

R C & C

REVISTA DE CONTABILIDADE E CONTROLADORIA

MEDICIÓN Y EVIDENCIACIÓN DE LOS ACTIVOS FIJOS E INTANGIBLE
EN EMPRESAS INDUSTRIALES DEL MERCOSUR Y LA COMUNIDAD
ANDINA

***MEASUREMENT AND DISCLOSURE OF FIXED ASSETS AND INTANGIBLE
ASSETS IN INDUSTRIAL COMPANIES OF MERCOSUR AND THE ANDEAN
COMMUNITY***

Recebido em 21.08.2014 | Aceite final em 07.04.2015 |

Nota: este artigo foi aceito pelo Editor Jorge Eduardo Scarpin e passou por uma avaliação *double blind review*
A reprodução dos artigos, total ou parcial, pode ser feita desde que citada a fonte.

JOÃO LUIIS PERUCHENA THOMAZ

Mestre em Ciências Contábeis | Universidade do Vale do Rio dos Sinos | Professor
do Curso de Administração e Economia | Universidade Federal do Pampa | Rua
Rivadavia Correa nº 1158 Apto. 102 | Centro | Santana do Livramento | Rio Grande
do Sul | Brasil | CEP: 97.573-010 | Fone: 55 9956 9336 | E-mail:
prof.peruchena@gmail.com|

CLOVIS ANTÔNIO KRONBAUER

Doutor em Contabilidade e Auditoria | Universidad de Sevilla | Espanha | Professor
do PPG em Ciências Contábeis | Universidade do Vale do Rio dos Sinos | Av.
Unisinos, 950 | Cristo Rei | São Leopoldo | Rio Grande do Sul | Brasil | CEP: 93.022-
000 | Fone: 51 3591 1122 / 1597 | E-mail: clovisk@unisinos.br|

ERNANI OTT

Doutor em Ciências Econômicas e Empresariais | Universidad de Deusto | Espanha
| PPG em Ciências Contábeis | Universidade do Vale do Rio dos Sinos | Av.
Unisinos, nº 950 | Cristo Rei | São Leopoldo | Rio Grande do Sul | Brasil | CEP:
93.022-000 | Fone: 51 3591 1122 / 1556 | E-mail: Ernani@unisinos.br|

JOSÉ MORENO ROJAS

Doutor em Ciências Económicas e Empresariais Professor Catedrático de Escola
Universitária | Departamento de Contabilidade e Economia Financeira |
Universidade de Sevilla | Espanha | Av. San Francisco Javier, s/n. | Sevilla | España
| CP: 41015 | Passaporte: AAC515069 | Espanha | Teléfono: + 34 954556064 | E-
mail: jrojas@us.es |

RESUMEN

El presente estudio tuvo como objetivo identificar y analizar el nivel de convergencia con las normas contables del IASB en el tratamiento contable de los activos fijos y activos intangibles en las empresas del MERCOSUR y la Comunidad Andina. Para ello, se analizó la medición y la publicación de los activos, y los activos intangibles, en una muestra de treinta empresas

industriales de estos dos bloques económicos. La muestra fue seleccionada por criterios de intencionalidad y la accesibilidad, y los datos obtenidos de las páginas electrónicas de los organismos nacionales responsables del control y la supervisión de los mercados de capitales de cada país. Los datos recogidos se sometieron a análisis descriptivo para la preparación de tablas resúmenes, concerniente a la medición y divulgación de activos y activos intangibles. Los análisis permitieron identificar el estado actual de convergencia en términos de normas y prácticas contables de los activos fijos e intangibles en los dos bloques económicos. En general, se encontró que las prácticas son todavía muy heterogénea en diferentes países. Mientras que en algunos países se observa una convergencia casi total con la norma internacional emitida por el IASB, en otros este proceso parece distante. También se observó que la adopción de la norma internacional relacionada con los activos fijos e intangibles no significa el cumplimiento y la convergencia en la práctica. Por último, podemos decir que todavía hay un camino por recorrer, por lo que, en los países del MERCOSUR y la Comunidad Andina, las prácticas contables relacionadas con activos fijos e intangibles están plenamente armonizadas, convergiendo a una norma contable internacionalmente aceptadas.

Palabras clave Fijo. Intangible. Medición y divulgación. Convergencia de Contabilidad.

ABSTRACT

The present study aimed to identify and analyze the level of convergence with the IASB accounting standards in the accounting treatment of fixed assets and intangible assets in companies of MERCOSUR and the Andean Community. To this end, we analyzed the measurement and disclosure of assets and liabilities, and intangible assets, on a sample of thirty industrial companies of these two economic blocs. The sample was chosen by criteria of intentionality and accessibility, and the data obtained from the electronic pages of the national bodies responsible for controlling and supervising capital markets in each country. The data collected were subjected to descriptive analysis for preparation of abstracts paintings relating to the measurement and disclosure of assets and intangible assets. The analyzes allowed the identification of the current state of convergence in terms of accounting standards and practices of fixed and intangible assets in the two economic blocs. In general, it was found that the practices are still very heterogeneous in different countries. While in some countries there is almost total convergence to international standard issued by the IASB, in others this process seems distant. It was also observed that the adoption of the international standard related to fixed and intangible assets not mean compliance and convergence in practice. Finally, it is clear that there is still a way to go, so that the countries of MERCOSUR and the Andean Community, the accounting practices related to fixed and intangible assets are fully harmonized, converging to internationally accepted accounting standards.

Keywords: Property. Intangible. Measurement and disclosure . Accounting convergence.

1 INTRODUCCIÓN

Antes de 1750, se inicia el proceso de integración económica en América Latina, cuyos precursores fueron los venezolanos Francisco Miranda y Simón Bolívar (SOARES, 1996; KUNZLER, 2001). Más tarde, en 1915, el acuerdo político "Tratado del ABC" entre los países de Argentina, Brasil y Chile, donde el objetivo es equilibrar el Cono Sur. En 1948, la Comisión Económica para América Latina (CEPAL), se le ocurre la idea para estimular la creación de un mercado común latinoamericano. Ya con el Tratado de Montevideo (TM-60) crea la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC), compuesta por los países: Argentina, Brasil, Chile, México, Uruguay, Paraguay y Perú, más tarde Colombia, Ecuador, Venezuela y Bolivia se adhieren al bloque (SOSA, 2008).

Con el fracaso de la ALALC, en agosto de 1980, la Asociación Latinoamericana de Integración (ALADI), con metas más modestas que la ALALC, este proceso facilita los acuerdos bilaterales entre los países involucrados (RÊGO, 1995) surge. Argentina y Brasil firmaron el programa de integración y cooperación económica (PICE), más tarde en 1988 el Tratado de Integración, Cooperación y Desarrollo dirigido a la formación de una zona de libre comercio. En 1990, firmó el Acta de Buenos Aires, dando impulso y acelerar este proceso, pero en diciembre de ese mismo año firmó el Acuerdo de Complementación Económica (ACE-14) en la que los dos países a crear el Grupo Mercado Común (GMC) (RÊGO, 1995). En 1991 Uruguay y Paraguay se incorporan en el grupo, y en marzo del mismo año, firman el Tratado de Asunción, iniciando la formación del MERCOSUR. Según Basso (1995), este bloque ocupa el tercer nivel de integración económica: el libre comercio, unión aduanera y la libre circulación de personas, servicios, mercancías y capitales.

Sin embargo, el bloque económico de la Comunidad Andina no ha avanzado tanto como el MERCOSUR, que para Basso (1995), se encuentra en su segundo nivel de integración económica, lo que implica el libre comercio (eliminación o reducción de los derechos aduaneros y restricciones comerciales) y unión aduanera (libre comercio y el establecimiento de un arancel externo común). Su constitución se inició en 1960 con la Declaración de Bogotá, la creación de un acuerdo subregional entre los presidentes de los países andinos de Colombia, Chile y Venezuela (SOSA; FERRETTI, 2007). En 1969, firmaron el Acuerdo de Cartagena, tomando el nombre de Pacto Andino, con la adhesión de Ecuador y Perú, y la salida en el mismo año, Chile, y Venezuela en 2006 (SOSA; FERRETTI, 2007). Con el Protocolo de Quito en 1987, se recupera del proceso de integración entre los países miembros, pero en 1997, a través del Protocolo de Trujillo, el Acuerdo de Cartagena se ha modificado, con la creación de la Comunidad Andina (GERMÂNICO, 1995).

Ante este escenario de la integración económica, es necesario que el proceso de generación de la información financiera integrado, a pesar de las características individuales de cada país pueda permanecer, y este es un factor que tiene implicaciones importantes en las normas contables y las prácticas de los países de estos dos bloques económicos. En MERCOSUR y la Comunidad Andina esta integración no ha ocurrido todavía. Kronbauer (2006) nos dice que para la contabilidad, este proceso de armonización es marcado por la búsqueda de un conjunto mínimo de normas contables que deben ser adoptadas por los países miembros de la unión económica y monetaria.

En concreto, la armonización de las prácticas contables se relaciona con los criterios de valoración de activos, debido a diferentes criterios causan diferencia en el valor de las empresas e interfiere con el valor del resultado. Por lo tanto, la adopción de un conjunto armónico de normas contables podría reducir la asimetría de la información divulgada.

Con la convergencia de las normas contables internacionales, tanto como activos intangibles, de los cambios en el tratamiento contable, sobre todo en su medida, lo que para los activos Intangibles (IAS 16): el costo; valor razonable si se adquiere por intercambio; modelo del costo o revaluación después

del reconocimiento. Activos intangibles (IAS 38): costos; valor razonable en el caso de combinaciones de negocios; así como costo después del reconocimiento. Por lo tanto, el objetivo de este estudio es identificar y analizar el nivel de convergencia con las normas contables del IASB en el tratamiento contable de los activos Intangibles y activos intangibles en las empresas del MERCOSUR y la Comunidad Andina.

Se dio la elección de este tema en función de los estudios previos se han realizado sólo en el MERCOSUR (POHLMANN, 1995, LISBOA, 2000; AMENÁBAR, 2001). Además, la encuesta permite la identificación de la situación actual de la convergencia de las normas contables relativas a activos Intangibles e intangibles en estas agrupaciones económicas.

2 REFERENCIA TEÓRICA

2.1 NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA Y EL PROCESO DE CONVERGENCIA EN EL MERCOSUR Y LA COMUNIDAD ANDINA

Contabilidad, en una economía globalizada, tiene la función de proporcionar información financiera adecuada para la toma de decisiones y el acceso a los mercados internacionales (SOSA, 1999). Dado este contexto, la globalización de la economía es considerado como el principal impulsor del proceso de armonización contable, cuyo objetivo es lograr un alto grado de comparabilidad de la información financiera internacional, facilitando la comunicación y ayuda a reducir las diferencias internacionales en la información financiera (NIYAMA, 2010).

Subraya la importancia de los organismos reguladores de los mercados de capitales de algunos países, especialmente los Estados Unidos de América, que formularon los requisitos que han hecho que el proceso de convergencia contable en una realidad (SÁNCHEZ, 2010). Sobretensiones en 1973, el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC) a través de un acuerdo entre los órganos representativos de la profesión contable en Australia, Canadá, Francia, Alemania, Japón, México, Países Bajos, Reino Unido, Irlanda y los Estados Unidos de América en representación de más de 143 entidades profesionales y la participación de más de 100 países. Este cuerpo, rediseñado en 2001, llegó a ser conocido como el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) y tiene la responsabilidad de emitir la normativa contable aplicable internacional (MACIEL, 2009).

Debido a que es un organismo privado, los pronunciamientos del ISAB consideran a sí mismos como no obligatoria, y la falta de normas legales para hacer obligatorio. Por otro lado, es una referencia técnica que facilita la interpretación de la información contable de los inversores, las autoridades y los agentes económicos en general (NIYAMA, 2010).

La convergencia de las normas internacionales de contabilidad en el MERCOSUR y la Comunidad Andina es diferente en cada país que compone estos bloques económicos. En Argentina, la Comisión Nacional de Valores (CNV), la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas y el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, desarrollado conjuntamente un plan para implementar las normas contables emitidas por el IASB. La Resolución Técnica N ° 26 establece la adopción obligatoria de las entidades que realizan oferta pública de acciones y que están bajo el control de la CNV. Estas empresas podrían adoptar voluntariamente las normas internacionales a partir de 2011, y con carácter obligatorio en el 2012.

En Bolivia, el Colegio de Contadores Pùblicos y Auditores de Bolivia firmó un acuerdo de cooperación técnica con el Banco Interamericano de Desarrollo, denominado Proyecto ATN / MT-100078-BO, que estableció un plan de convergencia de las normas bolivianas con las normas internacionales. En 2011,

fueron aprobados y regulados los primeros diecisésis normas internacionales de contabilidad, incluyendo el marco conceptual.

En Brasil, por la Resolución N º CFC 1055/05, se creó el Comité de Pronunciamientos Contables (CPC) que tenía por objeto permitir a la convergencia de las normas contables brasileñas con las normas internacionales. En 2006, el Banco Central de Brasil publicó el Comunicado N º 14.259 la determinación de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas con base en IFRS (Internacional Financial Reporting Standards), a partir de 2010 la Resolución N º 457, la Comisión de Valores de Brasil (CVM) forzada a publicar sus cuentas anuales consolidadas bajo IFRS en su totalidad, a partir de 2010 en 2008, con la promulgación de la Ley N º 11638/2007, modificada por la Ley N º 11941/2009 empresas, oficiado la convergencia de las normas contables internacionalmente aceptado. Desde el año 2008, todas las empresas podrían optar por la preparación de los estados financieros de acuerdo con la norma internacional, y, en 2010, se debe exigir a adoptar estas directrices.

En Chile, el Consejo Nacional de la Asociación de Contadores aprobó en 1997, la armonización de los principios y normas contables chilenas con las normas internacionales de contabilidad, la adopción de la optativa entre 2009 y 2010. En 2008, la Superintendencia de Valores y Seguros de Chile estableció la adopción de las IFRS para todas las entidades incluidas en el registro de valores, con un programa de transición entre 2009 y 2011.

En Colombia en el año 2009, la Superintendencia de Servicios Públicos estableció la transición a la aplicación del modelo general de las normas internacionales de contabilidad, y la transición fue de 2010 y 2011, la convergencia con las IFRS. Para el resto de las empresas, establecer un plan de adopción, que comenzó en 2010 y finalizará en Junio de 2012, y no hay una fecha fijada para la aplicación de las IFRS.

En Ecuador, la Superintendencia de Compañías adoptó las Normas Internacionales de Información Financiera y determinó su aplicación por las empresas y entidades sujetas a su control y vigilancia a partir de 2009, y el año 2010 fue de transición obligatoria. En 2011 se hizo obligatorio para las compañías matrices, subsidiarias, de economía mixta, extranjera, estatal y del sector público que tenían activos totales superiores o iguales a \$ 4,000,000 (31 de diciembre de 2007). A partir de 2012 las normas internacionales sean obligatorias para demás entidades.

En Paraguay, en 1989, la Junta de la Asociación de Contadores emitió una resolución que establece la adopción de las normas N º 1-5 emitida por el IASB, siendo que estas normas se aplicarán hasta que se redactaron y aprobaron nuevas normas mismas. Ya el Consejo Nacional de Valores, establece que las IFRS serían de partida efectivo de 2008 con obligatoriedad para todas las empresas que emiten valores para la aplicación de oferta pública.

En Perú, desde 1997, por medio de la Ley de Sociedades, establecieron los estados financieros obligatorios se preparan y presentan de acuerdo con las normas legales y los principios de contabilidad generalmente aceptados de conformidad con las normas internacionales de contabilidad. El Consejo Regulador de la Contabilidad, por resolución expresa, establecida como obligatoria la aplicación de normas internacionales de contabilidad a partir de 2011.

En Uruguay, la convergencia con las normas internacionales de contabilidad se inició en la década de 1990. En 2004, el gobierno uruguayo aprobó la aplicación de todas las normas emitidas por el IASB, y en 2007 guiado por la plena adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera del IASB.

En Venezuela, la cuestión de las normas contables es responsabilidad de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de la República Bolivariana de Venezuela, que definen que las normas internacionales de contabilidad deben adoptarse, a partir de 2008, las entidades grandes. Desde el año fiscal 2011, también se exigirá el requisito de demás entidades.

En cada uno de los países que conforman el MERCOSUR y la Comunidad Andina existe un organismo responsable de la emisión y la interpretación de las normas contables. Sin embargo, esto no significa que estos organismos a las normas específicas de ámbito interno. En varios casos, como Paraguay, Uruguay, Venezuela y Ecuador, las normas internacionales de contabilidad del IASB, sin adaptación o la emisión de una norma para el país son adoptados.

Cuanto al nivel de convergencia con las normas internacionales de contabilidad en los países que conforman los dos bloques se dan cuenta hasta distinciones. En Colombia existe expresamente para la adopción de normas internacionales de contabilidad de la recomendación IASB, y otros países como Brasil, Paraguay, Uruguay, Venezuela y Ecuador, la convergencia hacia los IFRS es también eficaz como órganos internos que emiten normas contables siguen las reglas de IASB para producir regulaciones locales. A su vez, Argentina, Bolivia, Colombia, Perú y Chile, fueron todavía no convergieron con las normas internacionales de contabilidad en 2010.

Por lo tanto, el proceso de convergencia con las normas internacionales de contabilidad de la IASB en el MERCOSUR y la Comunidad Andina está todavía en curso. El horario establecido en el año 2014 debe ser la convergencia reguladora completa con el IASB en los dos bloques económicos, los cuales se constituyen como objeto de estudio.

2.2 TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS ACTIVOS EN EL MERCOSUR Y LA COMUNIDAD ANDINA

Parece que en el año de la encuesta, sólo Argentina está en vigor la norma local que regula el tratamiento contable de los activos Intangibles, según la Tabla 1. Esta norma aún no se converge con Normas Internacionales de Contabilidad IASB, siendo esta convergencia tiene prevista para el año 2011.

En este caso, la medición de este activo se basa en el valor actual y la política de divulgación consiste en el equilibrio inicial, variaciones y saldos finales del grupo - la demostración de los valores originales, la depreciación acumulada y clasificación de acuerdo a su naturaleza.

Las normas se basan en Argentina resoluciones Técnicas (RT), que, según el estudio activo se basa en su definición en la Resolución Técnica (RT) 9 en su sección A.5. - Utilice Bienes; En cuanto a la medición del activo, se rige por RT17 secciones 4 y 5.11. Por último, la divulgación se guía por RT 8 - Normas Generales de Exposición contable.

Tabla 1 - Tratamiento contable de los activos en los países del MERCOSUR y la Comunidad Andina

Intangible	Definición	Medición	Evidenciación
		MERCOSUR	
Argentina	Activos físicos adquiridos por compra o construcción propia que se utiliza de forma continua y repetidamente en las principales actividades de la entidad, no agotados o perder en su primer trabajo, no se convierten en otros bienes y no están destinados a la venta.	Valor actual; valor contable de los bienes entregados.	Saldos de apertura; Variaciones y saldos de cierre de los grupos que conforman esta categoría, que muestra los valores de origen y la depreciación acumulada.
Brasil	CPC 27 - inmovilizado: corresponde a IAS 16	CPC 27 – Inmovilizado	CPC 27 -inmovilizado: corresponde a IAS 16

Paraguay	NIF 11 – Propiedades, Planta y Equipo: correspondente a IAS 16	NIF 11 – Propiedades, Planta y Equipo	NIF 11 – Propiedades, Planta y Equipo: correspondente a IAS 16
Uruguay	NIC 16 – Propiedades, Planta y Equipo: correspondente a IAS 16	NIC 16 - Propiedades, Planta y Equipo	NIC 16 – Propiedades, Planta y Equipo: correspondente a IAS 16
Venezuela	NIC 16 – Propiedades, Planta y Equipo: correspondente a IAS 16	NIC 16 - Propiedades, Planta y Equipo	NIC16 - Propiedades, Planta y Equipo: correspondente a IAS 16
COMUNIDAD ANDINA			
Bolivia	Es el conjunto de bienes tangibles utilizados exclusivamente en la realización de la actividad de inmovilizado o permanecer relativamente constante.	Costo; Las valoraciones técnicas.	Base de medición de los activos Intangibles; Baje el patrimonio de activos Intangibles; Activos Intangibles dados en garantía; Costos parciales de los activos y las estimaciones del costo de finalización construidos; Los métodos de depreciación de los activos Intangibles; Bases técnicas utilizadas en la revalorización de los activos; Cuadro comparativo de los valores de los valores de revalorización anteriores reevaluados y los años de vida restantes.
Chile	NIFCH 16 – Activo Intangible: corresponde a IAS 16	NIFCH 16 – Activo Intangible.	NIFCH 16 – Activo Intangible: corresponde a IAS 16
Colombia	Los activos materiales se adquieren, construidos o en construcción, con la intención de utilizarlos en forma permanente para la producción o suministro de otros bienes y servicios, arrendamiento, gestión de entidad económica, no destinados a la venta en el curso ordinario de los negocios y cuya vida útil es superior a un año.	El costo histórico; La indexación de la Unidad de potencia constante adquisitiva (UPAC) y ajustes por diferencias de cambio.	Tipos de cambio y tasas de conversión utilizados; El costo y los métodos de medición utilizados en cada caso; La depreciación, agotamiento y amortización, el método utilizado para asignar el costo, la vida útil; Las transacciones con partes relacionadas efectuadas con vínculo económico; Los activos no operativos puestas a la venta; Los bienes recibidos a título de arrendamiento, clasificados de acuerdo a la naturaleza del contrato.
Ecuador	NIC 16 - Propiedades, Planta y Equipo: corresponde a IAS 16	NIC 16 – Propiedades, Planta y Equipo.	NIC 16 – Propiedades, Planta y Equipo: corresponde a IAS 16
Perú	NIC 16 - Propiedades, Planta y Equipo: corresponde a IAS 16	NIC 16 – Propiedades, Planta y Equipo.	NIC 16 – Propiedades, Planta y Equipo: corresponde a IAS 16

Fuente: Elaboración propia.

Del mismo modo, los tratamientos contables específicos de la Comunidad Andina se producen. Este es el caso de Bolivia y Colombia, donde la primera, el estándar de Contabilidad 1 (NIC 1) establece los principios de contabilidad y normas técnicas en su artículo 4, se presenta la definición y medición de la propiedad, sin embargo, la divulgación es contador a cargo de la Norma No. 14 - *Políticas Contables su Exposición y Revelación* en tabla uno muestra resúmenes de las normas pertinentes. En Colombia, a través del Decreto N º 2649/93, regula los principios generales de las normas de contabilidad y de contabilidad generalmente aceptados en Colombia, donde en el Título I, Capítulo

III, Artículo No. 64 proporciona las definiciones de *Propiedades Planta y Equipo* (activos Intangibles) y su medición en el Capítulo III - Reglas Básicas. En el mismo Capítulo III Artículo 15 - *Revelación Plena* define las reglas básicas para la divulgación. Es de destacar que en Bolivia el proceso de convergencia se ha programado para el año 2011 y en Colombia, planea la adopción de normas internacionales de contabilidad en 2012 existido, pero todavía no hay una fecha fijada para la aplicación concreta.

En otros países, las normas que rigen el tratamiento de los inventarios se parametrizan por la IAS 16 emitida por el IASB, como se muestra en la Tabla 1 se reconocen como activos Intangibles activos tangibles, con vida útil de más de un período contable y se mantienen para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos (IAS 16, 2005).

De acuerdo con las normas contables internacionalmente aceptadas, los activos Intangibles se valoran a su coste (precio equivalente al contado en la fecha de reconocimiento) o al valor razonable si el activo se adquiere a cambio. Sin embargo, después del reconocimiento inicial, la empresa puede medir el establecimiento en el modelo del costo o la revaluación (CPC 27, 2012). Revelaciones requisitos (revelación), como la IAS 16 (2005), es bastante detallada, las entidades deben revelar: la base de medición en el cálculo del valor en libros; métodos de depreciación; vidas útiles o las tasas de depreciación utilizados; Valor contable bruto, depreciación y pérdidas por deterioro acumuladas por *impairment* acumulados finales deterioro del período y al inicio; adiciones a los activos clasificados como mantenidos para la venta; adquisiciones a través de combinaciones de negocios; aumentos o reducciones por revalorizaciones y las pérdidas por *impairment*; y otros cambios en el período.

2.3 TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES EN EL MERCOSUR Y LA COMUNIDAD ANDINA

Se observa que en los cuatro países del MERCOSUR (Brasil, Paraguay, Uruguay y Venezuela) las normas contables que rigen el tratamiento de los activos intangibles normas correspondientes (poseen cuando no a IAS) a la Norma Internacional de Contabilidad N ° 38 de la IASB.

Sin embargo, el único país del MERCOSUR que tiene disposición específica sobre el tratamiento de los activos intangibles en el año de la encuesta, es Argentina. Este tratamiento contable está regulada por los apartados (RT) Resoluciones Técnicas. 9 sección A.6 - Activos Intangibles, en su definición 17 de la sección 4 y la sección 3 RT 18 en su medición, y, finalmente, la RT 8 - Normas Generales Exposición Contable Capítulo VII - para la divulgación.

Tabla 2 - tratamiento contable de los activos intangibles en los países del MERCOSUR y la Comunidad Andina

Intangible		Definición	Medición	Evidenciación
MERCOSUR				
Argentina	Resolución Técnica (RT) nº 9 sección A.6 – Activos s.	Resolución Técnica (RT) nº 17 sección 4; (RT) nº 18 sección 3.	Resolución Técnica (RT) nº 8 - <i>Normas Generales de Exposición Contable - Capítulo VII - Información Complementaria</i> .	
Brasil	CPC 04 (R1) - Activo Intangible: corresponde a IAS 38	CPC 04 (R1) - Activo Intangible.	CPC 04 (R1) - Activo Intangible: corresponde a IAS 38	
Paraguay	NIF 15 – Activos Intangibles: correspondiente IAS 38.	NIF 15 – Activos Intangibles.	NIF 15 – Activos Intangibles: correspondiente a IAS 38.	

Uruguay	NIC 38 – Activos Intangibles: correspondente IAS 38.	NIC 38 - Activos Intangibles.	NIC 38 – Activos Intangibles: correspondente a IAS 38.
Venezuela	NIC 38 – Activos Intangibles: correspondente IAS 38.	NIC 38 - Activos Intangibles.	NIC 38 – Activos Intangibles: correspondente a IAS 38.
COMUNIDAD ANDINA			
Bolivia	Norma de Contabilidad nº 1 - Normas técnicas contables - item 5.	Norma de Contabilidad nº 1 - Normas técnicas contables - item 5.	Norma Contable nº 14 - Políticas Contables su Exposición y Revelación.
Chile	NIFCH 38 – Activos Intangibles: corresponde a IAS 38.	NIFCH 38 – Activos Intangibles.	NIFCH 38 – Activos Intangibles: corresponde a IAS 38.
Colombia	Decreto nº 2649/93 - Capítulo II - Normas Técnicas Específicas- Sección I - Reglas sobre los Activos - Art. 66	Decreto nº 2649/93 - Capítulo III - Normas Básicas Art. 10 - Valuación o Medición.	Decreto nº 2649/93 - Título Primero - Capítulo III - Reglas Básicas - Art. 15 Revelación Plena.
Ecuador	NIC 38 - Activos Intangibles: corresponde a IAS 38.	NIC 38 – Activos Intangibles.	NIC 38 - Activos Intangibles: corresponde a IAS 38.
Perú	NIC 38 - Activos Intangibles: corresponde a IAS 38.	NIC 38 – Activos Intangibles.	NIC 38 - Activos Intangibles: corresponde a IAS 38.

Fuente: elaborado por los autores.

En los países andinos, uno se da cuenta de que en Chile, Ecuador y Perú, en 2010, las normas contables se corresponden con la IAS 38, que regula la medición y divulgación de activos intangibles. Sin embargo, los únicos países que tienen sus propias normas es Bolivia, regulado por la NIC 1 - Principios normas técnicas contables y el punto 5, en su definición y medición, y la NIC 14 - Políticas contables de exposición y revelación. Ya en Colombia el proceso de adopción de las Normas Internacionales de Contabilidad está prevista para el año 2014, y hasta la fecha esta regulada por el Decreto N ° 2649/93, art. 66, Capítulo II y las normas técnicas III-específicas - Sección I - Regla de los activos intangibles.

2.4 ESTUDIOS EMPÍRICOS PREVIOS RELACIONADOS CON LA ARMONIZACIÓN CONTABLE Y TRATAMIENTO CONTABLE RELACIONADO DE ACTIVOS MATERIALES E INMATERIALES Y LOS ESTÁNDARES INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD

Inicialmente presentamos algunos estudios sobre el tema de la convergencia de las normas contables a las normas internacionales.

El estudio realizado por Eckert et al (2012), trata de demostrar y analizar los cambios y los impactos de la adopción de las IFRS en activos fijos en una fundición y tecnología gaucho. Los autores llegan a la conclusión de que los impactos de la adopción de normas internacionales son relevantes porque no sólo cambiar la presentación de los estados financieros, pero también cambia la línea de fondo, la ganancia o pérdida en caso de aplicación del nuevo modelo corporativo.

Ya Abreu, y Macagnan Diehl (2011), analizan la viabilidad de un modelo de medición propuesto por costos intangibles Dihel (1997) la aplicación en una empresa de Trenes Urbanos de Porto Alegre (Trensurb S / A). Con esto, los autores crean un indicador dentro de la empresa, de la que era posible controlar las tasas de aceptación de la empresa a la sociedad. Lo intangible, detectada por la encuesta, era la imagen de la organización; otro argumento presentado fue la falta de activos intangibles, ya sea por falta de información, la habilidad o no la vía.

Andrade y Martins, (2009) analizó críticamente los mensajes normativos sobre las PPP, con base en la IFRIC 12 observó que la medición del riesgo es un asunto de controversia difícil de medir, tanto económica y contable, en el que la norma (la IFRIC 12) se había perdido, y una de sus debilidades. También indican que las normas contables no se pueden olvidar el carácter predictivo de contabilidad, donde la esencia es que prevalezca sobre la forma.

Cruz, Silva y Rodrigues (2009) encontraron los posibles efectos de la adopción de la IFRIC 12, las empresas brasileñas que ya han adoptado la norma, en contacto con los grupos más afectados debido a la adopción de la norma fueron activos fijos, activos intangibles, activos financieros, provisiones para el mantenimiento y reparaciones, así como las cuentas de reconocimiento de ingresos. Siendo que su principal efecto sobre la adopción de la IFRIC 12 es cambiar la estructura de la composición activa, ya que la norma no permite el reconocimiento de las infraestructuras relacionadas con la concesión de los activos fijos de las empresas concesionarias.

Al analizar publicaciones internacionales para verificar los temas de investigación en educación en contabilidad en el contexto de la globalización y la convergencia de la información financiera, Cella, Rodrigues y Niyama (2011) observaron que tres son los más comunes: la educación continua en clase de contabilidad, la armonización internacional y la convergencia investigación contabilidad y negocios en la contabilidad. Por otra parte, los autores concluyen que el foco de atención de los educadores en Contabilidad, para hacer frente a los cambios impuestos por la convergencia de la contabilidad internacional, así como la globalización de los informes financieros, debe estar en la educación continua permanente.

El estudio por Hoffman et al. (2012) analizaron las clases de activos intangibles que son objeto de registro por las empresas más allá del tratamiento contable hecho lo mismo, la búsqueda de una comprensión general, el tratamiento de los principales tipos conocidos, aspectos conceptuales, reconocimiento, medición y contable adoptado. Los autores identificaron catorce clases de activos intangibles, en primer lugar se destaca con el 80% del software, seguido por el fondo de comercio (70%) y marcas (60%). En tratamiento contable sigue las mismas normas contables, señalando que los activos intangibles se han identificado dentro de los estándares propuestos y creando así nuevas vías, alternativas y nuevos horizontes de posibilidades para las empresas.

A partir de estos estudios, se observa que todavía se producen disparidades en el tratamiento de los activos fijos e intangibles. Parece que todavía hay oportunidades para la investigación sobre los procedimientos contables para estos elementos, y su armonización en todo el mundo. Debido a la importancia que la contabilidad armonización se refiere a este factor proporciona la investigación pertinente, que contribuye a la mejora de los procedimientos de contabilidad técnicos relacionados con estos activos intangibles.

3 CONSIDERACIONES METODOLÓGICAS

El presente estudio se caracteriza como una investigación aplicada y descriptiva. Aplicado, ya que busca contribuir a la generación de conocimiento práctico del tema tratado, con el fin de analizar e identificar, a partir de su información financiera, las asimetrías o simetrías existentes en la evaluación y la divulgación de las partidas del balance (activo y activos intangibles) en empresas industriales de los países miembros del MERCOSUR y la Comunidad Andina. Es descriptiva, se pretende describir y analizar las prácticas contables observadas, tratando de evaluar la etapa de armonización y convergencia en la medición y divulgación de activos y activos intangibles en estos países. Como abordar el problema, la investigación se puede definir como cualitativa, ya que no se aplicó ninguna técnica de medición estadística y el análisis del problema.

Cuanto a los procedimientos de recolección de datos, se aplicó una investigación documental. De acuerdo con ello, se utilizó la información contenida en las publicaciones oficiales de las empresas en el conjunto de la muestra, para el año 2010 y está disponible en las páginas electrónicas de los órganos que regulan el mercado de capitales de cada país.

La población está compuesta por empresas públicas que cotizan con acciones en el capital de los miembros de los bloques económicos del Mercosur y la Comunidad Andina, los mercados de los países. Un total de 2.128 empresas registradas en el sitio de la CNV y la CVM, se identificaron 295 empresas en el sector industrial. A partir del número de empresas industriales en estos países, se decidió seleccionar tres empresas en cada país, con el criterio de elección era los mayores ingresos anuales, junto con un mayor valor de los activos. La muestra final estuvo compuesta por 30 empresas, por lo que representa el 10% de la población.

Los datos recogidos en la encuesta fueron analizados mediante la técnica de análisis de contenido en tres fases: pre-análisis, e interpretación del material (BARDIN, 2009). Inicialmente, se identificaron y discutieron las normas que rigen el tratamiento contable de los activos fijos e intangibles en los diferentes países. Más adelante, se describen y analizan los métodos de medición y presentación del objeto activo de estudio.

4 RESULTADOS DEL ESTUDIO

4.1 EVALUACIÓN Y DIVULGACIÓN DE LOS ACTIVOS EN LOS PAÍSES DEL MERCOSUR

Con respecto a los criterios de valoración adoptados por las empresas del MERCOSUR, la Tabla 3 muestra los principales procedimientos adoptados.

Tabla 3 - Medición de las empresas de propiedad en el MERCOSUR

Inmovilizado	Argentina	Brasil	Paraguay	Uruguay	Venezuela
Medición	Costo histórico	Custo de aquisição ou construção	Costo de adquisición revaluado	Valor razonable	Valor razonable, ajustado por los efectos de la inflación

Fuente: elaborado por los autores.

Se observa que en tres países del MERCOSUR (Argentina, Brasil y Paraguay) los criterios utilizados en los equipos de medición fue el costo histórico. En dos países (Uruguay y Venezuela) las empresas, se observó como un criterio para medir el valor razonable del activo. Es de destacar que las empresas paraguayas y venezolanas, los criterios de valoración adoptados (valor de costo y justa, respectivamente) se han actualizado por los índices oficiales para mitigar los efectos de la inflación. Estos criterios de medición de los activos adoptados por las empresas estudiadas MERCOSUR, hay una convergencia de IASB a la Norma Internacional (IAS 16), ya que todos los criterios publicados por las empresas encuestadas están previstos en dicha norma contable.

A continuación se presenta la divulgación de la información relativa a las empresas de propiedad en el MERCOSUR, la tabla 4 se explican las principales políticas adoptadas e identificados en el balance y notas.

Tabla 4 - Divulgación relativa de las empresas de propiedad en el MERCOSUR

Evidenciación del Inmovilizado	Argentina	Brasil	Paraguay	Uruguay	Venezuela
Balance General	Cuenta: Productos utilización Valor: total del grupo	Cuenta: Propiedad Valor: total del grupo	Cuenta: Propiedad, planta y equipo Valor: total de grupo	Cuentas: las mercancías utilizan Valor: total de grupo	Cuenta: la propiedad, planta y equipo Valor: total del grupo
Notas Explicativas	Política Contable y del método de costeo	Política Contable y del método de costeo	Política Contable y del método de costeo	Política Contable y del método de costeo	Política Contable y del método de costeo
	Los detalles de las cuentas de activos fijos	Los detalles de las cuentas de activos fijos	Los detalles de las cuentas de activos fijos	Los detalles de las cuentas de activos fijos	Los detalles de las cuentas de activos fijos
	Método de amortización; Vida útil estimada; Las tasas de depreciación.	Método de amortización; Vida útil estimada; Las tasas de depreciación.	Método de amortización; Vida útil estimada; Las tasas de depreciación.	Método de amortización; Vida útil estimada; Las tasas de depreciación.	Método de amortización; Vida útil estimada; Las tasas de depreciación.
	Tabla con valores de la amortización y los movimientos de la época.	Tabla con valores de la amortización (adiciones, traslados, bajas, Impairment y efectos de cambio); Pérdidas por deterioro de activos (Impairment), cuando sea aplicable.	Construcciones en curso presentado valor de la inversión realizado hasta el cierre del balance.	Tabla con el todo el equipo que contiene: adquisiciones, baja, las valoraciones, las transferencias, la depreciación y pérdidas; Estimación de costo reconocimiento posterior.	Tabla con el todo el equipo que contiene: adquisiciones, baja, las valoraciones, las transferencias, la depreciación y pérdidas; La vida útil se revisa en cada fecha del balance; Las estimaciones de ganancias y pérdidas por la venta de activos fijos.

Fuente: elaborado por los autores.

Se observa que, en las empresas de los países del MERCOSUR, los activos fijos se registran en el balance en una cuenta individual con el valor global agrupado. Las diferencias en la presentación de los activos que resultan de la nomenclatura equilibrio, ya que las empresas estudiadas en Argentina y Uruguay adoptaron el uso de Productos (Bienes de uso) cuenta; en Brasil, las empresas utilizan la cuenta denominada propiedad, como en Paraguay y Venezuela, las empresas estudiadas adoptan los recuentos de Propiedad, Planta y Equipo (Propiedad, Planta y Equipo), por lo que se entiende que estas diferencias en la nomenclatura pueden haber derivados de las diferencias de idioma, a pesar de que en la mayoría de los países el idioma es el mismo.

Con respecto a la información revelada en las notas, se observa que en los países del MERCOSUR, todas las empresas encuestadas tienen una nota común, informar a las políticas contables adoptadas y el método de medición utilizado para determinar los valores de los activos. También hay una

uniformidad con respecto a la nota que los detalles, punto por punto, la composición del valor neto total de los activos fijos en el balance general.

En las empresas estudiadas cuatro países (Argentina, Brasil, Uruguay y Venezuela) hay una nota indicando el método de depreciación, las vidas útiles de los activos y las tasas utilizadas por artículo. Pero en Paraguay, una nota explicativa de la depreciación de los activos fijos por sus valores monetarios, sin mención de la vida ni tasas utilizadas, con respecto a las obras ya en curso, su valor se demuestra por la inversión hasta que se presente la fecha del balance.

También hay que señalar que las empresas de los países del MERCOSUR, identificaron una nota que contiene una imagen de todos los activos que componen el grupo de inmovilizado, que muestra la siguiente información para el período 2010: adquisiciones, las pérdidas, las transferencias, las valoraciones, la depreciación pérdidas, *impairment* y divisas efectos. En las empresas venezolanas estudiadas, se identificaron una nota informando sobre cada balance de sus vidas útiles estimadas, así como las estimaciones de ganancias y pérdidas relacionadas con la venta de la propiedad.

Por lo tanto, el análisis inherente en la Tabla 4, hay una convergencia en las empresas encuestadas en el MERCOSUR con las Normas Internacionales de Contabilidad - IAS 16, relativa a la propiedad.

4.2 EVALUACIÓN Y DIVULGACIÓN DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES EN LOS PAÍSES DEL MERCOSUR

Para el análisis de los criterios adoptados en la medición de los activos intangibles, las empresas de los países del MERCOSUR, elaboradas en la Tabla 5.

Analizando los datos de la Tabla 5, se observa que las empresas estudiadas tres países del MERCOSUR (Argentina, Brasil y Uruguay) han adoptado los mismos criterios de valoración de los activos intangibles, es decir, el costo histórico, lo que indica, estos países, Convergencia a Normas internacionales del IASB (IAS 38).

Tabla 5 - Medición de las empresas intangibles en el MERCOSUR

Intangible	Argentina	Brasil	Paraguai	Uruguai	Venezuela
Medición	Costo histórico	Costo de aquisición	Ausência de notas explicativas	Costo histórico	Ausência de notas explicativas

Fuente: elaborado por los autores.

Sin embargo, en las empresas de otros dos países del Mercosur (Paraguay y Venezuela) hay una descripción de los criterios para la medición de los activos intangibles. Como las empresas de estos dos países no tienen los activos de esta naturaleza (intangible). Se entiende que la norma IASB está siendo respetado, ya que la revelación requerida puede no ser necesaria en este caso particular.

Después de los datos de la Tabla 6, continúe hasta el análisis de los criterios para la divulgación en el Balance General y el acompañamiento en relación con los activos intangibles en empresas industriales notas del MERCOSUR.

Con respecto a las revelaciones en las notas de los países del MERCOSUR (Argentina, Brasil y Uruguay), se puede observar en la Tabla 6, que tienen notas comunes que informan las políticas contables adoptadas, los criterios de evaluación utilizados para las cuentas que conforman el grupo intangible, así como el método de amortización, vida útil estimada y las tasas utilizadas. Tenga en cuenta que en Argentina y Brasil, la compañía también publicó un marco que contiene los

movimientos de lo intangible. Por lo tanto, estos tres países hubo convergencia a las Normas Internacionales de Contabilidad - IAS 38, en relación con la divulgación de los intangibles.

Tabla 6 - Divulgación de los activos intangibles en las empresas del MERCOSUR

Evidenciação do Intangible	Argentina	Brasil	Paraguai	Uruguai	Venezuela
Balance General	Cuenta: Activos intangibles Valor: total del grupo	Cuenta: Activos intangibles Valor: total del grupo	No tiene datos para el análisis	Cuenta: Activos intangibles Valor: total del grupo	No tiene datos para el análisis
Notas Explicativas	Política Contable y del método de costeo	Política Contable y del método de costeo	No tiene datos para el análisis	Política Contable y del método de costeo	No tiene datos para el análisis
	Detallamiento de cuentas de los activos intangibles	Detallamiento de cuentas de los activos intangibles	No tiene datos para el análisis	Detallamiento de cuentas de los activos intangibles	No tiene datos para el análisis
	Método de amortización; Vida útil estimada; Las tasas de depreciación.	Método de amortización; Vida útil estimada; Las tasas de depreciación.	No tiene datos para el análisis	Método de amortización; Vida útil estimada; Las tasas de depreciación.	No tiene datos para el análisis
	Tabla con los movimientos de la amortización	Tabla con los movimientos de la amortización	No tiene datos para el análisis		No tiene datos para el análisis

Fuente: elaborado por los autores.

Sin embargo, en las empresas industriales en otros dos países del Mercosur (Paraguay y Venezuela), no se registraron en el balance o en las notas, las inversiones en bienes y activos intangibles. Sucede que, en las empresas de estos dos países, no existen activos de esta naturaleza y, por lo tanto, también en estas organizaciones, las Normas Internacionales de Contabilidad - IAS 38.

4.3 EVALUACIÓN Y DIVULGACIÓN DE LOS ACTIVOS EN LOS PAÍSES DE LA COMUNIDAD ANDINA

En la Tabla 7 los criterios de medición de los activos, los activos en las empresas estudiadas países de la Comunidad Andina se analizan.

Tabla 7 - Medición de empresas intangibles en la Comunidad Andina

Imobilizado	Bolivia	Chile	Colombia	Ecuador	Perú
Medición	El costo de adquisición, ajustado por inflación.	Costo histórico	No tiene datos para el análisis	Costo histórico	Costo histórico

Fuente: elaborado por los autores.

Con base en los datos de la Tabla 7, se observa que las empresas estudian la Comunidad Andina, la base de valoración de los activos es predominantemente costo histórico. La excepción son las empresas colombianas, en las que no es el criterio identificado por la falta de publicación de las

notas explicativas adjuntas a los estados financieros publicados en la Superintendencia Financiera de Colombia.

Es de destacar que las empresas bolivianas el costo de los activos fijos se ajusta a la final del año por los índices de inflación oficiales, publicados por el gobierno.

Contra criterios para medir activos adoptados por las empresas estudiadas la Comunidad Andina, existe convergencia a la Norma Internacional de la IASB (IAS 16) en cuatro países, ya que todos los criterios publicados por las empresas encuestadas están previstos en dicha norma contable. Con la excepción de las empresas colombianas, que no han tenido sus notas publicadas en la página web oficial de la publicación del mercado de capitales del país, y por lo tanto no reveladas que convergen con la norma IASB se aplica.

A continuación, vaya hasta el análisis de los criterios de divulgación, el balance y las notas explicativas relativas a la propiedad en las empresas industriales de la Comunidad Andina.

Analizando los datos de la Tabla 8, se observa que, en las empresas de la Comunidad Andina, los activos fijos se muestran en el Balance General en una cuenta individual, con su valor total. En dos países (Bolivia y Ecuador) empresas de activos fijos, figuran en el Balance Cta Activos (Activos Fijos), mientras que en Chile y Colombia, las empresas utilizan para la Propiedad, Planta y Equipo cuenta (Propiedad Planta y Equipo). Ya en las empresas Peruanas, adoptamos la designación Raíces, Maquinaria y Equipo (Inmuebles, maquinaria y Equipo).

Tabla 8 - Evaluación y divulgación de los activos en los países de la Comunidad Andina

Evidenciação do Imobilizado	Bolivia	Chile	Colombia	Ecuador	Perú
Balance General	Cuenta: Activos fijos Valor: total del grupo	Cuenta: Propiedad, planta y equipo Valor: total del grupo	Cuenta: Propiedad, planta y equipo Valor: total del grupo	Cuenta: Activos fijos Valor: total del grupo	Cuenta: Edificios, maquinaria y equipo Importe: grupo total
Notas Explicativas	Política Contable y criterios de evaluación	Política Contable y criterios de evaluación	No tiene datos para el análisis	Política Contable y criterios de evaluación	Política Contable y criterios de evaluación
	Detalhamento das contas do imobilizado	Detalhamento das contas do imobilizado	No tiene datos para el análisis	Detalhamento das contas do imobilizado	Detalhamento das contas do imobilizado
	Método de depreciación utilizado.	Método de depreciación; Vida útil estimada; tasas de depreciación; Demuestra que los productos se ven limitados garantía.	No tiene datos para el análisis	Método de depreciación; Vida útil estimada; tasas de depreciación;	Método de depreciación; Vida útil estimada; tasas de depreciación;

Fuente: elaborado por los autores.

Se notó que sólo hay divergencia en la nomenclatura, lo que podría deberse a las características del lenguaje, incluso el idioma es el español en todos los países.

Con respecto a la información revelada en las notas, se puede observar en la Tabla 8 que las empresas industriales en cuatro países (Bolivia, Chile, Ecuador y Perú) se evidenciaron una nota

común, indicando las políticas adoptadas y el método de medición para la determinación del valor de los activos fijos. En estos cuatro países, se observó que no había uniformidad en la nota que detalla, punto por punto, la composición del valor neto total de los activos fijos que se muestran en el Balance General.

4.4 EVALUACIÓN Y DIVULGACIÓN DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES EN LOS PAÍSES DE LA COMUNIDAD ANDINA

Continuando con el análisis de los criterios adoptados por las empresas estudiadas, con respecto a la medición y divulgación de activos intangibles, se llevó a cabo las Tablas 9 y 10. La 9 muestra los criterios de medición de los activos intangibles adoptados por las empresas de la Comunidad Andina, mientras que en la Tabla 10 es evidente en el disclosure.

Tabla 9 - medición de intangibles empresas en la Comunidad Andina

Intangible	Bolivia	Chile	Colombia	Ecuador	Perú
Medición	Costo de adquisición	Costo histórico	No tiene datos para el análisis	Ausencia de notas explicativas	Valor justo

Fuente: elaborado por los autores.

Con base en los datos de la Tabla 9, se observa que el costo o adquisición es la medición de intangibles, criterios adoptados en dos países de la Comunidad Andina (Bolivia y Chile) empresas, mientras que en las empresas Peruanas criterio ha sido adoptado valor razonable. En los tres países existe convergencia con las Normas Internacionales de Contabilidad (IAS 38), ya que los criterios de medición adoptadas están contenidas en dicha norma contable del IASB.

En las empresas ecuatorianas, no hubo falta de respeto a las normas IASB, porque no tiene en sus activos intangibles, las empresas estudiadas en este país no tenían ninguna obligación específica de divulgación en las notas. Sin embargo, las empresas colombianas, el fracaso de la norma IASB podrían ser observados por la absoluta falta de publicación de las notas explicativas.

Al concluir esta parte del análisis, se presenta en la Tabla 10, que se resumen los criterios para la divulgación de los activos intangibles de las empresas industriales de la Comunidad Andina.

Tabla 10 - Divulgación de los activos intangibles en las empresas de la Comunidad Andina

Evidenciação do Intangible	Bolivia	Chile	Colombia	Ecuador	Perú
	Conta: <i>Valor llave – goodwill</i>	Conta: <i>Activos Intangibles</i>	Conta: <i>Intangibles</i>	Conta: <i>Intangibles</i>	Conta: <i>Otros activos –</i>

Balance General	Valor: total del grupo	Valor: total del grupo	Valor: total Del grupo	Valor: total del grupo	<i>goodwill</i> Valor: total Del grupo
Notas Explicativas	Normas de registro y método de medición Los detalles de las cuentas que componen el grupo por tema	Normas de registro y método de medición	No tiene datos para el análisis	Política Contable y método de medición	Método de medición
	Los detalles de las cuentas que componen el grupo por tema	Los detalles de las cuentas que componen el grupo por tema	No tiene datos para el análisis	Los detalles de las cuentas que componen el grupo por tema	No presentado
	Método de depreciación utilizado, la vida útil estimada; Tabla comparativa con la depreciación y valor revalorizado.	Método de depreciación utilizado; estimado de vida útil; Vida útil definida e indefinida; Tabla comparativa con los valores de depreciación.	No tiene datos para el análisis	Método de depreciación utilizado y tasas de depreciación.	Nota mencionando que la empresa ha adoptado IFRS 3.

Fuente: elaborado por los autores.

A partir de los datos de la Tabla 10, se observa que las empresas de los países de la Comunidad Andina, los activos intangibles se presentan en el Balance General en una cuenta individual con el valor liquidativo. Las diferencias en la presentación del balance surgidas como consecuencia de la nomenclatura, ya que las empresas bolivianas se utilizan para Goodwill (valor llave) cuenta, como la chilena, colombiana y empresas ecuatorianas, existe la cuenta de activos intangibles (Activos Intangibles), y en el Perú, se aprobó la cuenta general de Otros Activos (Activos Otros) que incluye subcuenta buena voluntad.

Con respecto a la información revelada en las notas, se puede observar en la Tabla 10 que en tres países de las sociedades de la Comunidad Andina se presentó una nota común, informar a las políticas contables adoptadas y el método de medición. En las empresas Peruanas se puso de manifiesto en las notas, sólo el método de medición, sin dar las políticas contables adoptadas por las empresas y las empresas colombianas, no identificó a la información, ya que la falta de publicación de las notas explicativas.

La uniformidad con respecto a la nota que los detalles, punto por punto, la composición del valor neto total de las cuentas de activos intangibles presentados en el balance general en el boliviano, se observó empresas chilenas y ecuatorianas. En las empresas peruanas, no fue revelada en las notas que detallan la composición de este valor. Sin embargo, en Colombia no hay una nota en los estados financieros publicados en la Superintendencia Financiera de Colombia (SIMEV) página web.

En dos países de la Comunidad Andina (Bolivia y Chile), las empresas estudiadas tienen nota informando a los métodos de amortización y las vidas útiles estimadas de los activos. En las empresas ecuatorianas se verificó sólo el método de depreciación y sus tipos; y la nota con una cita de la adopción de la NIIF 3 para determinar el motivo de la no bien se amortiza.

Las empresas bolivianas tienen un cuadro comparativo detallando: el período de depreciación, valor revaluado y el valor total del grupo; producto también se evidencia en las notas en las empresas chilenas. Contenida en esta nota de que las empresas chilenas, integral finita e indefinida de la vida útil de los activos intangibles.

Estos análisis, se observa que no hay bloque económico armonizado con respecto a estas prácticas de elementos, aunque en cuatro países andinos existe cierta convergencia con las Normas Internacionales de Contabilidad - IAS 38 Al igual que con todos los análisis realizados, se observa se encontró que las empresas colombianas no publicación de cualquier nota de la Superintendencia Financiera de esta página web país.

4.5 ANÁLISIS DE LA CONVERGENCIA DE LOS ACTIVOS FIJOS E INTANGIBLES DE LA NORMA IASB EN EL MERCOSUR Y LA COMUNIDAD ANDINA EN EL 2010

Para permitir un análisis comparativo de la convergencia normativa y la convergencia en las prácticas de contabilidad relacionados con los activos fijos e intangibles en los dos bloques económicos en el estudio, se presenta en la figura 1 y 2.

Referencia en la convergencia con las normas internacionales, si se dan cuenta de aspectos relevantes en los países del MERCOSUR. En Brasil y Uruguay no es la habitual y la convergencia IASB también es posible identificar en las prácticas contables observadas en las empresas encuestadas. En Paraguay y Venezuela, a pesar de se observa la convergencia IASB estándar normativo a ser parcial en las prácticas contables, y Argentina, aunque no hay reglas en 2010, el patrón de convergencia IASB, hay una prácticas contables parciales como la medición y la revelación de activos. Sin embargo, en relación a los activos intangibles, cambia ese hecho, porque el único país que está parcialmente convergió en la contabilización de las prácticas estándar de IASB en las empresas encuestadas, es Argentina; otros componentes en el bloque son en 2010, este activo convergió con el estándar IASB.

Del mismo modo, se producen situaciones peculiares de la Comunidad Andina con la convergencia.



Figura 1 - La convergencia de las prácticas estudiadas inmovilizado con la norma internacional de contabilidad en 2010



Figura 2 - La convergencia de las prácticas estudió lo intangible con la Norma Internacional de Contabilidad en 2010

En Chile, no es el estándar normativo y convergencia IASB también es posible identificar en las prácticas contables observadas en las empresas encuestadas, en relación con los activos fijos e intangibles. En el Perú, a pesar de que, en 2010, la convergencia IASB estándar normativo se observa en las prácticas contables, las empresas examinadas para la medición y divulgación de activos. Y en cuanto a los activos intangibles, este país es en parte convergente, a diferencia de las empresas bolivianas encuestadas esta convergencia en las prácticas de contabilidad; como la medición y divulgación de activos intangibles y la convergencia parcial se observa. En Ecuador, a pesar de la normativa estándar de IAS 16 la convergencia que se observa en las prácticas contables de las empresas encuestadas, ya que como IAS 38 se presenta parcialmente. En Colombia, no hay, en 2010, la convergencia IASB estándar normativo, incluso en las prácticas contables, como la medición y la publicación de los inventarios, las empresas encuestadas.

Las conclusiones resultantes del estudio revelan que el proceso de convergencia hacia normas internacionales de contabilidad (IAS 16 y 38), en los países del MERCOSUR y la Comunidad Andina, se debe completar antes de finales de 2014 para confirmar que este es el calendario previsto principalmente en Colombia, debe haber efectuado su conclusión en fechas fijas. Se notó que la convergencia de las normas contables de las normas del IASB es algo inminente en estos bloques económicos de países, lo que puede facilitar el proceso de armonización contable en esta área.

Sin embargo, la realidad observada en las prácticas contables de las empresas industriales en los países de estos dos bloques económicos revela que la convergencia y la armonización son mucho más distantes. Observado en el estudio y que se resumen en las Figuras 1 y 2, el hecho de adoptar la norma contable convergente no garantizar su observancia en algunos países. En los dos bloques económicos, con las normas del IASB el patrón convergente, identifica dos prácticas convergentes como parcial. Incluso en países como Argentina, que no se aplican las normas del IASB, las prácticas contables se revelan en parte convergentes a esta norma internacional.

5 CONCLUSIONES

A través de este estudio, hemos tratado de examinar el grado de convergencia de las prácticas contables relacionadas con los activos fijos e intangibles en relación con el estándar de IASB. En la investigación participaron empresas industriales del MERCOSUR y la Comunidad Andina y analizaron aspectos de la medición y divulgación de activos y activos intangibles en estos países los bloques económicos.

A partir de los datos recogidos, se encontró que los países del MERCOSUR (Brasil y Uruguay), las prácticas contables estudiados, sobre la medición y divulgación de activos están convergiendo con el IAS 16 exige que en las empresas brasileñas y uruguayas que representan las prácticas observado son totalmente convergen con la norma internacional. Para las empresas en Venezuela, aunque se observaron algunas prácticas parcialmente convergentes, se puede inferir, la convergencia con el estándar IASB. En otros países del MERCOSUR (Argentina y Paraguay), se observó como parcial a la medición y la publicación de los activos, lo que resulta en una divulgación no completa de la información requerida por las normas internacionales.

Incluso las prácticas contables, en relación con la medición y divulgación de activos ha revelado un convergente o parcialmente nivelar las empresas estudiadas MERCOSUR, se concluyó que todavía hay una mayor homogeneidad en estos procedimientos.

Hay un cambio significativo en las prácticas estudiadas en relación con la medición y divulgación de activos intangibles en las empresas estudiadas en los países del MERCOSUR en IAS 38 exige que, para los países: Brasil, Paraguay, Uruguay y Venezuela se reunieron con el estándar IASB. Sin embargo, el único país que es, en 2010, en parte convergentes a las normas del IASB es Argentina, como la medición y divulgación de activos intangibles. En la Comunidad Andina, tres países (Chile, Ecuador y Perú) tenían las prácticas de contabilidad de activos fijos convergente con qué norma del IASB. Ya en Bolivia, las prácticas pueden considerarse parcialmente convergente con el IAS 16, porque no hay una divulgación completa de la información requerida en las normas emitidas por el IASB.

Esta situación cambia con las prácticas contables de los activos intangibles, ya que los tres países (Bolivia, Ecuador y Perú) tienen convergencia parcial en las prácticas contables en las empresas encuestadas, como la medición y divulgación de activos intangibles, que aboga por el IAS 38. El único país que las normas del bloque a la convergencia estándar y el IASB también es posible identificar la convergencia de las prácticas contables observadas en las empresas encuestadas es Chile. Colombia es la única práctica que no es convergente, ya que la información en las notas no están disponibles para los usuarios. Aunque las empresas pueden haber publicado sus balances y estados de resultados, la falta de información en las notas revela una limitación importante, en referencia a la no convergencia con las normas internacionales.

Por lo tanto, se puede afirmar que en las prácticas contables de la Comunidad Andina en relación con las acciones con buen nivel de convergencia por defecto ocurre. Pero, al igual que en el MERCOSUR, todavía hay una distancia considerable para llegar a procedimientos de armonización completa.

Se concluye de la lectura y la investigación, el hecho de que algunos países adopten el IAS 16 y 38 no garantizan su observancia. En algunos países de ambos bloques económicos que se incorporaron a la convergencia IASB a la norma, había tanto como prácticas parcialmente convergentes. Por lo tanto, se puede afirmar que la práctica contable está influenciada por las características de cada país y que la armonización no significa la adopción de un único estándar común, pero armonizados. Por otra parte, la elección de un conjunto de normas comunes, como son las Normas Internacionales de Contabilidad IASB no puede garantizar, al menos de inmediato, la adopción de prácticas contables convergentes y armonizados.

Ante este escenario de integración económica regional, es importante estimular la investigación con el fin de verificar el proceso de armonización en el MERCOSUR y la Comunidad Andina, ya que este factor contribuye a la generación de información integrada y armonizada, facilitando el acceso a la información uniforme por parte de los usuarios. Por lo tanto, a partir de los datos obtenidos en este estudio y la importancia del tema, se recomienda extender este enfoque al análisis de otros elementos patrimoniales, las posibles divergencias estructurales y el contenido de los estados financieros que se requieren para ser revelada y el impacto financiero en aplicación de las normas internacionales del IASB en estos bloques económicos.

REFERENCIAS

ABREU, Adriana Leal; DIEHL, Carlos Alberto; MACAGNAN, Clea Beatriz. Mensuração de custos intangíveis: uma análise prática. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, UFMG, Belo Horizonte, v. 22, n. 3, p. 41-71, jul./set. 2011.

ANDRADE, Maria Elisabeth M. Carvalho; MARTINS, Vinícius Aversari. Análise dos Normativos de Contabilidade Internacional sobre Contabilização de Contratos de Parcerias Público-Privadas. *RCC - Revista Contemporânea de Contabilidade*, UFSC, Florianópolis, ano 06, v.1, nº11, p. 83-107, Jan./Jun., 2009.

- AMENÁBAR, A. M. H. *Harmonização contábil em cinco países da América do Sul.* 2001. 415f. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) - Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade. Universidade de São Paulo, São Paulo, SP 2001.
- BARDIN, L. *Análise de conteúdo.* Lisboa: Edições 70, 5. ed. 2009.
- BASSO, M. *Integração econômica e institucionalização: as experiências do Mercosul e da União Europeia.* 2007. Disponível em: <<http://www.cjf.gov.br/revista/numero4/artigo9.htm>>. Acesso em: 20 nov. 2010.
- CELLA, Gilson; RODRIGUES, Jomar Miranda; NIYAMA, Jorge Katsumi. Contabilidade Internacional – análise dos periódicos internacionais sobre pesquisas em educação contábil face à convergência e globalização. *RCC - Revista Contemporânea de Contabilidade*, UFSC, Florianópolis, v.8, nº15, p. 177-198, jan./jun., 2011.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. *Pronunciamento Técnico CPC 04 (R1): Ativo intangível.* Brasília, DF, 05 de novembro de 2010. Disponível em:<http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/187_CPC_04_R1_rev%2006.pdf>. Acesso em: 12 dez. 2012.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. *Pronunciamento Técnico CPC 27: imobilizado.* Brasília, DF, 08 de maio de 2009. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_27.pdf>. Acesso em: 12 dez. 2012.
- CRUZ, Cláudia Ferreira da; SILVA, Angelino Fernandes; RODRIGUES, Adriano. Uma discussão sobre os efeitos contábeis da adoção da interpretação IFRIC 12 – Contratos de concessão. *Revista Contabilidade Vista & Revista*, UFMG, Belo Horizonte, v. 20, n. 4, p. 57-85, out./dez. 2009.
- ECKERT, Alex; MECCA, Marlei Salete; BIÁSIO, Roberto; OLIVEIRA, Patricia de lima de. Mudanças no ativo imobilizado decorrentes da convergência às normas internacionais de contabilidade – IFRS: o caso da alfa fundição e tecnologia. *Revista Ambiente Contábil* – UFRN – Natal-RN. v. 4. n. 2, p. 56 – 73, jul./dez. 2012.
- FLORÊNCIO, S. A. L.; ARAÚJO, E. H. F. *MERCOSUL hoje.* São Paulo: Alfa-Omega, 1998.
- GERMÂNICO, Salgado P. El grupo andino de hoy: eslabón hacia la integración de sudamerica. Quito: Universidad Andina Simón Bolívar del Ecuador, 1995. Disponível em: http://www.uasb.edu.ec/index_publicacion.php?cd=197. Acesso em: 15.01.2001.
- HOFFMAN, Gregorio; GUTH, Sergio Cavagnoli; MOTTA, Marta Elisete Ventura da; PACHECO, Maria Teresa Martinigui; CAMARGO, Maria Emilia. Estudo analítico do tratamento dos ativos intangíveis para uma amostra de empresas de capital aberto. *Revista GEINTEC*, São Cristóvão/SE, v. 3. n. 1, p.48-67, 2012.
- IUDÍCIBUS, S. D.; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R.; SANTOS, A. D. *Manual de contabilidade societária:* aplicável a todas as sociedades. São Paulo: Atlas, 2010.
- KRONBAUER, C. A. *Contabilización y divulgación de información relativa al impuesto sobre beneficios:* una comparación entre las normas españolas y brasileñas. Suficiencia investigadora (Trabajo de Investigación). Sevilla, ES, 2006.
- KUNZLER, J. P. *Mercosul e o comércio exterior.* 2. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2001.
- KRISHNAN, S.; LIN, P. Inventory valuation under IFRS and GAAP. *Strategic Finance*, p. 51-58, 2012.
- LISBOA, N. P. *Harmonização de normas e práticas contábeis no Mercosul.* 2000. 121f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) -- Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade. Universidade de São Paulo, São Paulo, SP 2000.

- MACIEL, R. R. *Como implantar as normas internacionais de contabilidade: IFRS*. Curitiba: Juruá, 2009.
- MERCOSUR, Secretaria del. *Normativa 2012*. Disponível em: <<http://www.mercosur.int/innovaportal/v/4392/1/secretaria/2012>>. Acesso em: 08 ago. 2012.
- MURPHY, A. B. The influence of international accounting standards on companies choice of accounting methods. *Journal of Accounting and Finance*, v. 13, n. 2, p. 101-114, 2005.
- NIYAMA, J. K. *Contabilidade internacional*. São Paulo: Atlas, 2010.
- NORMAS INTERNACIONAIS DE RELATÓRIO FINANCEIRO (IFRSs). IAS 16 e IAS 38. São Paulo: Ibracon-Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, 2010.
- POHLMANN, M. C. Harmonização contábil no Mercosul: a profissão e o processo de emissão de normas: uma contribuição. *Caderno de estudos*, São Paulo, n. 12, set. 1995.
- RÊGO, Elba Cristina Lima. Processo de integração no Mercosul. *Revista do BNDES*, Rio de Janeiro, v. 2, n. 3, p. 167-196, jun. 1995.
- REIS, R. R.; STOCKEN, P. C. Strategic consequences of historical cost and fair value measurements. *Contemporary Accounting Research*, v. 24, n. 2, p. 557-584, 2007.
- SÁNCHEZ, I. M. G. Contabilidad financiera, general o externa: evolución y perspectivas del proceso de armonización internacional. In: _____. *Síntesis de la ciencia contable*. [S.I.], 2010. Disponível em: <<http://www.eumed.net/libros/2010b/686/contabilidad>>. Acesso em: 14 jan. 2011.
- SILVA, A. F. S.; SILVA, E. P.; DENBERG, M. W. Mensuração do *fair value* de ativos tangíveis: estoque e ativo imobilizado. *Revista Pensar Contábil*, Rio de Janeiro, v. 13, n. 51, p. 48-55, 2011.
- SOARES, Maria Susana Arrosa. *Mersocul e globalização*. 1996. Trabalho apresentado no curso da 3^a reunião especial do SBPC, Florianópolis, 1996.
- SOSA, A. J. *Origens, evolução e perspectivas do MERCOSUL*. Buenos Aires, 1999. Disponível em: <<http://www.amersur.org.ar/Integ/OEPMercosur.htm>>. Acesso em: 15 jan. 2011.
- _____. *El MERCOSUR político: orígenes, evolución y perspectivas*. Buenos Aires, março, 2008. Disponível em: <<http://www.amersur.org.ar/Integ/OEPMercosur.htm>>. Acesso em: 15 jan. 2011.
- SOSA, A. J.; FERRETTI, M. M. *América do Sul: um breve relato sobre seu processo de integração*. Buenos Aires, abril, 2007. Disponível em: <<http://www.amersur.org.ar/Integ/OEPMercosur.htm>>. Acesso em: 15 jan. 2011.
- YERELİ, A. N.; KAYALI, N.; DEMIRLIOĞLU, L. Maliyetlerin tespitinde normal maliyet yöntemi: tms 2 stoklar standartı ilé vergi mevzuatı'nın karsılantırılması ve uymlastırılması. *Mali Cozum Dergisi*, p. 21-41, 2012.