respecto a Otras Diferencias:

NIC 38 ARMONIZADA EN MEXICO	NORMATIVIDAD COLOMBIANA
<p>En México, prevaleció el pensamiento de que la propiedad industrial de algún modo protegía monopolios y que por ello no debía ofrecérsele protección legal, pues el conocimiento tecnológico al ser considerado como una especie de "patrimonio de la humanidad", no tenía por qué ser exclusivo de alguna empresa o individuo.</p> <p>IDENTIFICABILIDAD</p> <p>La definición dada para un activo intangible exige que el mismo sea perfectamente identificable, con el fin de poderlo distinguir claramente de la plusvalía comprada. La plusvalía comprada, surgida en una combinación de negocios que se trata contablemente como una adquisición, representa contablemente un pago hecho por la empresa adquirente, anticipando beneficios económicos futuros.</p>	<p>En Colombia la propiedad Intelectual o Industrial no es valorada y reconocida como patrimonio de la humanidad o de nuestro país.</p> <p>En Colombia el Activo Intangible es identificado sólo dentro de su rubro contable sin que se le de ningún otro valor adicional.</p>

Fuente. Elaborada por los investigadores.

8.2 RESULTADOS Y ANALISIS DE LA ENCUESTA. Aplicada a los directivos responsables de los procesos de dirección y coordinación de las empresas, los directivos de las facultades de Contaduría Pública, los docentes de las facultades de Contaduría Pública, los directivos de organismos gremiales que orientan en el País y la comunidad estudiantil que adelanta en las facultades su formación en el programa de contaduría pública en los últimos semestres, con el fin de obtener un diagnostico del nivel actual del Contador público en Bogotá con respecto a las normas en general, específicamente la referente a los Activos Intangibles.

8.2.1 Análisis consolidado de la encuesta

Tabla No. Resultados consolidados de la encuesta.

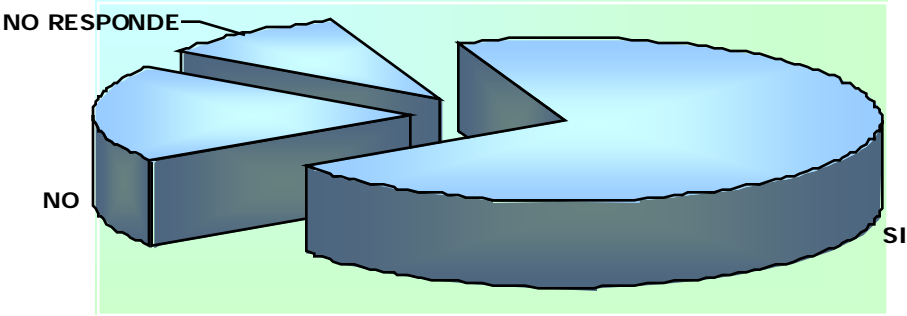
PREGUNTAS	SI	NO	NO RESPONDE
1. ¿Cree que la normatividad que se aplica a nivel contable en Colombia está obsoleta frente a la Internacionalización de las Economías?	71%	19%	10%
2. ¿Conoce usted que son las Normas Internacionales de Contabilidad?	66%	17%	16%
3. ¿Conoce usted el proyecto de ley de intervención económica por el cual se señalan los mecanismos mediante los cuales se adoptan los Estándares Internacionales de Contabilidad en Colombia?	39%	25%	37%
4. ¿Conoce usted algo acerca de Normas de Contabilidad aplicadas en México?	23%	63%	14%
5. ¿Conoce usted la NIC 38 la cual aborda la contabilidad y divulgación de los Activos Intangibles?	21%	55%	25%
6. ¿Cree usted que en Colombia se le da un adecuado tratamiento contable a los activos Intangibles?	61%	21%	18%
PREGUNTAS	VALOR EN LIBROS	VALOR DE MERCADO	NO RESPONDE
7. ¿Para valorar un Activo Intangible se debe tener en cuenta el valor en libros o valor de mercado?	16%	74%	10%
PREGUNTAS	SI	NO	NO RESPONDE
8. ¿Conoce usted técnicas de valoración de Activos intangibles?	29%	16%	55%
9. ¿Conoce usted técnicas para registrar un Activo Intangible?	21%	29%	50%
10. ¿Considera usted que el Análisis del tratamiento de Activos Intangibles en México teniendo como base la NIC 38 genera un valor agregado para la adopción y/o armonización en Colombia para afrontar la Internacionalización Económica?	77%	12%	11%

Fuente: Elaborada por los investigadores.

8.2.2 Análisis detallado por pregunta. 1. ¿Cree que la normatividad que se aplica a nivel contable en Colombia está obsoleta frente a la Internacionalización de las Economías?

SI	NO	NO RESPONDE
71%	19%	10%

GRAFICO PREGUNTA No.1

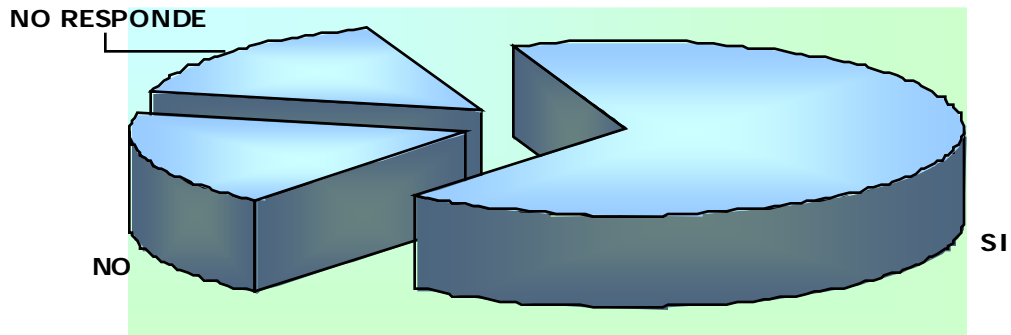


El 71% de las personas encuestadas coinciden en que la contabilidad colombiana está obsoleta frente a la internacionalización de la economía, debido a que no hay preocupación por emitir normas basadas en la organización política y social del país, antes bien tratamos de hacer un mal llamado “benchmarking” de normas de otros países. El 19% dice que la contabilidad ha sufrido cambios importantes a través del tiempo lo cual hacen que cada vez sea más completa y organizada de acuerdo al nivel de otros países y el 10% no tiene la capacidad de responder esta pregunta con un criterio concreto y propio.

2. ¿Conoce usted que son las Normas Internacionales de Contabilidad?

SI	NO	NO RESPONDE
66%	17%	16%

GRAFICO PREGUNTA No.2

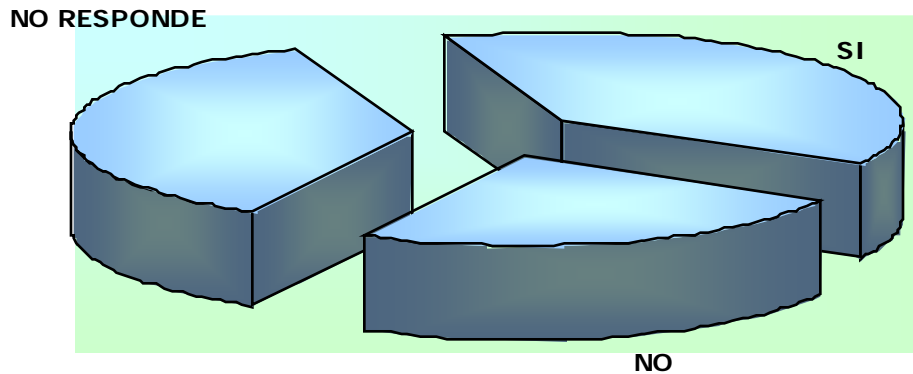


El 66% del grupo encuestado afirma conocer la Normas Internacionales de Contabilidad, porque a través de los medios de comunicación se han informado de los cambios futuros que le esperan a la contabilidad en Colombia y a la profesión, pero al indagar acerca de lo que conocen de estas normas, el 17% no tienen la capacidad de responder objetivamente, y el 16% definitivamente no conoce nada acerca de estas normas.

3. ¿Conoce usted el proyecto de ley de intervención económica por el cual se señalan los mecanismos mediante los cuales se adoptan los Estándares Internacionales de Contabilidad en Colombia?

SI	NO	NO RESPONDE
39%	25%	37%

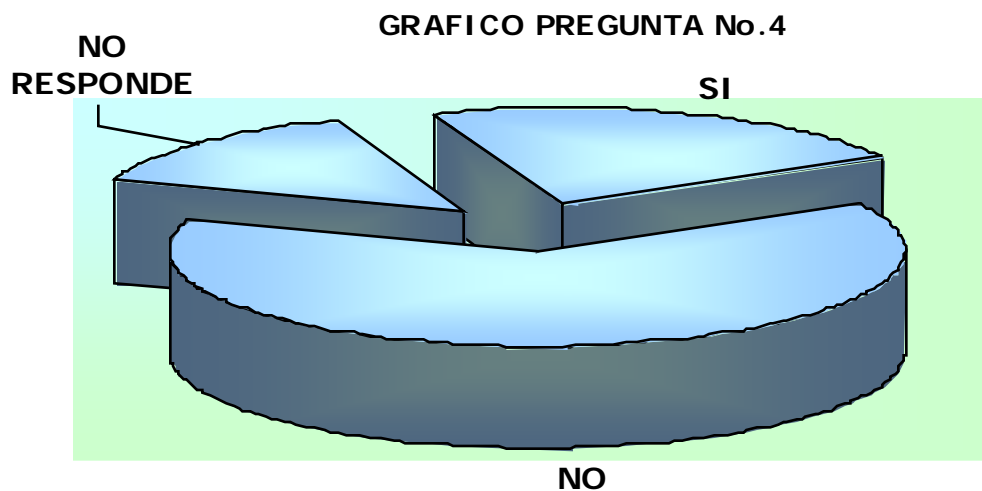
GRAFICO PREGUNTA No.3



El 39% de las personas encuestadas conoce este tema con certeza porque es manejado en su campo laboral. El 37% no conoce, ni se ha preocupado por indagar sobre las Normas Internacionales y el 25% carecen de profundidad en el tema.

4. ¿Conoce usted algo acerca de Normas de Contabilidad aplicadas en México?

SI	NO	NO RESPONDE
23%	63%	14%

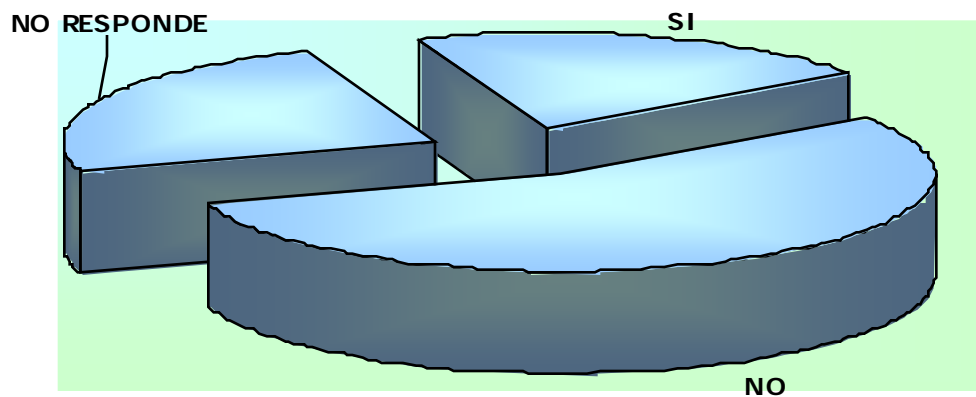


El 63% de las personas encuestadas, afirmo no conocer nada acerca de estas normas, porque nunca han trabajado este aspecto. El 23% conocen algo de normas Mexicanas porque trabajan con multinacionales que tienen sucursal en México. Sin embargo el 14% no responde por la falta de información frente a la normatividad contable de otros países.

5. ¿Conoce usted la NIC 38 la cual aborda la contabilidad y divulgación de Activos Intangibles?

SI	NO	NO RESPONDE
21%	55%	25%

GRAFICO PREGUNTA No.5

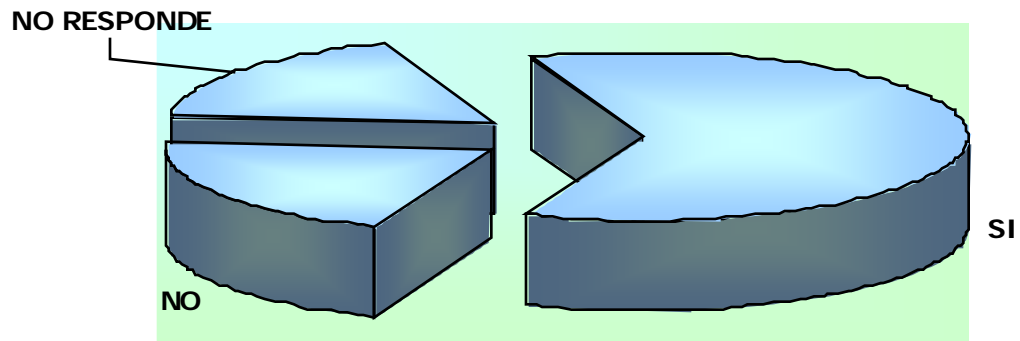


Sólo el 21% de las personas encuestadas conocen acerca de las normas mexicanas porque están en constante actualización puesto que así lo exige su trabajo. El 55% nunca ha oído de estas normas. El 25% no responde mostrando desinterés al respecto.

6. ¿Cree usted que en Colombia se le da un adecuado tratamiento contable a los Activos intangibles?

SI	NO	NO RESPONDE
61%	21%	18%

GRAFICO PREGUNTA No.6

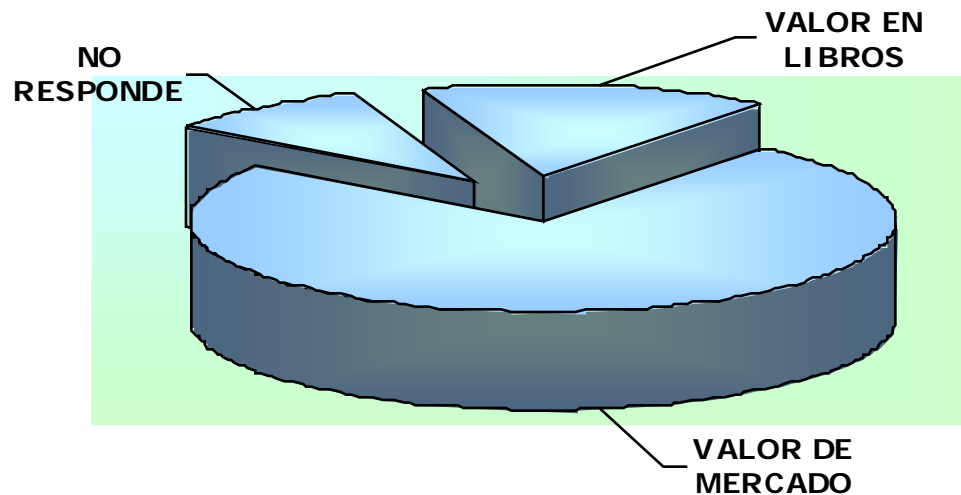


El 61% del grupo encuestado cree que a pesar de que el país está muy lejos de adoptar normas internacionales, en Colombia se ha dado un buen tratamiento a los activos intangibles, pero el 21% afirma que si existiera más profundidad en el tema normativo de los activos intangibles sería más factible su reconocimiento dentro una organización. El 18% no respondió ya que no muestran actualidad frente al tema, ni dominio.

7. ¿Para valorar un Activo intangible se debe tener en cuenta?

VALOR EN LIBROS	VALOR DE MERCADO	NO RESPONDE
16%	74%	10%

GRAFICO PREGUNTA No.7

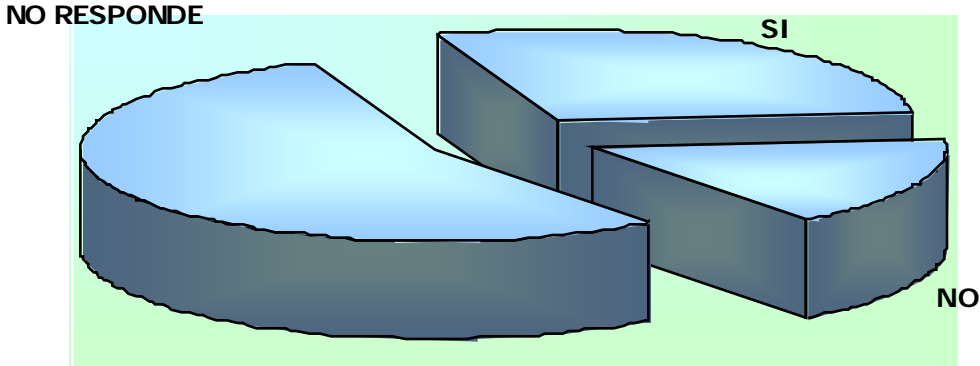


El 74% del grupo encuestado dice que es mejor tomar el valor de mercado porque el valor del Intangible se acerca más a un valor real que permita obtener una verdadera ganancia o aprovechamiento del mismo. El 16% dice que el valor en libros dependiendo la empresa que se tenga en consideración, esto es muy relativo porque conlleva a controversias, ya que el ámbito socio-económico de nuestro país no permite manejar algún valor de forma constante. El 10% prefieren no opinar al respecto.

8. ¿Conoce usted técnicas de valoración de Activos intangibles?

SI	NO	NO RESPONDE
29%	16%	55%

GRAFICO PREGUNTA No.8

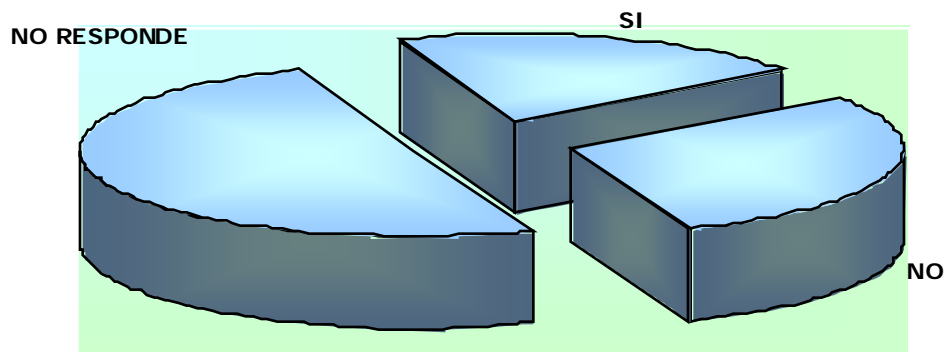


Ninguno de los encuestados conoce métodos de valoración, porque dicen que esto es del ámbito financiero de los negocios. El 29% menciono algunos métodos como, valor en libros, valor de mercado, EVA, y esto porque son los más comunes. El 55% no respondió porque son temas que no manejan en su campo laboral por tal motivo son desconocidos.

9. ¿Conoce usted técnicas para registrar un Activo Intangible?

SI	NO	NO RESPONDE
21%	29%	50%

GRAFICO PREGUNTA No. 9

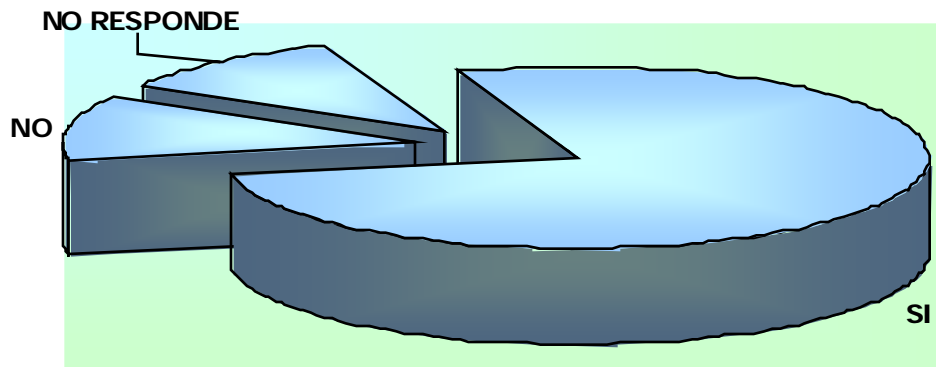


El 29% y el 50% realmente cuando se habla de técnicas, las personas encuestadas no saben / no responden porque no tienen un enfoque concreto de que son los activos intangibles, sólo el 21% del grupo menciona algunas etapas que constituyen la formación de un activo intangible, para que sea contabilizado posteriormente.

10. ¿Considera usted que el Análisis del tratamiento de Activos Intangibles en México teniendo como base la NIC 38 genera un valor agregado para la adopción y/o armonización en Colombia para afrontar la Internacionalización Económica?

SI	NO	NO RESPONDE
77%	12%	11%

GRAFICO PREGUNTA No.10



El 77% de las personas encuestadas coinciden que es muy interesante hablar de un país como México por su trayectoria en el ámbito contable, y su armonización constante de normas internacionales, además porque es un país que tiene a nivel internacional empresas que constituyen un activo intangible representativo dentro de su economía. El 21% dice que no porque se puede hacer con cualquier otro país. El 11% no responde porque dividen su opinión entre si y no están de acuerdo.

9. VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE LA ADOPCION Y/O ARMONIZACION DE LAS NIC 38 DE ACTIVOS INTANGIBLES EN COLOMBIA

9.1 VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE LA ADOPCIÓN DE LA NIC 38 DE ACTIVOS INTANGIBLES EN COLOMBIA

De acuerdo a las encuestas e investigaciones realizadas se llego a un análisis y resultado de las ventajas y desventajas de adoptar y/o armonizar la NIC 38 de Activos Intangibles en Colombia.

Ventajas:

- ❖ Permitiría la internacionalización de la economía nacional.
- ❖ Es conveniente por la proximidad del TLC (Tratado de Libre Comercio).
- ❖ Existiría una comparabilidad internacional de la información financiera, con la cual se eliminarían malentendidos entorno a la preparación de Estados Financieros, mejora el análisis de los mismos y aumenta el nivel de calidad de la Contabilidad.
- ❖ Se tendría un sistema homogéneo para una mejor aceptación de los estándares en materia de fusiones y adquisiciones a nivel internacional y el aseguramiento del financiamiento extranjero.
- ❖ Ayudan a reducir costos del manejo de libros, para presentar unos Estados Financieros más eficientes.
- ❖ Facilita la participación de los entes del país en los distintos procesos internacionales.
- ❖ El contador va obtener más conocimientos, y va a ampliar más sus horizontes hacia los modelos contables internacionales, y va a abandonar las prácticas obsoletas, que solo lo hace más ineficiente.
- ❖ Refleja realmente los intangibles de una compañía así como renombraría otros existentes para mayor utilidad y aprovechamiento.
- ❖ Se reflejaría el valor real de un intangible para que nuestras compañías tengan mayor razonabilidad en sus Estados Financieros y por ende mayores utilidades.

Desventajas:

- ❖ No resultaría conveniente la adopción de la NIC 38 ya que entraríamos en un proceso fuerte de cambios tanto en lo tecnológico como con el personal, teniendo que incurrir en gastos muy altos.

- ❖ Significa el desconocimiento grande de la disciplina contable, situación que ha prevalecido en nuestro país donde hemos vivido varias experiencias regulativas copiando los contenidos normativos de otras propuestas vigentes en otros entornos, que han arrojado resultados lamentables.
- ❖ Es un proceso largo para nuestro país, ya que esto sería cambiar todas las normas vigentes que regulan la contabilidad por tanto afectaría la seguridad nacional en materia de soberanía.
- ❖ La junta central de contadores desaparecería al igual que el consejo técnico de la contaduría, para darle paso al comité superior contable, que no sería más que un organismo sin ninguna autonomía a nivel nacional.
- ❖ Los estándares de contabilidad en Colombia, no tienen un desarrollo conceptual amplio, lo cual dificulta la adopción con Normas Internacionales de Contabilidad.
- ❖ El proceso de adoptar la NIC 38 en el territorio nacional Colombiano implica costos muy altos, lo que ha hecho más lento el proceso.
- ❖ Los posibles efectos sobre las bases que determinan los tributos nacionales, dada la estructura contable de Colombia, puesto que esta fuertemente influenciada por la normatividad que han expedido las autoridades tributarias
- ❖ En Colombia la normatividad no permite registrar un intangible por la empresa, con todos sus gastos adicionales, es decir como el Fondo de comercio, ya que se estaría capitalizando los gastos del periodo en el balance general y nuestra normatividad prefiere que se afecte directamente el Estado de Resultados.
- ❖ Es un proceso muy costoso ya que las compañías al adoptar la NIC 38 Activos Intangibles, tendrían un mayor impacto económico por implementar nuevos programas contables o acudir a la alta tecnología, etc.

9.2 VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE LA ARMONIZACIÓN DE LA NIC 38 DE ACTIVOS INTANGIBLES EN COLOMBIA

Ventajas:

- ❖ Reduciría los vacíos contables y tributarios existentes sobre activos intangibles por falta de normatividad y falencias conceptuales.
- ❖ Actualiza y fortalece el modelo contable colombiano, ya que muchos países están en proceso de armonización con las NIC.
- ❖ Permite tomar decisiones más confiables y acertadas.

- ❖ Es un proceso económico ya que las compañías al armonizar la NIC 38 Activos Intangibles, no tendría un mayor impacto económico por implementar nuevos programas contables o acudir a la alta tecnología, etc.
- ❖ Tener evidencia del deterioro de los intangibles y conocer posibles compradores y vendedores en todo momento al valor real y razonable.
- ❖ Facilita la preparación, presentación y revelación de los reportes financieros, para que puedan ser comprendidos por cada sector que los requiera para la toma de decisiones.
- ❖ También se considera que La armonización mejora la competencia a nivel internacional de los negocios y ayudan a los países subdesarrollados, los cuales se ven beneficiados por un modelo internacional que les sirve para su progreso.
- ❖ Llegar a ser competitivo en el mercado.
- ❖ Armonizar es más factible para nuestro entorno, ya que este proceso no dejaría a un lado la realidad en que vivimos.
- ❖ Sitúa el modelo contable colombiano como un modelo con calidad y a su vez deja las puertas abiertas para más innovaciones e investigaciones.
- ❖ Para nadie es un secreto que el mundo está girando en torno a la Globalización, y en el campo contable esto implica armonizar.
- ❖ El contador no solamente va a cambiar su nombre sino que va obtener más conocimientos, y va a ampliar más sus horizontes hacia los modelos contables internacionales, abandonando las prácticas obsoletas, que solo lo hace más ineficiente.

Desventajas:

- ❖ El problema radica en que no hay tiempo para este proceso, lo que para nosotros es lamentable.
- ❖ Las demoras significan sobre-costos para la competitividad del país, o sea, menor circulación de la riqueza, más hambre y más conflictos sociales.
- ❖ No armonizar nos conlleva a decretar la muerte del país como tal, una forma de suicidio ante el mundo.
- ❖ Colombia, de acuerdo con su tradición jurídica, no tiene una información contable orientada hacia el mercado público de valores, tiende a ser más de carácter tradicionalista, lo que dificulta el proceso de armonización.

10. CONCLUSIONES GENERALES DE LAS VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE LA ADOPCION Y/O ARMONIZACION DE LA NIC 38 EN COLOMBIA

En Colombia se han escuchado distintas opiniones sobre la adopción y/o armonización en el modelo contable, este estudio permitió concluir las implicaciones que tendría una adopción y/o armonización de la NIC 38, y los cambios a los que tendría que ceñirse si decidiera unirse y hacer que la economía nacional sea de amplia competencia en un mercado abierto de negocios y valores. Sin embargo se ultimo que la mejor opción es la armonización.

A continuación se encuentran sustentados los motivos para armonizar dicha norma:

10.1 PORQUE NO SE DEBE ADOPTAR LA NIC 38 DE ACTIVOS INTANGIBLES EN COLOMBIA

La adopción corresponde a la estandarización “eliminar todo el contenido regulativo nacional” con respecto a un asunto específicamente, en este caso lo contable “preparación, presentación y revelación de los Estados Financieros”. Por lo que no resultaría ser lo más conveniente para nuestro país, ya que esto sería cambiar todas las normas vigentes que regulan la contabilidad por tanto afectaría la seguridad nacional en materia de soberanía.

Sobre las implicaciones que tendría una adopción podría decirse que se reflejarían problemas tributarios, tecnológicos y financieros y eso sin incluir la capacitación para el personal encargado de la parte contable, además sin nombrar la parte operativa que sufriría grandes traumatismos.

Y como se nombro anteriormente la Junta Central de Contadores desaparecería al igual que el Consejo Técnico de la Contaduría, para darle paso al Comité Superior Contable, que no sería más que un organismo sin ninguna autonomía a nivel nacional, cabe anotar que si miramos las desventajas son mayores y mas trascendentales en la adopción que en la armonización, desventajas que nos dejan con la certeza de que no es tan conveniente un proceso de adopción.

10.2 PORQUE SE DEBE ARMONIZAR LA NIC 38 DE ACTIVOS INTANGIBLES EN COLOMBIA.

La armonización opuesta a adopción implica la reconciliación de puntos de vista diferentes, convirtiéndose esta en un enfoque más práctico que la adopción, donde se logra una mejor comunicación de información de tal forma que se pueda comprender e interpretar internacionalmente.

En Colombia es muy importante armonizar, ya que la regulación contable vigente no atiende las necesidades de los usuarios de la información financiera, además es desigual, incompleta y anticuada. Es entonces cuando necesitamos entrar con una visión futurista.

En este sentido si se pretendiera armonizar el modelo contable colombiano para los reportes financieros y lo establecido en materia tributaria con los estándares internacionales de contabilidad, es necesario revisar todas aquellas reglas fiscales que tienen incidencia directa en la contabilidad comercial, con el propósito de separar los intereses sobre la información financiera que tienen los particulares de la que tiene el Estado para control tributario.

Una razón muy importante para una armonización es la modernización inmediata de la normatividad referente a los activos intangibles, la cual es necesaria por los vacíos conceptuales existentes en la actualidad al respecto, desactualización que nos ha llevado a perder la capacidad de negociación en los mercados internacionales.

Ante todo esto las empresas no deben hacerse las desinteresadas sino por el contrario deben prepararse para realizar los desarrollos tecnológicos que conlleva la armonización de la NIC 38, ya que debe ser un proceso bien planeado y dirigido, así de esta forma evitar que se convierta en un caos.

Y para finalizar no es necesario retomar nuevamente las ventajas Vs. las desventajas que la investigación nos proporcione, para así asimilar que definitivamente lo mas conveniente para Colombia es una armonización.

11. ANÁLISIS DE LOS BENEFICIOS E IMPLICACIONES DE LA ADOPCIÓN Y/O ARMONIZACIÓN DE LA NIC 38 DE ACTIVOS INTANGIBLES EN COLOMBIA, TENIENDO COMO MARCO DE REFERENCIA A MÉXICO EN EL PROCESO DE INTERNACIONALIZACIÓN DE SU ECONOMÍA.

La búsqueda de armonización y/o adopción contable resulta una clara respuesta a la necesidad del mundo económico de compartir un lenguaje que facilite la comunicación de los mercados internacionales, que bien se hacen a través del pensamiento humano.

Es por esto, que para darle satisfacción a esta necesidad que nos trae los procesos de globalización, los cuales evidentemente nos sorprendieron con la implementación de grandes avances tecnológicos, se requiere de un normatividad común, que debería ser sinónimo de aceptación, pero es claro que no resulta relativamente fácil, pues a pesar de que la contabilidad es una disciplina universal, las necesidades contables responden básicamente a las políticas económicas y sociales de cada país, donde predominan los problemas monetarios y en vínculo los requerimientos sociales de los habitantes.

La información contable debe ser identificable, y su principal meta, es presentar la suficiente claridad a sus usuarios de tal manera que se logre la optimización de los resultados que se presenten, ningún mercado internacional quiere quedarse atrás en la obtención e implementación de sistemas que permitan mantenerse en la competencia.

A nivel de la profesión el problema interno es grave, si observamos el grado máximo de despreocupación, su principal estamento, la Junta Central de Contadores “Un ente del Estado que en vez de responder a los intereses comunes de la profesión y los involucrados en ella (empresarios... sociedad), lo hace para defender un modelo de la profesión (todavía arraigado en la fe pública).

Con lo anterior podemos remarcar el hecho de que la globalización no nos beneficiaría, ya que no poseemos las características necesarias para competir de tal manera que podamos obtener algún beneficio.

La idea es adoptar y/o armonizar para el interés público un único conjunto de normas generales de contabilidad de alta calidad, que exijan información comparable y transparentes en los Estados Financieros y en otro tipo de información financiera con el fin de ayudar a los usuarios de la información en la toma de decisiones.

El problema, en Colombia, implica, por consiguiente, una dura decisión por parte del gobierno nacional.

Bajo el amparo de la NIC 38 es importante aclarar que activos intangibles se deben incluir y cuales no, como primera medida debemos tener en cuenta que hay dos tipos de activos intangibles según esta norma, los formados internamente y los adquiridos en una combinación de negocios, los cuales mencionamos a continuación:

- ❖ No se incluyen activos intangibles, sobre minas y yacimientos, así como a los gastos de operación, desarrollo y extracción de minerales, petróleo, gas natural y otros recursos naturales no renovables, ni tampoco a los activos intangibles que surgen en las compañías de seguro por causa de las pólizas mantenidas con los asegurados.
- ❖ No se incluyen los activos formados internamente como las cabeceras de periódicos, sellos editoriales, listas de clientes u otras partidas similares y la plusvalía generada internamente.
- ❖ Además cuando son formados los activos no se permite incluir los gastos de investigación, los gastos de puesta en marcha y la formación del personal, desembolsos de publicidad y promoción y los de reorganización.
- ❖ Se incluyen los activos adquiridos en combinaciones de negocios o formados, siempre y cuando sea probable obtener beneficios económicos futuros, después de la fase de investigación y desarrollo tales como, crédito mercantil, marcas, patentes, concesiones y franquicias, derechos, Know How y licencias.
- ❖ Es importante resaltar que después de la etapa de investigación y desarrollo, de un activo intangible formado o adquirido en combinación de negocios, los gastos en los que incurramos para revalorizar nuestro intangible sólo aumentan el mayor valor de este, sin son plenamente identificables.

Es importante mencionar que saldos iniciales en los Estados Financieros aplicarían en Colombia según lo establecido por la NIC 38, al momento de implementar la armonización:

- ❖ El Plan Único de Cuentas debe ser modificado y estructurado para cada tipo de Activo intangible según se formado o adquirido en combinación de negocios.
- ❖ En el Plan Único de Cuentas no debe existir la cuenta de ajustes por inflación.
- ❖ Al momento de armonizar la NIC 38, es importante saber que ya no podemos reclasificar cuentas que han afectado el estado de resultados de periodos anteriores para el balance general en la parte de activos intangibles.
- ❖ Al momento de comenzar la armonización se deben distinguir claramente cuales son los egresos que antes afectaban el estado de resultados mensual y

comenzar a utilizar un tratamiento valorativo para medir cuales son las partidas identificables que van a formar parte del activo intangible.

Otro punto para destacar es el relacionado con el talento humano considerado como activo intangible, después de una valoración aceptable puede considerarse un mayor importe del activo que va a incrementar el valor de la empresa dentro de una combinación de negocios de la cual se espera obtener beneficios económicos futuros.

- ❖ Una concepción es el valor utilidad, según la cual el valor de un bien se determina por la capacidad de satisfacción de necesidades, hecho que implica que es la demanda de bienes, el mercado el determinante del valor. Solo tienen valor los bienes destinados al mercado, siendo este último el que determine el precio de un bien o servicio. Esta teoría se expresa en contabilidad a través de los valores de mercado, compra, reposición o realización.
- ❖ Los activos organizativos de tipo intangible constituyen la base de la ventaja competitiva sostenible de la empresa. Bajo el concepto de capital intelectual se recogen aquellos activos intangibles de la empresa, no reflejados en los estados contables y financieros tradicionales, pero que contribuyen a la creación de valor.

Desde el punto de vista tributario la amortización de un activo intangible en el caso de la armonización de la norma tendría las siguientes implicaciones:

- ❖ Se debe asignar sobre una base sistemática durante la mejor estimación que se tenga de su vida útil o que se haga, salvo que tenga vida identificada.
- ❖ Dentro de la concepción de la norma no hay una diferencia radical con respecto al tratamiento de la amortización, en la actualidad en Colombia y en México el periodo máximo de amortización es de veinte años, pero la norma permite amortizar a más años si es necesario.
- ❖ El cargo de la amortización debe reconocerse como gasto en el periodo en que se incurra, como se hace actualmente en Colombia.
- ❖ En el momento de la armonización de la NIC 38, el marco legal y tributario colombiano debe cambiar y se ve obligado a considerar nuevos aspectos, que implicarían la eliminación de los ajuste integrales por inflación, y cambiar la norma para soportar la deducción del año por concepto de amortización de cargos diferidos.
- ❖ Para el caso de los intangibles adquiridos según la ley (Artículo 74 y 75 del Estatuto Tributario), se estima por su costo de adquisición demostrado, menos las amortizaciones concedidas y la solicitada por el año o periodo gravable, en

caso de que esta última amortización no sea aceptada, corresponderá al liquidador hacer los ajustes correspondientes.

- ❖ Para el caso de los intangibles formados se presume que su costo está constituido por el 30% del valor de la enajenación (Artículo 16 de la Ley 788 de 2002). Para que proceda el costo anteriormente mencionado, el intangible deberá figurar en la declaración de renta y complementarios de año inmediatamente anterior al gravable y deberá estar debidamente soportado mediante avalúo técnico.
- ❖ Finalmente al incluir algunos gastos como mayor valor del activo intangible se tendría una mayor deducción en renta lo que implica un beneficio tributario y un beneficio comercial al momento de que exista una combinación de negocios.

11.1 BENEFICIOS E IMPLICACIONES DE LA ADOPCION EN COLOMBIA

La fecha límite para adoptar se ha fijado para presionar de mala manera, la inmediata adopción de las normas internacionales. En la medida en que la fecha se acerca y no se alcanza el propósito, se observa que también se atenúa la evidente forma de presión.

Por tanto no se puede continuar con la práctica nociva de adaptar normas creadas para entornos diferentes al nuestro, ya que las experiencias nos han demostrado que esto solo crea un sistema sin bases, sin fundamentos que termina fracasando.

Resultaría dominante adoptar los estándares internacionales y no ajustar las leyes colombianas en el campo de la contabilidad, pues no se trata de adoptar los estándares según nuestras necesidades, sino de adaptar las condiciones locales a los estándares y participar ya que el problema actual se centra en la globalización, dejando de ser un problema de manejo interno para pasar a ser una exigencia internacional.

Entonces lo que realmente se quiere es evitar un trastorno en la economía como el que la adopción inmediata acarrearía, en otras palabras lo que pretenden es asumir la obligación de una manera pausada, mediante un proceso de armonización que nos permita asimilar de una manera menos drástica la implementación de estándares.

11.2 BENEFICIOS E IMPLICACIONES DE LA ARMONIZACION EN COLOMBIA

ARMONIZAR es más factible para nuestro entorno, ya que este proceso no dejaría a un lado la realidad en que vivimos. No podemos pretender, que un país en vía de desarrollo y que a lo largo de muchos años ha sido dependiente en

aspectos económicos pueda de un día para otro, empezar a subsistir con recursos propios y obtener una autonomía total. Quizá este experimento sería aún más descabellado que la misma adopción.

La toma de decisión y una armonización debe hacerse teniendo como fundamento un estudio profundo y detenido del contenido normativo, así como también los aspectos económicos, financieros, sociales y políticos que implican tal decisión". Esta posición aunque conservadora es muy sensata ya que no podemos lanzarnos a la espera de lo que pueda ocurrir y tampoco dejarnos convencer por la idea que nos están vendiendo, de que participáramos en igualdad de condiciones, ya que es muy importante las condiciones porque no se trata de que prevalezcan las economías más fuertes "sin importar que los índices de desempleo, pobreza- miseria, analfabetismo, etc., vayan en aumento, con el argumento de que la liberación de los mercados traerá el progreso mundial, sino el ingreso pausado, planificado, a partir de respetuosos procesos armonizadores y de adecuación jurídico- económica, que preparen las circunstancias y posibiliten la permanencia de nuestras empresas en condiciones competitivas y convenientes para el interés nacional".

Al parecer esta decisión de armonizar es la más conveniente para el país, ya que para un país en vía de desarrollo, cualquiera de los dos extremos sería poco conveniente; no participar sería condenar al país al aislamiento y cerrarnos a la oportunidad de abrir nuestro mercado, en las condiciones actuales de nuestro país generaría un desequilibrio en la economía, ya que el enfrentarnos en todo sentido, a países desarrollados, traería consecuencias negativas. Lo que si esta claro con todos los procesos que se están dando actualmente a nivel internacionales es que el objetivo de las empresas norteamericanas es tener el control de un territorio que va desde el polo ártico hasta la antártica, libre acceso, sin ningún obstáculo ni dificultad para sus productos, servicios, tecnología y capital en todo el hemisferio.

12. CONCLUSIONES

- ❖ Al revisar el tratamiento de los activos intangibles en México, concluimos que este país teniendo como base la NIC 38, y sus propia normatividad al respecto, creo un compendio de normas que se ajustaran a su realidad político, económica y social, llamadas estas boletines, dentro de las cuales se encuentra el boletín C-8, que establece la importancia de los activos intangibles en cada una de sus organizaciones según sus necesidades actuales frente a la visión de crecimiento y fortalecimiento de su economía.
- ❖ Al evaluar el tratamiento de los activos intangibles en Colombia nos dimos cuenta de que carecemos de una normatividad más completa que deje de un lado la parte mecánica de un sistema que se dedica a llevar libros de contabilidad y no a crear normas que empujen los profesionales a analizar las partidas importantes de los negocios en Colombia para la obtención de mejores ingresos y oportunidades a nivel internacional. Además no contamos con profesionales capacitados para aplicar métodos de valoración completos con una visión de proyección empresarial.
- ❖ En México la normatividad es un estándar total y enfático, mientras que en Colombia las normas acerca de los activos intangibles es muy incompleta, dejando que los profesionales asuman un rol de investigación que para bien o para mal conlleva a una práctica repetitiva de sus criterios personales, además en Colombia diferente de México no existen instituciones encargadas de la orientación a empresas con dificultades en este tema, para la disminución de controversias acerca del tratamiento contable y valorativo de los activos intangibles.
- ❖ La adopción no es beneficiosa para nuestro país porque acarrearía un cambio drástico de normas que afectan directamente la economía del país, sin embargo, no se trata de adoptar los estándares según nuestras necesidades, sino de adaptar los estándares y participar ya que el problema actual se centra en la globalización, dejando de ser un problema de manejo interno para pasar a ser una exigencia internacional.
- ❖ Finalmente en otras palabras la armonización es el camino más viable que tenemos que nos permitiría reconciliar nuestra naturaleza a fin de evitar una desestabilización económica, contable y social, a pesar de que la armonización es tediosamente lenta es la desición más adecuada para contrarrestar la adopción que es intransigente e imposible de imponer en nuestro país.

BIBLIOGRAFIA

- ❖ Consejo Técnico de la Contaduría Pública. Doctrina y jurisprudencia sobre la contaduría pública, Bogotá; Ecoe Ediciones 1998.
- ❖ IFAC, Normas Internacionales de Contabilidad 1998. México: IMCP, 1998
- ❖ Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Principios de Contabilidad generalmente aceptados. México IMCP 1996.
- ❖ MANTILLA, Samuel Alberto y VASQUEZ TRISTANCHO, Gabriel, Conocimiento metodología e investigación contable, Bogotá Editorial Roesga, 1997.
- ❖ EDWARDS, James, D., Jonson, Johnny R., Roemmich Roger a., Contabilidad Intermedia., Ed. CECSA.
- ❖ KIESCO, Donald E. Weygandt Jerry J., Contabilidad intermedia. Ed. Limusa
- ❖ DIXON, Robert L., Contabilidad para ejecutivos. ed. Mc Graw Hill.
- ❖ Jeff Madura. Administración financiera internacional. 6ª. Edición. México: editorial Thomson editores.
- ❖ Plan único de cuentas, decreto 2649 y 2650 de 1993.
- ❖ DELOITTE & TOUCHE, Deloitte Resources, Actualización de Normas Internacionales 2005.
- ❖ INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS. Normas Internacionales de Contabilidad A.C. México: Septiembre de 2001.
- ❖ CASAS Jorge. Contabilidad en México.

- ❖ MEIGS Y MEIGS, Mc Graw Hill, Contabilidad la base para decisiones gerenciales. 1999.
- ❖ Working Paper "Goodwill and intangible assets", en ASB (1996).
- ❖ (Financial reporting exposure draft FRED 12 "Goodwill and intangible assets". (1996).
- ❖ Financial Reporting Standard FRS 10 "Goodwill and intangible assets".(1997).
- ❖ Financial Reporting Standard FRS 11 "Impairment of fixed assets and goodwill".(1998).

- ❖ www.actualicese.com
- ❖ www.altavista.com
- ❖ www.cybercounta.unizar.es
- ❖ www.fasb.org/map/index.hotmail
- ❖ www.gestiopolis.com
- ❖ www.google.com
- ❖ www.iasc.org.uk
- ❖ www.iasplus.deloitte.es
- ❖ www.deloitte/resources.com
- ❖ www.monografias.com
- ❖ www.imcp.com
- ❖ www.superbancaria.gov.co

ANEXOS

Anexo A. Formato de Encuesta



**ANALISIS DEL TRATAMIENTO DE ACTIVOS INTANGIBLES EN MEXICO
TENIENDO COMO BASE LA NIC 38 Y SU ADOPCION Y/O ARMONIZACION EN
COLOMBIA PARA AFRONTAR LA INTERNACIONALIZACION ECONOMICA.**

1. ¿Cree que la normatividad que se aplica a nivel contable en Colombia está obsoleta frente a la Internacionalización de las Economías?

SI

NO

¿Por qué?

2. ¿Conoce usted que son las Normas Internacionales de Contabilidad?

SI

NO

¿Qué sabe acerca de estas normas?

3. ¿Conoce usted el proyecto de ley de intervención económica por el cual se señalan los mecanismos mediante los cuales se adoptan los Estándares Internacionales de Contabilidad en Colombia?

SI

NO

¿Qué opina acerca del proyecto?

4. ¿Conoce usted algo acerca de Normas de Contabilidad aplicadas en México?

SI

NO

¿Qué conoce acerca de estas normas?

5. ¿Conoce usted la NIC 38 la cual aborda la contabilidad y divulgación de Activos Intangibles?

SI

NO

¿Qué conoce?

6. ¿Cree usted que en Colombia se le da un adecuado tratamiento contable a los Activos intangibles?

SI

NO

¿Por qué?

7. ¿Para valorar un Activo intangible se debe tener en cuenta?

VALOR EN LIBROS

VALOR DE MERCADO

¿Por qué?

8. ¿Conoce usted técnicas de valoración de Activos intangibles?

SI

NO

¿Cuáles?

9. ¿Conoce usted técnicas para registrar un Activo Intangible?

SI

NO

¿Cuáles?

10. ¿Considera usted que el Análisis del tratamiento de Activos Intangibles en México teniendo como base la NIC 38 genera un valor agregado para la adopción y/o armonización en Colombia para afrontar la Internacionalización Económica?

SI

NO

¿Por qué?

Anexo B. Caso Práctico 1

Dos restaurantes similares se ofrecen para la venta y que el rendimiento normal en el valor de mercado razonable de los activos identificables netos de los restaurantes de este tipo es del 15% anual. El poder relativo de utilidad de los dos restaurantes durante los pasados 5 años se muestra a continuación.

¿Cuál negocio vale más?

	MANDARIN	DRAGON DORADO
Valor razonable de mercado de los Activos netos identificables.....	\$1.000.000	\$1.000.000
Tasa de rendimiento normal en activos Netos.....	15%	15%
Utilidades normales, calculadas como el 15% de los activos netos identificables....	\$150.000	\$150.000
Utilidad neta promedio durante los últimos 5 años.....	\$150.000	\$200.000
	-----	-----
Utilidades por encima de lo normal.....	\$0	\$50.000

En el segundo caso existe una combinación de negocios en la cual constituyo un Good Will adquirido, del cual espero tener un beneficio futuro, el cual puedo revalorizar y los gastos identificables en los que se incurra para esto, como los gastos de publicidad, y desarrollo de la marca los puedo llevar al mayor costo del Good Will adquirido.

Un inversionista estaría presumiblemente dispuesto a pagar \$1.000.000 de pesos para comprar un Good Will llamado Mandarin, porque este restaurante obtiene un rendimiento normal del 15% que justifica el valor del mercado razonable de sus activos netos identificables. Aunque otro Good Will llamado Dragón Dorado tiene activos netos identificables por el mismo valor, un inversionista probablemente estaría dispuesto a pagar más por Dragón Dorado que por el Mandarin porque aquel tiene una larga historia de mayores utilidades. El valor extra que pagaría el comprador por Dragón Dorado representa el valor del Good Will de este negocio. Adicionalmente el nuevo inversionista quiere arrendar su Good Will para una forma una cadena de ingresos por este concepto con el nuevo restaurante para lo cual incurre el Gastos de investigación y desarrollo, además de gastos publicitarios.

Contabilización en Colombia:

Compra del restaurante Dragón Dorado:

	DEBITO	CREDITO
Edificios	500.000	
Inventarios	500.000	
Good Will	50.000	
Bancos		1.050.000

Contabilización de gastos de investigación y desarrollo y gastos publicitarios en los que el inversionista incurre para generar valor al Good Will.

	DEBITO	CREDITO
Gastos de investigación y desarrollo	200.000	
Gastos de publicidad	100.000	
Bancos		300.000

Estos gastos golpean directamente el estado de resultados y no generar valor agregado a la empresa.

Contabilización en México:

Compra del restaurante Dragón Dorado:

	DEBITO	CREDITO
Edificios	500.000	
Inventarios	500.000	
Good Will	50.000	
Bancos		1.050.000

Contabilización de gastos de investigación y desarrollo y gastos publicitarios en los que el inversionista incurre para generar valor al Good Will.

	DEBITO	CREDITO
Good Will	300.000	
Bancos		300.000

Estos gastos afectan el costo del intangible y genera valor agregado a la empresa, en el caso de que no se adquiriera el restaurante con Good Will, sino que se fome, estos gastos afectan el estado de Resultados, pero se tiene la opción de conservar una cuenta transitoria como el Fondo de Comercio donde llevo estos gastos no identificables para verificar que partidas puedo incluir después en el costo del activo.

Anexo C. Resumen del Proyecto por el cual se adoptan en Colombia los estándares internacionales de Contabilidad, Auditoría, Contaduría y buen gobierno.

Este proyecto aún sin número de radicación en el Congreso; fue presentado, preparado y revisado por los Comités Interinstitucional, Técnico y Jurídico el día 22 de Agosto de 2003.

En el se propone entre otras cosas que la vigencia será a partir del 31 de Diciembre de 2006.

En nuestro portal encontrará también otro proyecto que fue conocido sobre los mismos aspectos en el Congreso Nacional de Contadores Públicos que se llevó a cabo en la ciudad de Armenia en el mes de Agosto de 2003.

Recomendamos ir avanzando en el conocimiento de estos temas por lo siguiente:

1. Contiene la propuesta de cambiar el control del Ministerio de Educación al Ministerio de Hacienda.

2. Entran los Contadores Públicos a ser supervisados, controlados y sancionados por la Superintendencia de Sociedades.

3. Clasifica los entes económicos en 3 niveles según su tamaño conforme a lo establecido en la Ley 590 del año 2000.

· Nivel 1 Grandes empresas con mas de 200 trabajadores o Activos totales superiores a 15.000 salarios mínimos mensuales vigentes.

· Nivel 2 Medianas empresas. Planta de personal entre cincuenta y uno (51) y doscientos (200) trabajadores; o Activos totales por valor entre cinco mil uno (5.001) y quince mil (15.000) salarios mínimos mensuales legales vigentes.

· Nivel 3. Pequeñas empresas Planta de personal entre once (11) y cincuenta (50) trabajadores; o Activos totales por valor entre quinientos uno (501) y menos de cinco mil (5.001) salarios mínimos mensuales legales vigentes.

4. Se reconocen como emisores de los estándares internacionales por ser aceptados por la ONU y por ser técnicamente competentes los siguientes:

a) Respecto de los marcos conceptuales, declaraciones de principios, reglas y estándares internacionales de buen gobierno: la Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD) (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico), o quien la reemplace.

b) Respecto de los estándares internacionales de contabilidad del sector privado La International Accounting Standards Board (IASB) (Junta de Estándares Internacionales de Contabilidad) o quien la reemplace.

c) Respecto de la contabilidad del sector público, el Public Sector Committee (PSC) (Comité del Sector Público) de la International Federation of Accountants (IFAC) (Federación Internacional de Contadores), o quien lo reemplace.

d) Respecto de los estándares de la contabilidad de las micro , pequeñas y medianas empresas y hasta tanto la International Accounting Standards Board (IASB) (Junta de Estándares Internacionales de Contabilidad), o quien la reemplace, defina los estándares internacionales de contabilidad para dichas entidades, el Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting (ISAR) (Grupo de Trabajo Intergubernamental de Expertos en Normas Internacionales de Contabilidad y Presentación de Informes) de la United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD) (Conferencia de Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo) o quien lo reemplace.

e) Respecto de los estándares internacionales de auditoría: la International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) (Junta de Estándares Internacionales de Auditoría y Fiabilidad) de la International Federation of Accountants (IFAC) (Federación Internacional de Contadores), o quien la reemplace.

f) Respecto de los estándares internacionales de contaduría en materia de ética profesional de los contadores al Ethics Committee (EtC) (Comité de ética) de la International Federation of Accountants (IFAC) (Federación Internacional de Contadores), o quien lo reemplace.

g) Respecto a las calificaciones de los contadores al Education Committee (EdC) (Comité de Educación) de la International Federation of Accountants (IFAC) (Federación Internacional de Contadores), o quien lo reemplace.

h) Respecto a las reglas aplicables a la concurrencia en los mercados de servicios profesionales a la World Trade Organization (WTO) (Organización Mundial de Comercio), o quien la reemplace.

i) Respecto a los estándares internacionales propios de la actividad financiera, de seguros, del mercado de valores y del sistema de pagos, cuyos emisores han sido reconocidos por el Financial Stability Forum (Foro de Estabilidad Financiera) organizado al interior del sistema de Naciones Unidas.

j) Respecto a la existencia de un código de ética y de marcos conceptuales, declaraciones de principios, reglas y estándares de auditoría para el sector gubernamental, emitidas por la International Organization of Supreme Audit

Institutions (Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores -INTOSAI-).

5. Organismos nacionales competentes para determinar la adopción de los estándares internacionales son los siguientes:

1. El Gobierno Nacional, mediante normas de carácter general, sobre los marcos conceptuales, declaraciones de principios, reglas y estándares internacionales de buen gobierno aplicables a todos los entes económicos, así como respecto de los marcos conceptuales, declaraciones de principios, reglas y estándares internacionales propios de las actividades financieras, de seguros, del mercado de valores, y del sistema de pagos.

2. La Comisión Nacional de Estándares Contables en representación del Gobierno Nacional sobre los marcos conceptuales, declaraciones de principios, reglas y estándares internacionales de contabilidad, auditoría y contaduría que deberán obedecer todos los entes económicos.

3. El Contador General de la Nación, sobre los estándares internacionales de contabilidad que deben regir en el país para los entes del sector público.

4. El Contralor General de la República, sobre el código de ética y los marcos conceptuales, declaraciones de principios, reglas y estándares de auditoría para el sector gubernamental.

6. Se establece que la DIAN deberá medir el impacto de la aplicación de los estándares en la economía del país.

7. Con relación a la aplicación de los estándares internacionales de Contaduría se establece la autonomía universitaria para el cambio de de los planes de estudio determinando la forma como podrán satisfacer las exigencias mínimas previstas en los estándares internacionales.

8. Se establece una fase de transición para la adopción de las normas internacionales de contabilidad.

9. Se cambia la denominación de Contador Publico Titulado o Autorizado por la de Contador Profesional Acreditado ((CPA).

10. Podrán inscribirse como Contador Profesional Acreditado las Personas Jurídicas que en sus objetivos hayan establecido que prestarán servicios en el ejercicio de la profesión de la Contaduría y que además aprueben la evaluación que hará la Superintendencia de Sociedades de su sistema de control de calidad del ejercicio de la profesión.

11. Se establece la denominación de Contador Profesional Acreditado Público el cual deberá atender reglas especiales y podrá cumplir funciones de Auditoría , dará fé pública y si presta servicios a entes económicos del nivel 1 deberá cumplir condiciones como Estudios Universitarios de postgrado, educación profesional continuada de no menos de 200 horas, haber presentado exámenes del estado y haber aprobado la evaluación del sistema de control de calidad

12. Los actuales Contadores Públicos adquieren la calidad de (CPA)

13. Se agrega para la inscripción como CPA haber aprobado el examen del estado que en Colombia será aplicado por el ICFES.

14. Las nuevas tarjetas profesionales serán expedidas por la Superintendencia de Sociedades.

15. Se crea el Consejo Superior Contable cuyas funciones son las de promover la homogenización , ejercer supervisión, aprobar reglamentos , presupuestos e informes de gestión de la Comisión Nacional de Estándares Contables.

16. Se suprime el Consejo Técnico de la Contaduría

17. Se suprime la Junta Central de Contadores

18. Las sanciones que podrá imponer la Superintendencia de Sociedades van de \$ 7.000.000 para personas naturales y hasta de \$130.000.000 para personas jurídicas.

19. Se establece el procedimiento administrativo sancionatorio.

20. Modifica el artículo 207 de Código de Comercio

21. Establece los cambios que deben darse en el Dictamen.

22. Se suprime también el Consejo permanente para la evaluación de las normas de contabilidad.

23. Se derogan los artículos 1.3 al 23 y del 29 al 34 de la Ley 43 de 1.990. También el artículo 138 del decreto 2649 de 1.993 y el numeral 2 del artículo 17 del decreto 1259 de 1.994

Resumen preparado por José Hernando Zuluaga Marín
CEO www.actualicese.com Septiembre 1 de 2003.