

31 de octubre de 2008

Consejo Mexicano para Investigación
y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF)
Bosques de Ciruelos 186, Piso 11
Col. Bosque de las Lomas
C.P. 11700 México, D. F.

Estimados Señores,

En relación con el proyecto de auscultación de la Norma de Información Financiera B-8, *Intangibles*, Referencia 048-08 cuyo plazo de auscultación termina el 31 de octubre de 2008; a continuación nos permitimos hacer los comentarios que consideramos pertinentes al referido proyecto de auscultación:

Asuntos de Convergencia

1.- Tratamiento de adquisiciones por intercambio de activos

Valor Razonable. El párrafo 30 de la NIF C-8 establece como primer procedimiento para determinar el costo de adquisición de un activo intangible por intercambio de activos que **"... a) el valor razonable del activo entregado es la base para determinar el costo de adquisición del activo recibido, como si el activo entregado hubiera sido previamente realizado en efectivo..."** mientras que en IAS 38, el párrafo 45 establece que primeramente el costo de adquisición (de un activo intangible por intercambio de activos) es **el valor razonable** a menos que (a) la transacción de intercambio carezca de sustancia comercial o (b) no puede medirse con fiabilidad el valor razonable del activo recibido ni el del activo entregado. El activo adquirido se medirá de esta forma incluso cuando la entidad no pueda dar de baja inmediatamente el activo entregado. Si el activo adquirido no se mide a su valor razonable, su costo se medirá por el importe en libros del activo entregado.

Como se puede observar IAS 38 requiere que primero se considere el valor razonable y como última opción sea el importe en libros del activo entregado. Sugerimos que se realice la adecuación correspondiente a este párrafo 30 para que no exista diferencia entre NIF C-8 y la IAS 38.

Sustancia Comercial. Entendemos que de acuerdo con el párrafo 29 se establece que "Un activo intangible puede ser adquirido en un intercambio total o parcial por un activo intangible no similar o por cualquier otro activo. En todos los casos de intercambio debe reconocerse un activo intangible si se cumple con lo señalado en el párrafo 20." Sin embargo, en el párrafo 20 referido o incluso en este mismo párrafo 29, no se hace referencia a la "sustancia comercial" a que hace referencia IAS 38 en su párrafo 46 y que es necesaria para este tipo de transacciones. Sugerimos que se incorpore a la NIF C-8 lo correspondiente al párrafo 46 de la IAS 38.

2.- Modelo de revaluación.

En el párrafo IN 20 se indica "La NIC-38 establece la opción de reconocer posteriormente los activos intangibles después de su adquisición, ya sea a través del modelo del costo o por medio del modelo de la revaluación; en esta NIF C-8, el CINIF optó por el modelo del costo, lo cual no se considera una diferencia con la NIC-38". Entendemos que parte del proceso de convergencia del CINIF se basa precisamente en disminuir al máximo posible las diferencias entre las IFRS y las NIF Mexicanas, sin embargo, creemos que no existen razones para que no se adopte este modelo de revaluación de activos intangibles que establece IAS-38*. En caso que el CINIF considerara que no es conveniente adoptar esta opción del modelo de revaluación en las NIF Mexicanas, sugerimos revisar la redacción de este párrafo IN 20 para que se indique claramente que el modelo de revaluación establecido en la IAS 38 continúa como una diferencia entre las IFRS y las NIF Mexicanas.

* Este modelo consiste en que los activos intangibles pueden ser revaluados únicamente a través de los valores razonables determinados con base en un mercado activo asociado al activo intangible en particular; situación que en la práctica se lleva a cabo en raras ocasiones, pues rara vez existe tal mercado activo.

3.- Definición de mercado activo y mercado observable.

El proyecto de auscultación de la NIF C-8 omite la definición del término "mercado activo", contenido en el párrafo 8 de IAS 38, mismo que se utiliza para determinar el valor razonable de los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios (Ver párrafo 39 y 40 de IAS-38) y es una condición para determinar el valor residual de un activo intangible (cuando éste es distinto a cero, ver párrafo 83 del la NIF C-8). Sugerimos que se incorpore la definición de mercado activo a la NIF C-8.

4.- Activo intangible adquirido a cambio de instrumentos de capital

El párrafo 28 de la NIF C-8 en auscultación establece que "*Si un activo intangible se adquiere a cambio de instrumentos de capital emitidos por la entidad que compra, el costo del activo debe equivaler al valor razonable de los instrumentos de capital, siempre y cuando, el valor emitido de éstos no exceda al valor razonable del activo intangible al momento de la transacción; en caso de que lo exceda, debe reconocerse el valor razonable del activo intangible y cualquier excedente debe disminuirse del capital emitido.*" Creemos que este párrafo difiere de lo establecido en la IFRS 2, que hasta el momento es aplicable de manera supletoria en México ya que no se ha emitido la NIF D-8. La IFRS 2 establece que el activo intangible adquirido a cambio de instrumentos de capital debe reconocerse al valor razonable del activo que está siendo adquirido, y en los casos en los que no se pueda determinar su valor razonable éste se determinará con base en el valor razonable de los instrumentos de capital emitidos por la adquirente.

5.- Costos preoperativos

En los párrafos 67 a 70 se establece el tratamiento contable para los costos preoperativos, los cuales, de acuerdo a lo establecido en el párrafo 70, pueden registrarse como activos intangibles. Al respecto, el párrafo

69 de IAS-38 exige que los costos preoperativos se reconozcan en los resultados del periodo en que se incurren. Con la modificación propuesta se eliminaría la diferencia que se generaría de permanecer la redacción actual de esta norma en auscultación. En adición a esta modificación propuesta, también sugerimos que se incluya un párrafo transitorio para que esta modificación propuesta se aplique retrospectivamente, de

conformidad con la NIF B-1, *Cambios contables y correcciones en errores*; en caso de que el CINIF decidiera continuar con el tratamiento contable de los costos preoperativos (es decir, que permita el registro de un activo intangible) indicado en los párrafos 67 a 70, debiera incorporarse en la sección de Convergencia con IFRS, que el tratamiento de los costos preoperativos representan una diferencia con IFRS.

7.- Normas de revelación

Sugerimos que las normas de revelación contengan una separación para indicar cuales normas de revelación podrían ser aplicables a compañías públicas (aquellas que cotizan en bolsa) y aquellas que no lo son. Ejemplos de notas que tal vez podrían no ser requeridas para compañías que no son públicas son: la conciliación de los valores en libros al inicio y final de periodo y las mencionadas en el párrafo 120.

IFRIC 12

Sugerimos que en el actual proyecto en auscultación se incluya el tratamiento contable que *IFRIC 12- Service Concession Arrangements* da a los Acuerdos de Concesión de Servicios y así evitar una diferencia con IFRS. El IFRIC 12 está vigente para aquellos periodos anuales que inicien o después del 1 de enero de 2008 y su aplicación anticipada está permitida. En caso de que el CINIF decidiera mantener la diferencia existente entre IFRS y NIF Mexicanas, sugerimos que se incorpore como párrafo IN 21 a la NIF C-8, lo relativo a IFRIC 12.

SIC 32 - Costos de Sitios Web

Sugerimos que se considere la incorporación de lo establecido en la SIC 32- Costos de sitios Web, ya que no encontramos referencia alguna en la Norma C-8 en auscultación a este tipo de costos para el desarrollo de sitios Web.

Párrafo IN 5

Indica que " La norma anterior definía activos intangibles como aquellos identificables, sin sustancia física, utilizados para la producción o abastecimiento de bienes o prestación de servicios o para propósitos administrativos." Sugerimos que se complemente esta definición ya que el párrafo 6 del C-8 vigente indica que además los activos intangibles son aquellos que generarán beneficios económicos futuros controlados por la entidad.

Párrafo IN 7

Este párrafo indica que "*conservando los criterios anteriores* (que establecía el Boletín C-8), *aclara que debe ser probable que los beneficios económicos futuros fluirán hacia la entidad*", IAS 38 en el párrafo IN 7 indica que además para el reconocimiento inicial de un activo intangible "sus costos pueden ser medidos razonablemente", por lo que sugerimos incluir esta condición para el reconocimiento inicial de los activos intangibles.

Cabe hacer mención que los criterios para el reconocimiento inicial de los activos intangibles fueron adecuados a través de la emisión de la *IFRS 3 -(Revisada) Combinación de Negocios* para ser aplicados en periodos anuales que comiencen en o a partir del 1 de julio de 2009 y estableciendo la posibilidad de aplicarlos de forma anticipada. Sin embargo, esta NIF C-8 propone que su vigencia comience para ejercicios que se inicien el 1 de enero de 2009, lo cual crearía una diferencia con IFRS, por lo que sugerimos que se revise la entrada en vigencia de esta Norma en auscultación.

Párrafo 1 - Objetivo

Se indica que "tiene como objetivo establecer las normas generales para el reconocimiento inicial y posterior de los activos intangibles que se adquieren en forma individual o a través de una adquisición de negocios, o que se generan en forma interna en el curso normal de las operaciones de la entidad." Sugerimos que se complemente este párrafo con "y que no están normados en otras NIF" para precisar la limitaciones al alcance que se establecen en los párrafos 3 y 4.

Párrafo 4, inciso d)

Se indica : "*activos financieros, como se definen en la norma relativa a instrumentos financieros.*" Sugerimos que se incorpore el término "boletines", para quedar como sigue: "activos financieros, como se definen en las normas y boletines relativos a instrumentos financieros", lo anterior con el fin de precisar que actualmente el tratamiento contable de los instrumentos financieros se encuentra contenido en los Boletines C-2, C-10 y C-12 así como en varias INIFs.

Párrafo 4, inciso i)

Este párrafo considera que está fuera del alcance de esta norma los "pagos anticipados", sin embargo, la IAS 38 no considera que este tipo de pagos esté fuera de su alcance. Entendemos que el CINIF está trabajando en las modificaciones correspondientes al Boletín C-5 Pagos Anticipados, sugerimos que en la sección introductoria se comente las razones para excluir del alcance de la NIF C-8 Intangibles a los pagos anticipados.

Párrafo 4 - Alcance

La IAS 18 en sus párrafos 4 a 7 comenta sobre algunos tipos de intangibles, en los que se debe hacer una evaluación a nivel de componente para su identificación, y que en nuestra opinión debieran incorporarse en el párrafo de alcance de esta Norma tales como:

- a) Aquellos activos intangibles que están contenidos dentro o físicamente en, por ejemplo, un disco compacto (en el caso de software para equipo de cómputo), documentación legal (en el caso de una licencia o patente) o una película. Ya que en estos casos se debería aplicar el juicio profesional para determinar si aplica lo establecido en el Boletín C-6 o en esta Norma C-8.
- b) Investigación y desarrollo en el que se involucra, entre otros, gasto de publicidad, entrenamiento, costos de arranque, y que van dirigidas al desarrollo de conocimiento. Ejemplo, el desarrollo de un prototipo que pudieran tener un componente físico pero el cual es secundario al conocimiento que éste implica, es decir, el intangible.
- c) Aclarar que dentro de esta norma estarían comprendidos los acuerdos para otorgar los derechos y licencias sobre películas, grabaciones de video, manuscritos, videojuegos, patentes, derechos de autor.

Definiciones

Mercado Activo. La IAS 38 proporciona una definición de "Mercado Activo", la cual no se puede observar en la NIF C-8. Sugerimos que se incorpore la definición de mercado activo ya que dentro de la Norma C-8 se hace referencia a este concepto (ej. Para determina el valor residual).

Párrafo 7

Sugerimos que se adicione al final de este párrafo “de otra manera debe considerarse como un gasto conforme se incurre” para quedar: “Un activo intangible debe cumplir con todos los elementos de la definición señalados en el párrafo anterior, de otra manera debe considerarse como un gasto conforme se incurre”. Lo anterior para precisar que el activo intangible debe reunir todas las características indicadas en el párrafo 6.

Párrafo 91

Se indica que “Además, por lo menos una vez al año, incluso sin haber indicios de deterioro, una entidad debe estimar la existencia de pérdidas por deterioro de los activos intangibles que:

- a) no estén disponibles para su uso,
- b) estén en uso y su período de amortización sea considerable, desde la fecha en que estuvieron disponibles para su uso;
- c) estén en uso y tengan una vida útil indefinida y, por tanto, no se sujeten al proceso de amortización; y
- d) el patrón de amortización sea creciente.

Consideramos que los inciso b) y d) van más allá de lo establecido en la IAS 36 Deterioro de activos, por lo que sugerimos sean eliminados de la NIF C-8, para homologar con las IFRS.

* * *

Estamos a sus órdenes para proporcionar cualquier información adicional o comentarios que se requieran en relación a la presente.

Atentamente,

Mancera, S.C.

Integrante de Ernst & Young Global Limited

C.P.C. Felizardo Gastélum Félix
Socio Director de Práctica Profesional