

NICSP 31—ACTIVOS INTANGIBLES

Reconocimiento

Esta Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP) se ha desarrollado fundamentalmente a partir de la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) 38, *Activos Intangibles* publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). También contiene extractos de la Interpretación 32 del Comité de Interpretaciones (SIC 32), *Activos Intangibles—Costos de Sitios Web*. En la presente publicación del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (IPSASB) de la Federación Internacional de Contadores (IFAC) se reproducen extractos de la NIC 38 y de la SIC 32, con autorización de la Fundación de Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

El texto aprobado de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo en IFRS Foundation, Customer Service, Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London E14 4HD, United Kingdom

Correo electrónico: publications@ifrs.org

Internet: www.ifrs.org

Las NIIF, las NIC, los Proyectos de Norma y otras publicaciones del IASB son propiedad intelectual de la Fundación IFRS.

“IFRS,” “IAS,” “IASB,” “IFRS Foundation”, “International Accounting Standards” y “International Financial Reporting Standards” son marcas registradas de la Fundación IFRS y no deben utilizarse sin el consentimiento de la Fundación IFRS.

NICSP 31—ACTIVOS INTANGIBLES

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 31 de enero de 2020.

La NICSP 31, *Activos Intangibles* fue emitida en enero de 2010.

Desde entonces, la NICSP 31 ha sido modificada por las siguientes NICSP:

- *Mejoras a las NICSP 2018* (emitida en octubre de 2018)
- *NICSP 40, Combinaciones del Sector Público* (emitida en enero de 2017)
- *NICSP 39, Beneficios a los empleados* (emitida en julio de 2016)
- *Deterioro del Valor de Activos Revaluados* (Modificaciones a la NICSP 21, *Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo*, y la NICSP 26, *Deterioro de Activos Generadores de Efectivo*) (emitida en julio de 2016)
- *La Aplicabilidad de las NICSP* (emitida en abril de 2016)
- *Mejoras de las NICSP 2015* (emitida en abril de 2016)
- *NICSP 37, Acuerdos Conjuntos* (emitida en enero de 2015)
- *NICSP 35, Estados Financieros Consolidados* (emitida en enero de 2015)
- *NICSP 33, Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* (emitida en enero de 2015)
- *Mejoras a las NICSP 2014* (emitido en enero de 2015)
- *NICSP 32, Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente* (emitida en octubre de 2011)
- *Mejoras a las NICSP 2011* (emitido en octubre 2011)

Tabla de párrafos modificados en la NICSP 31

| Párrafo afectado | Cómo está afectado | Afectado por |
|-------------------------|--------------------|---|
| Sección de Introducción | Eliminado | Mejoras a las NICSP octubre de 2011 |
| 3 | Modificado | Mejoras a las NICSP abril de 2016 NICSP 40 enero de 2017 |

| Párrafo afectado | Cómo está afectado | Afectado por |
|------------------|--------------------|--|
| 4 | Eliminado | La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016 |
| 5 | Eliminado | La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016 |
| 6 | Modificado | NICSP 37 enero de 2015 NICSP 35 enero de 2015 NICSP 32 octubre de 2011 NICSP 39 julio de 2016 NICSP 40 enero de 2017 |
| 18 | Modificado | NICSP 40 enero de 2017 |
| 18A | Nuevo | NICSP 40 enero de 2017 |
| 24 | Modificado | NICSP 40 enero de 2017 |
| 26A | Nuevo | NICSP 40 enero de 2017 |
| 28 | Modificado | Mejoras a las NICSP abril en 2016 |
| 35 | Modificado | NICSP 39 julio de 2016 |
| 39A | Nuevo | NICSP 40 enero de 2017 |
| 39B | Nuevo | NICSP 40 enero de 2017 |
| 39C | Nuevo | NICSP 40 enero de 2017 |
| 39D | Nuevo | NICSP 40 enero de 2017 |
| 39E | Nuevo | NICSP 40 enero de 2017 |
| 40 | Modificado | NICSP 40 enero de 2017 |
| 41 | Modificado | NICSP 40 enero de 2017 |
| 64 | Modificado | NICSP 39 julio de 2016 |
| 66 | Modificado | NICSP 40 enero de 2017 |
| 67 | Modificado | NICSP 40 enero de 2017 |
| 79 | Modificado | Mejoras a las NICSP enero de 2015 |

| Párrafo afectado | Cómo está afectado | Afectado por |
|------------------|--------------------|---|
| 91 | Modificado | Mejoras a las NICSP enero de 2015 |
| 93A | Nuevo | NICSP 40 enero de 2017 |
| 96 | Modificado | Mejoras a las NICSP abril de 2016 |
| 97 | Modificado | Mejoras a las NICSP enero de 2015 |
| 97A | Nuevo | Mejoras a las NICSP enero de 2015 |
| 97B | Nuevo | Mejoras a las NICSP enero de 2015 |
| 97C | Nuevo | Mejoras a las NICSP enero de 2015 |
| 109 | Modificado | Mejoras a las NICSP octubre de 2018 |
| 110 | Modificado | Deterioro del Valor de Activos Revaluados julio de 2016 |
| 114A | Nuevo | NICSP 40 enero de 2017 |
| 116 | Modificado | Mejoras a las NICSP abril de 2016 |
| 117 | Modificado | Mejoras a las NICSP abril de 2016 NICSP 40 enero de 2017 |
| 129 | Eliminado | NICSP 33 enero de 2015 |
| 130 | Eliminado | NICSP 33 enero de 2015 |
| 131 | Eliminado | NICSP 33 enero de 2015 |
| 131A | Nuevo | Mejoras a las NICSP enero de 2015 |
| 132A | Nuevo | NICSP 32 octubre de 2011 |
| 132B | Nuevo | Mejoras a las NICSP enero de 2015 |

| Párrafo afectado | Cómo está afectado | Afectado por |
|------------------|--------------------|---|
| 132C | Nuevo | NICSP 33 enero de 2015 |
| 132D | Nuevo | NICSP 37 enero de 2015 NICSP 35 enero de 2015 |
| 132E | Nuevo | Mejoras a las NICSP abril de 2016 |
| 132F | Nuevo | La aplicabilidad de las NICSP abril de 2016 |
| 132G | Nuevo | Deterioro del Valor de Activos Revaluados julio de 2016 |
| 132H | Nuevo | NICSP 39 julio de 2016 |
| 132I | Nuevo | NICSP 40 enero de 2017 |
| 132J | Nuevo | Mejoras a las NICSP octubre de 2018 |
| 133 | Modificado | NICSP 33 enero de 2015 |

NICSP 31—ACTIVOS INTANGIBLES**ÍNDICE**

| | Párrafo |
|---|---------|
| Objetivo..... | 1 |
| Alcance | 2-15 |
| Activos intangibles del patrimonio histórico-artístico y/o cultural ... | 11-15 |
| Definiciones | 16-25 |
| Activos Intangibles | 17-25 |
| Identificabilidad..... | 18-20 |
| Control de un activo | 21-24 |
| Beneficios económicos o potencial de servicio futuros..... | 25 |
| Reconocimiento y medición | 26-65 |
| Adquisición separada..... | 32-39 |
| Adquisición de un activo intangible como parte de una adquisición (combinación del sector público) | 39A-39E |
| Desembolsos posteriores en un proyecto adquirido de investigación y desarrollo en proceso..... | 40-41 |
| Activos intangibles adquiridos a través de transacciones sin contraprestación | 42-43 |
| Intercambios de activos | 44-45 |
| Plusvalía generada internamente | 46-48 |
| Activos intangibles generados internamente | 49-65 |
| Fase de investigación..... | 52-54 |
| Fase de desarrollo | 55-62 |
| Costo de un activo intangible generado internamente..... | 63-65 |
| Reconocimiento como gasto | 66-70 |
| Gastos pasados que no deben reconocerse como un activo..... | 70 |
| Medición posterior..... | 71-86 |
| Modelo del costo..... | 73 |
| Modelo de revaluación | 74-86 |

| | |
|--|---------|
| Vida útil..... | 87-95 |
| Activos intangibles con vida útil finita | 96-105 |
| Periodo de amortización y método de amortización..... | 96-98 |
| Valor residual | 99-102 |
| Revisión del periodo y del método de amortización | 103-105 |
| Activos intangibles con vida útil indefinida..... | 106-109 |
| Revisión de la vida útil | 108-109 |
| Recuperabilidad del importe en libros—Pérdidas por deterioro del valor..... | 110 |
| Retiros y disposiciones | 111-116 |
| Información a revelar | 117-127 |
| General..... | 117-122 |
| Activos intangibles medidos después del reconocimiento según el modelo de revaluación..... | 123-124 |
| Desembolsos por investigación y desarrollo | 125-126 |
| Otra información..... | 127 |
| Transición..... | 128-131 |
| Fecha de vigencia..... | 132-133 |
| Apéndice A: Guía de aplicación | |
| Apéndice B: Modificaciones a otras NICSP | |
| Fundamentos de las conclusiones | |
| Ejemplos Ilustrativos | |
| Comparación con la NIC 38 | |

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 31, *Activos Intangibles*, está contenida en los párrafos 1 a 133. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 31 debe ser entendida en el contexto de su objetivo y de los Fundamentos de las Conclusiones, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público*, y del *Marco Conceptual para la Información Financiera con Propósito General de las Entidades del Sector Público*. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, facilita un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables en ausencia de guías específicas.

Objetivo

1. El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los activos intangibles que no estén contemplados específicamente en otra Norma. Esta Norma requiere que la entidad reconozca un activo intangible sí, y solo si, se cumplen los criterios especificados. Esta Norma también especifica cómo determinar el importe en libros de los activos intangibles y exige revelar información específica sobre estos activos.

Alcance

2. Una entidad que prepare y presente sus estados financieros sobre la base contable de acumulación (o devengo) aplicará esta Norma en la contabilización de los activos intangibles.
3. Esta Norma se aplicará al contabilizar los activos intangibles, excepto en los siguientes casos:
 - (a) activos intangibles que estén dentro del alcance de otras Normas;
 - (b) activos financieros, definidos en la NICSP 28, *Instrumentos Financieros: Presentación*;
 - (c) el reconocimiento y medición de activos para exploración y evaluación (véase la norma de contabilidad aplicable, internacional o nacional, que trate sobre exploración y evaluación de recursos minerales);
 - (d) desembolsos relacionados con el desarrollo y extracción de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares;
 - (e) [Eliminados]
 - (f) [Eliminados]
 - (g) poderes y derechos conferidos por la legislación, una constitución o por medios equivalentes;
 - (h) activos por impuestos diferidos (véase la norma de contabilidad aplicable, internacional o nacional, que trate sobre impuestos sobre las ganancias);
 - (i) costos de adquisición diferidos, así como activos intangibles derivados de los derechos contractuales de una aseguradora en contratos de seguros que estén dentro del alcance de la normativa contable nacional o internacional que trate los contratos de seguros; En los casos en los que la norma de contabilidad internacional o nacional aplicable no establezca requerimientos de información a revelar específicos para estos activos intangibles, se les aplicarán los requerimientos de información a revelar incluidos en esta Norma; y

- (j) [Eliminados]
- (k) **con respecto a los activos intangibles del patrimonio histórico-artístico y/o cultural. No obstante, los requerimientos información a revelar de los párrafos 115 a 127 se aplican a aquellos bienes de patrimonio histórico-artístico y/o cultural que sean reconocidos.**

4. [Eliminados]

5. [Eliminados]

6. En el caso de que otra NICSP se ocupe de la contabilización de una clase específica de activo intangible, la entidad aplicará esa NICSP en lugar de la presente. Por ejemplo, esta Norma no es aplicable a:

- (a) activos intangibles mantenidos por una entidad para venderlos en el curso habitual de las operaciones (véase la NICSP 11, *Contratos de Construcción*, y la NICSP 12, *Inventarios*);
- (b) arrendamientos dentro del alcance de la NICSP 13, *Arrendamiento*;
- (c) activos que provienen de beneficios a los empleados (véase la NICSP 39, *Beneficios a los Empleados*);
- (d) activos financieros, según se definen en la NICSP 28. El reconocimiento y medición de algunos activos financieros se tratan en la NICSP 34, *Estados Financieros Separados*, la NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados* y la NICSP 36, *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*;
- (e) el reconocimiento y medición inicial de los activos de concesión de servicios que están dentro del alcance de la NICSP 32, *Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente*. Sin embargo, esta Norma se aplicará a la medición posterior e información a revelar de estos activos; y
- (f) plusvalía (véase la NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*).

7. Algunos activos intangibles pueden estar contenidos en, o sobre, un soporte de naturaleza o apariencia física, 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. Para determinar si un activo que incorpora elementos tangibles e intangibles debe tratarse según la NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo*, o como un activo intangible según la presente Norma, una entidad utilizará el juicio profesional para evaluar cuál de los dos elementos es más significativo. Por ejemplo, los programas informáticos de navegación de un avión de combate son parte integrante de la aeronave y se tratará como propiedades, planta y equipo. Lo mismo se aplica al sistema operativo de un ordenador. Cuando los programas informáticos no constituyan parte integrante del equipo informático, serán tratados como activos intangibles.

8. Esta Norma es de aplicación, entre otros elementos, a los desembolsos por gastos de publicidad, de formación del personal, de establecimiento y de 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 pueda derivarse un activo con apariencia física (por ejemplo, un prototipo), el elemento físico es de importancia secundaria con respecto a su componente intangible, que viene constituido por el conocimiento incorporado al activo en cuestión.
9. En el caso de un arrendamiento financiero, el activo subyacente puede ser tangible o intangible. Después del reconocimiento inicial, el arrendatario contabilizará un activo intangible, mantenido bajo la forma de un arrendamiento financiero, conforme a lo establecido en esta Norma. Los derechos de concesión o licencia, para elementos tales como películas, grabaciones en vídeo, obras de teatro, manuscritos, patentes y derechos de autor, están excluidos del alcance de la NICSP 13, pero están dentro del alcance de la presente Norma.
10. Las exclusiones del alcance de una Norma pueden producirse en ciertas actividades u operaciones en las que, por ser de una naturaleza muy especializada, surjan aspectos contables que necesitan un tratamiento diferente. Este es el caso de la contabilización de los desembolsos por exploración, desarrollo o extracción de petróleo, gas y otros depósitos minerales en las industrias extractivas, así como en el caso de los contratos de seguro. Por tanto, esta Norma no es de aplicación a los desembolsos realizados en estas operaciones y contratos. No obstante, esta Norma será de aplicación a otros activos intangibles utilizados (como los programas informáticos) y otros desembolsos realizados (como los de establecimiento), en las industrias extractivas o en las entidades aseguradoras.

Activos intangibles del patrimonio histórico-artístico y/o cultural

11. Esta Norma no requiere que una entidad reconozca los activos intangibles del patrimonio histórico-artístico y/o cultural que satisfagan la definición y los criterios de reconocimiento de los activos intangibles. Si una entidad reconoce activos intangibles del patrimonio histórico-artístico y/o cultural, debe aplicar los requerimientos de información a revelar de esta Norma y puede, pero no se le exige, aplicar los requerimientos de medición establecidos en esta Norma.
12. Algunos activos intangibles son tratados como activos intangibles del patrimonio histórico-artístico y/o cultural debido a su importancia cultural, medioambiental o histórica. Ejemplos de activos intangibles del patrimonio histórico-artístico y/o cultural incluyen las grabaciones de acontecimientos históricos importantes y los derechos de uso de la imagen de una persona pública importante para, por ejemplo, los sellos de correos o monedas de

colección. Los activos del patrimonio histórico-artístico y/o cultural presentan, a menudo, ciertas características, incluyendo las siguientes (aunque no son exclusivas de esos activos):

- (a) es poco probable que su valor en términos culturales, medioambientales e histórico-artísticos quede completamente reflejado en un valor financiero basado puramente en un precio de mercado;
- (b) las obligaciones legales y/o reglamentarias pueden imponer prohibiciones o severas restricciones a su disposición por venta;
- (c) su valor puede incrementarse con el tiempo, y
- (d) puede ser difícil estimar su vida útil, que en algunos casos puede ser de cientos de años.

13. Las entidades del sector público pueden tener grandes cantidades de activos intangibles del patrimonio histórico-artístico y/o cultural que pueden haber adquirido a lo largo de muchos años y de diferentes maneras, incluyendo la compra, donación, legado y embargo o confiscación. Estos activos rara vez se conservan por su capacidad de generar entradas de efectivo y puede haber impedimentos legales o sociales para su utilización con esta finalidad.

14. Algunos activos intangibles del patrimonio histórico-artístico y/o cultural tienen beneficios económicos o potencial de servicio futuros distintos de su valor histórico-artístico y/o cultural, por ejemplo, regalías pagadas a la entidad por el uso de una grabación histórica. En estos casos, puede reconocerse y medirse un activo intangible del patrimonio histórico-artístico y/o cultural, de la misma forma que otros elementos de activos intangibles generadores de efectivo. Para otros activos intangibles del patrimonio histórico-artístico y/o cultural, sus beneficios económicos o potencial de servicio futuros están limitados a sus características de patrimonio histórico-artístico y/o cultural. La existencia de beneficios económicos y potencial de servicio futuros puede afectar a la elección de la base de medición.

15. Los requerimientos de información a revelar de los párrafos 117 a 124 requieren que las entidades revelen información sobre los activos intangibles reconocidos. Por lo tanto, a las entidades que reconocen activos intangibles del patrimonio histórico-artístico y/o cultural se les requiere que revelen, en relación a dichos activos, puntos tales como, por ejemplo, los siguientes:

- (a) la base de medición utilizada;
- (b) el método de amortización utilizado, si lo hubiere;
- (c) el importe en libros bruto;
- (d) la amortización acumulada al final del periodo, si la hubiere; y
- (e) una conciliación entre el valor en libros al comienzo y al final del periodo mostrando determinados componentes de la misma.

Definiciones

16. Los términos siguientes se usan en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican:

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

Importe en libros es el importe por el que se reconoce un activo, una vez deducidas la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

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

Un **activo intangible** es un activo identificable de carácter no monetario sin apariencia física.

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

Los términos definidos en otras NICSP se utilizan en esta Norma con el mismo significado que en aquéllas, y se reproducen en el *Glosario de Términos Definidos* publicado separadamente.

Activos Intangibles

17. Con frecuencia, las entidades emplean recursos o incurren en pasivos, para la adquisición, desarrollo, mantenimiento o mejora de recursos intangibles tales como el conocimiento científico o tecnológico, el diseño e implementación de nuevos procesos o nuevos sistemas, las licencias o concesiones, la propiedad intelectual o las marcas (incluyendo las denominaciones comerciales y los sellos o denominaciones editoriales). Ejemplos comunes de elementos que están comprendidas en esta amplia denominación son programas informáticos, patentes, derechos de autor, películas, listas de usuarios de un servicio, licencias de pesca adquiridas, cuotas de importación adquiridas y las relaciones con los usuarios de un servicio.

Identificabilidad

18. No todos los activos descritos en el párrafo 17 cumplen la definición de activo intangible, esto es, identificabilidad, control sobre el recurso en cuestión y existencia de beneficios económicos futuros o potencial de servicio. Si un elemento incluido en el alcance de esta Norma no cumpliese la definición de activo intangible, el importe derivado de su adquisición o de su generación interna, por parte de la entidad, se reconocerá como un gasto del periodo en el que se haya incurrido. No obstante, si el elemento se hubiese adquirido

dentro de una adquisición, formará parte de la plusvalía reconocida en la fecha de adquisición (véase el párrafo 66).

18A. La definición de un activo intangible requiere que éste sea identificable para poderlo distinguir de la plusvalía. La plusvalía reconocida en una adquisición es un activo que representa los beneficios económicos futuros que surgen de otros activos adquiridos en una adquisición que no están identificados individualmente ni reconocidos de forma separada. Los beneficios económicos futuros pueden proceder de sinergias entre los activos identificables adquiridos o de activos que, individualmente, no cumplen las condiciones para su reconocimiento en los estados financieros.

19. **Un activo es identificable si:**

- (a) **es separable, es decir, es susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, cedido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con un contrato, activo identificable o pasivo con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga intención de llevar a cabo la separación;**
- (b) **surge de acuerdos vinculantes (incluyendo derechos procedentes de contratos u otros derechos legales), con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.**

20. A efectos de la presente Norma, un acuerdo vinculante describe un acuerdo que confiere a las partes derechos y obligaciones similares a los que tendrían si la forma fuera la de un contrato.

Control de un activo

21. Una entidad controla un determinado activo siempre que tenga el poder de obtener los beneficios económicos o potencial de servicio futuros que procedan de los recursos que subyacen en el mismo, y además pueda restringir el acceso de terceros a esos beneficios o dicho potencial de servicio. La capacidad de una entidad para controlar los beneficios económicos o potencial de servicio futuros de un activo intangible tiene normalmente su justificación en derechos de tipo legal que son exigibles ante los tribunales. 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 entidad puede ejercer el control sobre los citados beneficios económicos o potencial de servicio futuros de alguna otra manera.

22. Los conocimientos científicos o tecnológicos pueden dar lugar a beneficios económicos o potencial de servicio futuros. Una entidad controla esos beneficios o ese potencial de servicio si, por ejemplo, tiene protegidos esos conocimientos por derechos legales como el derecho de autor, la restricción

de los acuerdos comerciales (si estuvieran permitidos), o bien por una obligación legal de los empleados de mantener la confidencialidad.

23. Una entidad puede tener un equipo de empleados cualificados y puede ser capaz de identificar posibilidades de mejora de su formación especializada, lo que producirá beneficios económicos o potencial de servicio futuros. La entidad puede también esperar que su personal continúe prestando sus servicios dentro de la entidad. No obstante, una entidad normalmente tiene un control insuficiente sobre los beneficios económicos futuros o potencial de servicio esperados que pueda producir un equipo de empleados cualificados y de su formación, como para considerar que estos elementos cumplen la definición de activo intangible. Por razones similares, es improbable que las habilidades técnicas o de gerencia 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 o potencial de servicio futuros que se espera de ellas, y además cumplan el resto de condiciones de la definición de activo intangible.

24. Una entidad puede tener una cartera de usuarios o una tasa de éxito en alcanzar los usuarios de sus servicios previstos y esperar que, debido a los esfuerzos empleados en desarrollar las relaciones con los usuarios de sus servicios, éstos vayan a continuar utilizándolos. Sin embargo, en ausencia de derechos legales para proteger, u otras formas de controlar, las relaciones con los usuarios de un servicio o de fidelización de dichos usuarios, la entidad tendrá, por lo general, un grado de control insuficiente sobre los beneficios económicos esperados o potencial de servicio de las mencionadas relaciones con los usuarios de un servicio y de fidelización como para considerar que esas partidas (por ejemplo, cartera de usuarios de un servicio, cuotas de mercado o tasas de éxito de un servicio, relaciones con los usuarios de un servicio y fidelización de éstos) cumplen la definición de activo intangible. Cuando no se tengan derechos legales para proteger esas relaciones, las transacciones con contraprestación de las mismas u otras relaciones similares no contractuales con los clientes (distintas de las que forman parte de una adquisición) demuestran que la entidad es, no obstante, capaz de controlar los beneficios económicos futuros o potencial de servicio esperados obtenidos de la relación con los usuarios de un servicio. Como esas transacciones con contraprestación también demuestran que las relaciones con los usuarios de un servicio son separables, dichas relaciones cumplen la definición de un activo intangible.

Beneficios económicos o potencial de servicio futuros

25. Entre los beneficios económicos o potencial de servicio futuros procedentes de un activo intangible se incluyen los ingresos procedentes de la venta de productos o servicios, los ahorros de costos y otros rendimientos que se deriven del uso del activo por parte de la entidad. Por ejemplo, el uso de la propiedad intelectual, dentro de un proceso de producción o de prestación de

un servicio puede reducir los costos futuros de producción o de prestación del servicio o mejorar la prestación de dicho servicio, más que incrementar los ingresos futuros (por ejemplo, un sistema online que permita a los ciudadanos renovar su permiso de conducir más rápidamente, produce una reducción del personal de oficina necesario para realizar esta función al tiempo que aumenta la velocidad de procesamiento).

Reconocimiento y medición

26. El reconocimiento de una partida como activo intangible requiere que la entidad demuestre que el elemento en cuestión cumple:

- (a) la definición de activo intangible (véanse los párrafos 17 a 25); y
- (b) los criterios para su reconocimiento (véanse los párrafos 28 a 30).

Este requerimiento se aplicará a los costos medidos en el momento del reconocimiento (el costo en una transacción con contraprestación o de generar internamente un activo intangible, o el valor razonable de un activo intangible adquirido a través de una transacción sin contraprestación) y a aquéllos en los que se haya incurrido posteriormente para añadir, sustituir partes del mismo o realizar su mantenimiento.

26A. Los párrafos 32 a 39 abordan la aplicación de los criterios de reconocimiento a los activos intangibles adquiridos de forma separada, y los párrafos 39A a 41 tratan su aplicación a los activos intangibles adquiridos en una combinación del sector público. Los párrafos 42 y 43 tratan la medición inicial de activos intangibles adquiridos a través de transacciones sin contraprestación, los párrafos 44 y 45 abordan el intercambio de activos intangibles y los párrafos 46 a 48, el tratamiento de la plusvalía generada internamente. Los párrafos 49 a 65 tratan del reconocimiento inicial y la medición de los activos intangibles generados internamente.

27. La naturaleza de los activos intangibles es tal que, en muchos casos, no se realizan adiciones al activo en cuestión o sustituciones de partes del mismo. Por ello, probablemente la mayoría de los desembolsos posteriores son para mantener los beneficios económicos o potencial de servicio futuros esperados incorporados a un activo intangible existente, pero no satisfacen la definición de activo intangible ni los criterios de reconocimiento contenidos en esta Norma. Además, a menudo es difícil atribuir directamente un desembolso posterior a un activo intangible determinado en lugar de a las operaciones realizadas por la entidad en su conjunto. Por tanto, solo en raras ocasiones, los desembolsos posteriores—desembolsos efectuados tras el reconocimiento inicial de un activo intangible adquirido o después de completar un activo intangible generado internamente—se reconocerán en el importe en libros del activo. De acuerdo con el párrafo 61, los desembolsos posteriores relacionados con marcas, cabeceras de periódicos o revistas, sellos o denominaciones editoriales, listas de usuarios de un servicio u

otros elementos similares (hayan sido adquiridos externamente o generados internamente) se reconocerán siempre en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo en el que se incurran. Esto es así porque esos desembolsos no pueden distinguirse de los realizados para desarrollar las operaciones de la entidad en su conjunto.

28. **Un activo intangible se reconocerá sí, y solo si:**
 - (a) **es probable que los beneficios económicos futuros o potencial de servicio que se han atribuido al mismo fluyan a la entidad; y**
 - (b) **el valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos de forma fiable¹.**
29. **Una entidad evaluará la probabilidad de obtener beneficios económicos futuros esperados o potencial de servicio utilizando suposiciones razonables y fundadas que representen las mejores estimaciones de la gerencia respecto al conjunto de condiciones económicas que existirán durante la vida útil del activo.**
30. Una entidad utilizará su juicio para evaluar el grado de certidumbre asociado al flujo de beneficios económicos o potencial de servicio futuros que sea atribuible a la utilización del activo, sobre la base de la evidencia disponible en el momento del reconocimiento inicial, otorgando un peso mayor a la evidencia procedente de fuentes externas.
31. **Un activo intangible se medirá inicialmente por su costo, de acuerdo con lo establecido en los párrafos 32 a 43. Cuando se adquiere un activo intangible a través de una transacción sin contraprestación, su costo inicial en la fecha de adquisición se medirá a su valor razonable en esa fecha.**

Adquisición separada

32. Normalmente, el precio que paga una entidad para adquirir de forma separada un activo intangible reflejará las expectativas acerca de la probabilidad de que los beneficios económicos o potencial de servicio futuros incorporados al activo fluyan a la entidad. En otras palabras, la entidad esperará que haya una entrada de beneficios económicos o potencial de servicio, incluso si existe incertidumbre sobre la fecha o el importe de éstos. Por tanto, el criterio de probabilidad necesario para su reconocimiento que figura en el párrafo 28(a) se considerará siempre satisfecho en el caso de activos intangibles adquiridos de forma separada.

¹ La información será fiable si está libre de error material o parcialidad, y los usuarios pueden confiar en que representa la imagen fiel de lo que pretende representar o puede razonablemente esperarse que represente. El párrafo FC16 de la NICSP 1 discute el enfoque transitorio para la explicación de la fiabilidad.

33. Además, el costo de un activo intangible adquirido de forma separada puede, habitualmente, ser medido con fiabilidad. Esto es particularmente válido cuando la contrapartida por la compra adopta la forma de efectivo o de otros activos monetarios.

34. El costo de un activo intangible adquirido de forma separada comprende:

- (a) su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio; y
- (b) cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto.

35. Son ejemplos de costos directamente atribuibles:

- (a) los costos de beneficios a los empleados (según se definen en la NICSP 39), derivados directamente de poner el activo en sus condiciones de uso;
- (b) honorarios profesionales derivados directamente de poner el activo en sus condiciones de uso; y
- (c) los costos de comprobación de que el activo funciona adecuadamente.

36. Ejemplos de desembolsos que no forman parte del costo de un activo intangible son:

- (a) los costos de introducción de un nuevo producto o servicio (incluyendo los costos de actividades publicitarias y promocionales);
- (b) los costos de llevar a cabo operaciones en una nueva localización o con un nuevo segmento de usuarios de un servicio (incluyendo los costos de formación del personal); y
- (c) los costos de administración y otros costos indirectos generales.

37. El reconocimiento de costos en el importe en libros de un activo intangible finalizará cuando el activo se encuentre en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la gerencia. Por ello, los costos soportados por la utilización o por la reprogramación del uso de un activo intangible no se incluirán en el importe en libros del activo. Por ejemplo, los siguientes costos no se incluirán en el importe en libros de un activo intangible:

- (a) costos incurridos cuando un activo, capaz de operar de la forma prevista por la gerencia, no ha comenzado a utilizarse; y
- (b) resultados operativos negativos iniciales, como los generados mientras se desarrolla la demanda de los productos que se elaboran con el activo.

38. Algunas operaciones ocurren en conexión con el desarrollo de un activo intangible, pero no son necesarias para poner al activo en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. Estas

operaciones accesorias pueden tener lugar antes o durante las actividades de desarrollo. Puesto que estas operaciones accesorias no son necesarias para que el activo pueda operar de la forma prevista por la gerencia, los ingresos y gastos asociados a las mismas se reconocerán inmediatamente en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo de inmediato, mediante su inclusión dentro de la clase apropiada de ingresos y gastos.

39. Cuando el pago de un activo intangible se aplace más allá de los plazos normales de las operaciones de crédito, su costo será el equivalente al precio de contado. La diferencia entre este importe y el total de pagos a efectuar se reconocerá como un gasto financiero a lo largo del periodo del aplazamiento, a menos que se capitalicen, de acuerdo con el tratamiento de capitalización permitido en la NICSP 5, *Costos por Préstamos*.

Adquisición de un activo intangible como parte de una adquisición (combinación del sector público)

39A. De acuerdo con la NICSP 40, cuando se adquiera un activo intangible en una adquisición, su costo será su valor razonable en la fecha de adquisición. El valor razonable de un activo intangible reflejará las expectativas de los participantes del mercado en la fecha de la adquisición acerca de la probabilidad de que los beneficios económicos o potencial de servicio futuros incorporados al activo fluyan a la entidad. En otras palabras, la entidad esperará que haya una entrada de beneficios económicos o potencial de servicio, incluso si existe incertidumbre sobre la fecha o el importe de éstos. Por tanto, el criterio de reconocimiento de la probabilidad que figura en el párrafo 28(a), se considerará siempre satisfecho en el caso de activos intangibles adquiridos en una adquisición. Cuando un activo adquirido en una adquisición sea separable o surja de acuerdos vinculantes (incluyendo derechos contractuales o de otro tipo legal), existirá información suficiente para medir con fiabilidad su valor razonable. Por tanto, el criterio de valoración de la fiabilidad incluido en el párrafo 28(b), se considerará siempre satisfecho en el caso de activos intangibles adquiridos en las adquisiciones.

39B. De acuerdo con esta Norma y la NICSP 40, una adquirente reconocerá un activo intangible de la operación adquirida, en la fecha de la adquisición, de forma separada de la plusvalía, con independencia de que el activo haya sido reconocido por la operación adquirida antes de la adquisición. Esto significa que la adquirente reconocerá como un activo, de forma separada de la plusvalía, un proyecto de investigación y desarrollo en proceso de la operación adquirida si el proyecto satisface la definición de activo intangible. Un proyecto de investigación y desarrollo en proceso de la operación adquirida cumplirá la definición de activo intangible cuando:

- (a) cumpla la definición de activo; y
- (b) sea identificable, es decir, sea separable o surja de acuerdos vinculantes (incluyendo derechos contractuales o de otro tipo legal).

Activo intangible adquirido en una adquisición (combinación del sector público)

39C. Cuando un activo adquirido en una adquisición sea separable o surja de un acuerdo vinculante (incluyendo derechos contractuales o de otro tipo legal), existirá información suficiente para medir con fiabilidad su valor razonable. Cuando exista un rango de posibles resultados con diferentes probabilidades para las estimaciones empleadas para medir el valor razonable de un activo intangible, esa incertidumbre se tendrá en cuenta en la medición del valor razonable del activo.

39D. Un activo intangible adquirido en una adquisición podría ser separable, pero solo junto con un acuerdo vinculante relacionado, activo o pasivo identificable. En tales casos, el adquirente reconocerá el activo intangible independientemente de la plusvalía, pero junto con la partida relacionada.

39E. La entidad adquirente podrá reconocer un grupo de activos intangibles complementarios como un solo activo, siempre que los activos individuales tengan vidas útiles similares. Por ejemplo, los términos “marca” y “denominación comercial” se emplean a menudo como sinónimos de marca registrada y otro tipo de marcas. Sin embargo, los primeros son términos comerciales generales, normalmente usados para hacer referencia a un grupo de activos complementarios como una marca registrada (o marca de servicios) junto a un nombre comercial, fórmulas, componentes y experiencia tecnológica asociados a dicha marca.

Desembolsos posteriores asociados a un proyecto de investigación y desarrollo en proceso adquirido

40. **Los desembolsos por investigación o desarrollo que:**

- (a) **estén asociados con un proyecto de investigación y desarrollo en proceso, adquirido de forma independiente o en una adquisición y reconocido como un activo intangible; y**
- (b) **se hayan incurrido después de la adquisición del citado proyecto; se contabilizarán de acuerdo con lo establecido en los párrafos 52 a 60.**

41. La aplicación de los requerimientos de los párrafos 52 a 60 implica que los desembolsos posteriores asociados a un proyecto de investigación y desarrollo en proceso adquirido de forma independiente o en una adquisición y reconocidos como un activo intangible serán:

- (a) reconocidos como un gasto cuando se incurre en ellos, si se trata de desembolsos de investigación;
- (b) reconocidos como un gasto cuando se incurra en ellos, si se trata de desembolsos por desarrollo que no cumplan los criterios del párrafo 55 para su reconocimiento como activo intangible; y

- (c) añadidos al importe en libros del proyecto de investigación o desarrollo en proceso adquirido si los desembolsos por desarrollo cumplen los criterios de reconocimiento establecidos en el párrafo 55.

Activos intangibles adquiridos a través de transacciones sin contraprestación

42. En algunos casos, puede adquirirse un activo intangible a través de una transacción sin contraprestación. Esto puede suceder cuando otra entidad del sector público transfiere a una entidad, en una transacción sin contraprestación, activos intangibles tales como derechos de aterrizaje, licencias para explotar emisoras de radio o televisión, licencias de importación o cuotas o derechos de acceso a otros recursos de carácter restringido. Un ciudadano privado, por ejemplo, un ganador del Premio Nobel, puede legar sus documentos personales, incluyendo los derechos de autor de sus publicaciones, a los archivos nacionales (una entidad del sector público) en una transacción sin contraprestación.

43. En estas circunstancias, el costo de la partida es su valor razonable en la fecha que es adquirido. A efectos de esta Norma, la medición en el reconocimiento de un activo intangible adquirido mediante una transacción sin contraprestación, según su valor razonable de acuerdo con los requerimientos del párrafo 74, no constituye una revaluación. De acuerdo con esto, los requerimientos de revaluación establecidos en el párrafo 74, y los comentarios adicionales de los párrafos 75 a 86, solo se aplican cuando una entidad elige reevaluar una partida de intangible en períodos posteriores.

Intercambios de activos

44. Uno o más activos intangibles pueden haber sido adquiridos a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios. La siguiente discusión se refiere solamente al intercambio de un activo no monetario por otro, pero también es aplicable a todos los intercambios descritos en el primer inciso de este párrafo. El costo de dicho activo intangible se medirá al valor razonable, a menos que no puedan 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 al valor razonable, su costo se medirá por el importe en libros del activo entregado.

45. En el apartado (b) del párrafo 28 se especifica que una condición para el reconocimiento de un activo intangible es que el costo de dicho activo pueda ser medido con fiabilidad. El valor razonable de un activo intangible para el que no existen transacciones comparables en el mercado se puede medir con fiabilidad si:

- (a) la variabilidad en el rango de estimaciones razonables del valor razonable no es significativa para ese activo; o

- (b) las probabilidades de las diversas estimaciones dentro del rango puedan evaluarse y utilizarse razonablemente para estimar el valor razonable.

Si la entidad es capaz de determinar de forma fiable los valores razonables del activo recibido o del activo entregado, se utilizará el valor razonable del activo entregado para medir el costo del activo recibido, a menos que se tenga una evidencia más clara del valor razonable del activo recibido.

Plusvalía generada internamente

- 46. **La plusvalía generada internamente no se reconocerá como un activo.**
- 47. En algunos casos, se incurre en desembolsos para generar beneficios económicos o potencial de servicio futuros, sin que por ello se genere un activo intangible que cumpla con los criterios de reconocimiento establecidos en esta Norma. A menudo, se dice que estos desembolsos contribuyen a formar una plusvalía generada internamente. La plusvalía generada internamente no se reconoce como un activo porque no constituye un recurso identificable (es decir, no es separable ni surge de acuerdos vinculantes (incluyendo derechos procedentes de contratos u otros derechos legales), controlado por la entidad, que pueda ser medido de forma fiable por su costo.
- 48. Las diferencias existentes, en un momento determinado, entre el valor de mercado de la entidad y el importe en libros de sus activos netos identificables, pueden captar una amplia variedad de factores que afectan al valor de la entidad. Sin embargo, no se puede considerar que estas diferencias representen el costo de activos intangibles controlados por la entidad.

Activos intangibles generados internamente

- 49. En ocasiones, es difícil evaluar si un activo intangible generado internamente cumple los criterios para su reconocimiento como activo, a consecuencia de los problemas para:
 - (a) identificar si, y en qué momento, hay un activo identificable que vaya a generar beneficios económicos futuros esperados o potencial de servicio; y
 - (b) determinar el costo del activo de forma fiable. En ciertos casos, el costo de generar un activo intangible internamente no puede distinguirse del costo de mantener o mejorar la plusvalía de la entidad generada internamente, ni tampoco del costo que supone llevar a cabo día a día las operaciones de la entidad.

Por tanto, además de cumplir con los requerimientos generales para el reconocimiento y medición inicial de un activo intangible, la entidad aplicará los requerimientos y guías establecidas en los párrafos 50 a 65, para todos los activos intangibles generados de forma interna.

50. Para evaluar si un activo intangible generado internamente cumple los criterios para su reconocimiento, la entidad clasificará la generación del activo en:

- (a) fase de investigación; y
- (b) fase de desarrollo.

A pesar de que los términos “investigación” y “desarrollo” han sido definidos en esta Norma, los de “fase de investigación” y “fase de desarrollo” tienen, a efectos de la misma, un significado más amplio.

51. Si la entidad no fuera capaz de distinguir la fase de investigación de la fase de desarrollo en un proyecto interno para crear un activo intangible, tratará los desembolsos que ocasione ese proyecto como si hubiesen sido soportados sólo en la fase de investigación.

Fase de investigación

52. **No se reconocerán activos intangibles surgidos de la investigación (o de la fase de investigación en proyectos internos). Los desembolsos por investigación (o en la fase de investigación, en el caso de proyectos internos), se reconocerán como gastos del periodo en el que se incurran.**

53. En la fase de investigación de un proyecto interno, una entidad no puede demostrar que exista un activo intangible que pueda generar probables beneficios económicos o potencial de servicio futuros. Por lo tanto, los desembolsos correspondientes se reconocerán como gastos en el momento en que se incurra en ellos.

54. Son ejemplos de actividades de investigación:

- (a) actividades dirigidas a obtener nuevos conocimientos;
- (b) la búsqueda, evaluación y selección final de aplicaciones de resultados de la investigación u otro tipo de conocimientos;
- (c) la búsqueda de alternativas para materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios; y
- (d) la formulación, diseño, evaluación y selección final de posibles alternativas para materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios nuevos o mejorados.

Fase de desarrollo

55. **Un activo intangible surgido del desarrollo (o de la fase de desarrollo en un proyecto interno), se reconocerá sí, y solo si, la entidad puede demostrar todos los extremos siguientes:**

- (a) **la viabilidad técnica de completar el activo intangible de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta;**

- (b) **su intención de completar el activo intangible y usarlo o venderlo;**
- (c) **su capacidad para utilizar o vender el activo intangible;**
- (d) **la forma en que el activo intangible vaya a generar probables beneficios económicos o potencial de servicio futuros. Entre otras cosas, la entidad puede demostrar la existencia de un mercado para el producto que genere el activo intangible o para el activo intangible en sí o, si va a ser utilizado internamente, la utilidad del mismo para la entidad;**
- (e) **la disponibilidad de los recursos técnicos, financieros o de otro tipo adecuados, para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo intangible; y**
- (f) **su capacidad para medir de forma fiable el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo.**

56. En la fase de desarrollo de un proyecto interno, la entidad puede, en algunos casos, identificar un activo intangible y demostrar que puede generar probables beneficios económicos o potencial de servicio futuros. Esto se debe a que la fase de desarrollo en un proyecto cubre etapas más avanzadas que la fase de investigación.

57. Son ejemplos de actividades de desarrollo:

- (a) el diseño, construcción y prueba de modelos y prototipos de forma previa a la producción o utilización;
- (b) el diseño de herramientas, troqueles, moldes y plantillas que impliquen tecnología nueva;
- (c) el diseño, construcción y operación de una planta piloto u operación que no tenga una escala económicamente viable para la producción comercial o para el uso en la prestación de servicios;
- (d) el diseño, construcción y prueba de una alternativa elegida para materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios nuevos o mejorados; y
- (e) costos de sitios web y costos de desarrollo de aplicaciones informáticas.

58. Para demostrar la forma en que un activo intangible generará probables beneficios económicos o potencial de servicio futuros, una entidad evaluará los beneficios económicos o potencial de servicio futuros que se recibirán del mismo, utilizando los principios de la NICSP 21, *Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo* o de la NICSP 26, *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo*, según proceda. Si el activo generará beneficios económicos o potencial de servicio solo en combinación con otros activos, la entidad aplicará el concepto de unidad generadora de efectivo de la NICSP 26.

59. 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 actuaciones que ponga de manifiesto los recursos técnicos, financieros o de otro tipo necesarios, así como la capacidad de la entidad para proveerse de esos recursos. En ciertos casos, una entidad demostrará la disponibilidad de financiación externa, a través de la obtención de una indicación del prestamista o financiador sobre su voluntad para financiar el plan presentado.

60. A menudo, el sistema de costos de una entidad puede medir de forma fiable los costos que conlleva la generación interna de un activo intangible, como los sueldos y otros desembolsos en los que se incurre para asegurar los logotipos, los derechos de autor o las licencias, o para desarrollar programas informáticos.

61. **No se reconocerán como activos intangibles las marcas, las cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de usuarios de un servicio u otros elementos similares que se hayan generado internamente.**

62. Los desembolsos incurridos para la generación interna de marcas, cabeceras de periódicos, sellos o denominaciones editoriales, listas de usuarios de un servicio y otros elementos similares, no pueden distinguirse del costo de desarrollar las operaciones de la entidad en su conjunto. Por lo tanto, estos elementos no se reconocerán como activos intangibles.

Costo de un activo intangible generado internamente

63. El costo de un activo intangible generado internamente, a efectos del párrafo 31, será la suma de los desembolsos incurridos desde la fecha en que el activo intangible cumple por primera vez las condiciones para su reconocimiento, establecidas en los párrafos 28, 29 y 55. El párrafo 70 prohíbe la capitalización de los desembolsos reconocidos previamente como gastos.

64. El costo de un activo intangible generado internamente comprenderá todos los costos directamente atribuibles necesarios para crear, producir y preparar el activo para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. Son ejemplos de costos directamente atribuibles:

- (a) los costos de materiales y servicios utilizados o consumidos en la generación del activo intangible;
- (b) los costos de los beneficios a los empleados (según se definen en la NICSP 39) derivadas de la generación del activo intangible;
- (c) los honorarios para registrar un derecho legal; y
- (d) la amortización de patentes y licencias que se utilicen para generar el activo intangible.

En la NICSP 5 se establecen los criterios para el reconocimiento de intereses como un componente del costo de un activo apto.

65. Los siguientes conceptos no son componentes del costo de un activo intangible generado internamente:

- (a) los desembolsos administrativos, de venta u otros gastos indirectos de carácter general, a menos que estos desembolsos puedan ser directamente atribuidos a la preparación del activo para su uso;
- (b) las ineficiencias identificadas y los resultados operativos negativos (desahorro) iniciales incurridos antes de que el activo alcance el rendimiento esperado; y
- (c) los desembolsos de formación del personal que ha de trabajar con el activo.

Reconocimiento como gasto

66. **Los desembolsos sobre una partida intangible serán reconocidos como gastos cuando se incurra en ellos, a menos que:**

- (a) **formen parte del costo de un activo intangible que cumpla los criterios de reconocimiento (véanse los párrafos 26 a 65); o**
- (b) **la partida sea adquirida en una adquisición y no pueda ser reconocida como un activo intangible. Cuando éste sea el caso, formará parte del importe reconocido como plusvalía en la fecha de la adquisición (véase la NICSP 40).**

67. En algunos casos, se incurre en desembolsos para suministrar beneficios económicos o potencial de servicio futuros a una entidad, pero no se adquiere, ni se crea ningún activo, ni intangible ni de otro tipo que pueda ser reconocido como tal. En el caso del suministro de bienes, la entidad reconocerá estos desembolsos como un gasto siempre que tenga un derecho a acceder a esos bienes. En el caso de suministro de servicios, la entidad reconocerá el desembolso como un gasto cuando reciba los servicios. Por ejemplo, los desembolsos para investigación se reconocerán como un gasto en el momento en que se incurra en ellos (véase el párrafo 52), excepto en el caso de que se adquieran como parte de una adquisición. Otros ejemplos de desembolsos que se reconocen como gastos son los siguientes:

- (a) desembolsos de establecimiento (esto es, costos de puesta en marcha), a menos que este desembolso forme parte del costo de un elemento de propiedades, planta y equipo, siguiendo lo establecido en la NICSP 17. Los costos de establecimiento pueden consistir en costos de inicio de actividades, tales como costos legales y administrativos incurridos en la creación de una entidad con personalidad jurídica, desembolsos necesarios para abrir una nueva instalación u operación

(costos previos a la apertura), o desembolsos o para comenzar nuevas operaciones o lanzar nuevos productos o procesos (costos previos a la operación);

- (b) desembolsos por actividades formativas;
- (c) desembolsos por publicidad y actividades de promoción (incluyendo los catálogos para pedidos por correo y panfletos informativos); y
- (d) desembolsos por reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de una entidad.

68. Una entidad tiene el derecho a acceder a los bienes cuando los posea. De forma similar, tendrá derecho a acceder a los bienes si éstos han sido construidos por un proveedor de acuerdo con los términos de un contrato de suministro y la entidad puede exigir la entrega de los mismos a cambio de su pago. Los servicios se reciben cuando han sido prestados por un proveedor de acuerdo con un contrato de entrega a la entidad y no cuando la entidad los utiliza para prestar otro servicio, por ejemplo, para ofrecer información sobre un servicio a los usuarios del mismo.

69. El párrafo 66 no impide que la entidad reconozca un pago anticipado como activo cuando el pago por los bienes se haya realizado antes de que la entidad obtenga el derecho a acceder a esos bienes. De forma similar, el párrafo 66 no impide que una entidad reconozca el pago anticipado como un activo, cuando dicho pago por servicios se haya realizado antes de que la entidad reciba esos servicios.

Gastos pasados que no deben reconocerse como un activo

70. **Los desembolsos asociados a un elemento intangible reconocidos inicialmente como un gasto según esta Norma no se reconocerán como parte del costo de un activo intangible en una fecha posterior.**

Medición posterior

71. **Una entidad elegirá como política contable el modelo del costo del párrafo 73 o el modelo de revaluación del párrafo 74. Si un activo intangible se contabiliza según el modelo de revaluación, todos los demás activos pertenecientes a la misma clase también se contabilizarán utilizando el mismo modelo, a menos que no exista un mercado activo para esa clase de activos.**

72. Una clase de activos intangibles es un conjunto de activos de naturaleza y uso similar en las operaciones de la entidad. Los elementos dentro de una misma clase de activos intangibles se revaluarán simultáneamente, para evitar revaluaciones selectivas de activos y que los importes de los activos intangibles en los estados financieros representen una mezcla de costos y valores referidos a fechas diferentes.

Modelo del costo

73. **Con posterioridad a su reconocimiento inicial, un activo intangible se registrará por su costo menos la amortización acumulada y el importe de las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.**

Modelo de revaluación

74. **Con posterioridad al reconocimiento inicial, un activo intangible se contabilizará por su valor revaluado, que es su valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la amortización acumulada, y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor que haya sufrido. Para fijar el importe de las revaluaciones según esta Norma, el valor razonable se determinará por referencia a un mercado activo. Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad para que el importe en libros del activo, en la fecha de presentación, no difiera significativamente de su valor razonable.**

75. El modelo de revaluación no permite:

- (a) la revaluación de los activos intangibles que no hayan sido reconocidos previamente como activos; o
- (b) el reconocimiento inicial de activos intangibles por valores diferentes de su costo.

76. El modelo de revaluación se aplicará después de que un activo haya sido reconocido inicialmente por su costo. No obstante, si sólo se reconoce como activo una parte del costo total del activo intangible por no cumplir éste los criterios de reconocimiento hasta alcanzar una etapa intermedia del proceso de su producción (véase el párrafo 63), el modelo de revaluación se podrá aplicar a la totalidad del activo. El modelo de revaluación puede aplicarse también a un activo intangible que se recibió a través de una transacción sin contraprestación (véanse los párrafos 42 y 43).

77. La existencia de un mercado activo para los activos intangibles es poco común, si bien cabe la posibilidad de que exista. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, puede existir un mercado activo para clases de licencias homogéneas que son transferibles libremente o cuotas de producción que la entidad ha adquirido de otra entidad. Sin embargo, puede no existir un mercado activo para las marcas, cabeceras de periódicos, derechos sobre películas o partituras musicales, patentes o marcas registradas, porque cada uno de estos activos es único. Por otra parte, aunque los activos intangibles sean objeto de compraventa, los contratos se negocian entre compradores y vendedores individuales, y las transacciones son relativamente infrecuentes. Por estas razones, el precio que se paga por un activo puede no suministrar la suficiente evidencia del valor razonable de otro distinto. Además, con mucha frecuencia, los precios no están disponibles para el público.

78. La frecuencia de las revaluaciones depende de la volatilidad de los valores razonables de los activos intangibles que sean objeto de revaluación. Si el valor razonable de un activo revaluado difiere significativamente de su importe en libros, será necesaria una nueva revaluación. Algunos activos intangibles pueden experimentar movimientos significativos y de carácter volátil en su valor razonable, de forma que sea preciso practicar revaluaciones anuales. Estas revaluaciones frecuentes serán innecesarias para activos intangibles con solo movimientos insignificantes en sus valores razonables.

79. Cuando se revalúe un activo intangible, el importe en libros de ese activo se ajustará al importe revaluado. En la fecha de la revaluación, el activo puede ser tratado de una de las siguientes maneras:

- (a) el importe en libros bruto se ajustará de forma que sea congruente con la revaluación del importe en libros del activo. Por ejemplo, el importe en libros bruto puede reexpresarse por referencia a datos de mercado observables o puede reexpresarse de forma proporcional al cambio en el importe en libros. La amortización acumulada en la fecha de la revaluación se ajustará para igualar la diferencia entre el importe en libros bruto y el importe en libros del activo después de tener en cuenta las pérdidas por deterioro del valor acumuladas; o
- (b) la amortización acumulada se elimina contra el importe en libros bruto del activo.

El importe del ajuste de la amortización acumulada forma parte del incremento o disminución del importe en libros que se contabiliza de acuerdo con lo establecido en los párrafos 84 y 85.

80. **Si un activo intangible, dentro de una clase de activos intangibles revaluados, no pudiera ser objeto de revaluación porque no existe un mercado activo para el mismo, el activo se registrará según su costo menos cualquier amortización y pérdidas por deterioro del valor acumuladas.**

81. **Si no pudiera seguir determinándose el valor razonable de un activo intangible revaluado por referencia a un mercado activo, el importe en libros del activo será el importe revaluado en la fecha de la última revaluación por referencia al mercado activo menos cualquier amortización acumulada posterior y cualquier pérdida por deterioro del valor acumulada posterior.**

82. El hecho de que no siga existiendo un mercado activo para un activo intangible revaluado puede indicar que el activo se ha deteriorado, y que necesita ser comprobado de acuerdo con la NICSP 21 o NICSP 26, según proceda.

83. Si en alguna fecha posterior, el valor razonable del activo intangible pudiera determinarse de nuevo por referencia a un mercado activo, se aplicará el modelo de revaluación desde esa misma fecha.

84. Si el importe en libros de un activo intangible se incrementa como consecuencia de una revaluación, dicho aumento se abonará directamente al superávit de revaluación. No obstante, el incremento se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) en la medida en que suponga una reversión de una disminución por revaluación del mismo activo que fue re conocida previamente en el resultado (ahorro o desahorro).
85. Si el importe en libros de un activo intangible se reduce como consecuencia de una revaluación, dicha disminución se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro). Sin embargo, la disminución se reconocerá directamente en activos netos/patrimonio en la medida en que exista saldo acreedor en el superávit de revaluación en relación con ese activo. La disminución reconocida directamente en activos netos/patrimonio reduce el importe acumulado en activos netos/patrimonio bajo la denominación de superávit de revaluación.
86. El superávit de revaluación acumulado incluido en los activos netos/patrimonio puede transferirse directamente al resultado (ahorro o desahorro) acumulado cuando se realice el superávit correspondiente. El importe total de los superávit puede realizarse cuando se produzca la disposición o retiro del activo. No obstante, parte del superávit podría realizarse medida que el activo es utilizado por la entidad; en ese caso, el importe del superávit realizado es la diferencia entre la amortización calculada según el importe en libros revaluado del activo y la amortización que se habría reconocido según su costo histórico. La transferencia del superávit de revaluación al resultado (ahorro o desahorro) acumulado no se hará a través del resultado (ahorro o desahorro).

Vida útil

87. Una entidad evaluará si la vida útil de un activo intangible es finita o indefinida y, si es finita, evaluará la duración de, o el número de unidades productivas u otras similares que constituyan, esa vida útil. La entidad considerará que un activo intangible tiene una vida útil indefinida cuando, sobre la base de un análisis de todos los factores relevantes, no existe un límite previsible para el periodo a lo largo del cual se espera que el activo genere entradas de flujos netos de efectivo, o proporcione potencial de servicio, a la entidad.
88. La contabilización de un activo intangible se basa en su vida útil. Un activo intangible con una vida útil finita se amortiza (véanse los párrafos 96 a 105), mientras que un activo intangible con una vida útil indefinida no se amortiza (véanse los párrafos 106 a 109). Los Ejemplos ilustrativos que acompañan a esta Norma ilustran la determinación de la vida útil para diferentes activos intangibles, y la posterior contabilización de dichos activos sobre la base de las determinaciones de la vida útil.

89. Para determinar la vida útil de un activo intangible, es preciso considerar muchos factores, entre los que figuran:

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

90. El término “indefinido” no significa “infinito”. La vida útil de un activo intangible refleja sólo el nivel de los desembolsos para mantenimiento futuros necesarios para preservar el activo en su nivel normal de rendimiento, evaluado en la fecha en la que se estima la vida útil del activo, así como la capacidad de la entidad y su intención de alcanzar dicho nivel. La conclusión de que la vida útil de un activo intangible es indefinida no debe depender del exceso de los desembolsos futuros planeados sobre los inicialmente requeridos para mantener el activo a ese nivel de rendimiento.

91. Dada la historia actual de cambios rápidos en la tecnología, los programas informáticos y otros muchos activos intangibles son susceptibles de una obsolescencia tecnológica. Por tanto, a menudo se dará el caso de que su vida útil sea corta. Las reducciones futuras esperadas en el precio de venta de un elemento que se produzca utilizando un activo intangible podría indicar la expectativa de obsolescencia tecnológica o comercial del activo, lo cual, a su vez, podría reflejar una reducción de los beneficios económicos o potencial de servicio futuros incorporados al activo.

92. La vida útil de un activo intangible puede ser muy larga, o incluso indefinida. La incertidumbre justifica una estimación prudente de la vida útil del activo intangible, aunque no justifica la elección de un periodo de amortización que sea tan corto que resulte irreal.

93. **La vida útil de un activo intangible que surja de acuerdos vinculantes (incluyendo derechos procedentes de contratos u otros derechos legales) no excederá el periodo del acuerdo vinculante (incluyendo derechos procedentes de contratos u otros derechos legales), pero puede ser inferior dependiendo del periodo a lo largo del cual la entidad espera utilizar el activo. Si los acuerdos vinculantes (incluyendo derechos procedentes de contratos u otros derechos legales) se han fijado durante un plazo limitado que puede ser renovado, la vida útil del activo intangible incluirá el periodo, o periodos de renovación, solo si existe evidencia que apoye la renovación por la entidad sin un costo significativo.**

93A. **La vida útil de:**

- (a) **Una licencia o derecho similar anteriormente concedido por una operación que se combina a otra que se reconoce por la entidad resultante en una fusión; o**
- (b) **un derecho readquirido reconocido como un activo intangible en una adquisición**

es el periodo restante del acuerdo vinculante (incluyendo derechos contractuales u otros de tipo legal) en el que el derecho se concedió y no se incluirá en periodos de renovación.

94. Pueden existir factores económicos, políticos, sociales y legales que influyan en la vida útil de un activo intangible. Los factores económicos, políticos o sociales determinan el periodo a lo largo del cual la entidad recibirá los beneficios económicos o potencial de servicio futuros. Los factores legales pueden restringir el intervalo de tiempo en el que la entidad controla el acceso a estos beneficios económicos o potencial de servicio. La vida útil será el periodo más corto de los determinados por estos factores.

95. La existencia de los siguientes factores, entre otros, indica que una entidad sería capaz de renovar los acuerdos vinculantes (incluyendo derechos procedentes de contratos u otros derechos legales) sin incurrir en un costo significativo:

- (a) existe evidencia, posiblemente basada en la experiencia, de que se renovarán los acuerdos vinculantes (incluyendo derechos procedentes de contratos u otros derechos legales). Si la renovación es contingente porque precisa el consentimiento de un tercero, es necesario contar con la evidencia de que el tercero accederá;

- (b) existe evidencia de que cualquier condición necesaria para obtener la renovación será satisfecha; y
- (c) el costo de renovación para la entidad no es significativo en comparación con los beneficios económicos o potencial de servicio futuros que se espera que obtenga la entidad a causa de la renovación.

Si el costo de la renovación es significativo en comparación con los beneficios económicos o potencial de servicio futuros que espera obtener la entidad de la renovación, los costos de “renovación” representan, en el fondo, el costo de adquisición de un nuevo activo intangible en la fecha de renovación.

Activos intangibles con vida útil finita

Periodo de amortización y método de amortización

96. **El importe depreciable de un activo intangible con una vida útil finita se distribuirá sobre una base sistemática a lo largo de su vida útil. La amortización comenzará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. La amortización cesará en la fecha en que el activo sea dado de baja. El método de amortización utilizado reflejará el patrón con arreglo al cual se espera que sean consumidos, por parte de la entidad, los beneficios económicos o potencial de servicio futuros del activo. Si este patrón no pudiera ser determinado de forma fiable, se adoptará el método lineal de amortización. El cargo por amortización de cada periodo se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo, a menos que otra Norma permita o requiera que dicho importe se incluya en el importe en libros de otro activo.**

97. Pueden utilizarse diferentes métodos para distribuir el importe depreciable de un activo, de forma sistemática, a lo largo de su vida útil. Estos métodos incluyen el método lineal, el de depreciación decreciente y el de las unidades de producción. El método utilizado se seleccionará a partir del patrón esperado de consumo de los beneficios económicos esperados o potencial de servicio futuros incorporados en el activo, y se aplicará de forma congruente de periodo a periodo, a menos que se produzca una variación en los patrones esperados de consumo de dichos beneficios económicos o potencial de servicio futuros.

97A. Existe una presunción refutable de que es inapropiado un método de amortización que se base en los ingresos de actividades ordinarias generados por una actividad que incluya el uso de un activo intangible. Los ingresos de actividades ordinarias generados por una actividad que incluye el uso de un activo intangible habitualmente reflejan factores que no están directamente vinculados con el consumo de los beneficios económicos o potencial de servicio incorporados en el activo intangible. Por ejemplo, los ingresos de

actividades ordinarias se ven afectados por otra información y procesos, actividades de venta y cambios en los volúmenes de ventas y precios. El componente del precio de los ingresos de actividades ordinarias puede verse afectado por la inflación, la cual no tiene relación con la forma en que se consume el activo. Esta presunción puede refutarse solo en las circunstancias limitadas:

- (a) en las que el activo intangible se expresa como una medida de los ingresos de actividades ordinarias, tal como se describe en el párrafo 97C; o
- (b) cuando puede demostrarse que los ingresos de actividades ordinarias y el consumo de beneficios económicos o potencial de servicio del activo intangible están altamente correlacionados.

97B. Al elegir un método de amortización apropiado de acuerdo con el párrafo 97, una entidad podría determinar el factor limitativo predominante que es inherente al activo intangible. Por ejemplo, el contrato que establece los derechos de la entidad sobre el uso de un activo intangible puede especificar el uso por la entidad de dicho activo intangible como un número predeterminado de años (es decir, temporal), como un número de unidades producidas o como un importe total fijo de ingresos de actividades ordinarias generados. La identificación de este factor limitativo predominante puede servir como punto de partida para la identificación de la base apropiada de amortización, pero puede aplicarse otra base si refleja de forma más precisa el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos o potencial de servicio.

97C. En la circunstancia en la cual el factor limitativo predominante que es inherente a un activo intangible sea alcanzar un umbral de ingresos de actividades ordinarias, los ingresos de actividades ordinarias a generar pueden ser una base de amortización apropiada. Por ejemplo, el derecho a operar una autopista de peaje podría basarse en un importe total fijo de ingresos de actividades ordinarias a generar a partir de los peajes acumulados cargados (por ejemplo, un contrato podría permitir operar la autopista de peaje hasta que el importe acumulado de peajes generados alcance 100 millones de u.m.). En el caso de que los ingresos de actividades ordinarias hayan sido establecidos como el factor limitativo predominante en el contrato para el uso del activo intangible, los ingresos de actividades ordinarias que se tienen que generar podrían ser una base apropiada para la amortización del activo intangible, siempre que el contrato especifique un importe total fijo de ingresos de actividades ordinarias a generar sobre el cual se vaya a determinar la amortización.

98. La amortización se reconocerá habitualmente en el resultado (ahorro o desahorro). Sin embargo, en ocasiones los beneficios económicos o potencial de servicio futuros incorporados a un activo se incorporan a la producción

de otros activos. En este caso, el cargo por amortización formará parte del costo del otro activo y se incluirá en su importe en libros. Por ejemplo, la amortización de los activos intangibles utilizados en un proceso de producción se incorporará al importe en libros de los inventarios (véase la NICSP 12).

Valor residual

99. **Se supondrá que el valor residual de un activo intangible es nulo a menos que:**

- (a) **haya un compromiso, por parte de un tercero, de adquirir el activo al final de su vida útil; o**
- (b) **exista un mercado activo para el activo, y:**
 - (i) **pueda determinarse el valor residual con referencia a ese mercado; y**
 - (ii) **sea probable que ese mercado exista al final de la vida útil del activo.**

100. El importe depreciable de un activo con una vida útil finita se determinará después de deducir su valor residual. Un valor residual distinto de cero implica que la entidad espera disponer el activo intangible antes de que termine su vida económica.

101. La estimación del valor residual de un activo se basa en el importe recuperable a través de la disposición, utilizando los precios existentes en la fecha de la estimación para la venta para un activo similar que haya alcanzado el término de su vida útil y haya operado en condiciones similares a aquellas en las que se utilizará el activo. El valor residual se revisará al menos en cada fecha de presentación. Un cambio en el valor residual del activo se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.

102. El valor residual de un activo intangible puede aumentar hasta un importe igual o mayor que el importe en libros del activo. En ese caso, el cargo por amortización del activo será nulo, a menos y hasta que su valor residual disminuya posteriormente hasta un importe inferior al importe en libros del activo.

Revisión del periodo y del método de amortización

103. **El periodo y el método de amortización utilizado para un activo intangible con vida útil finita se revisarán, como mínimo, en cada fecha de presentación. Si la vida útil esperada del activo difiere de las estimaciones anteriores, se cambiará el periodo de amortización en consecuencia. Si se ha experimentado un cambio en el patrón esperado de consumo de beneficios económicos o potencial de servicio futuros**

incorporados en el activo, el método de amortización se modificará para reflejar estos cambios. Estos cambios se contabilizarán como cambios en las estimaciones contables, según lo establecido en la NICSP 3.

104. A lo largo de la vida del activo intangible, puede ponerse de manifiesto que la estimación de su vida útil resulta inadecuada. Por ejemplo, el reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor podría indicar que el periodo de amortización debe modificarse.
105. Con el transcurso del tiempo, el patrón de los beneficios económicos o potencial de servicio futuros esperados a obtener por la entidad, para un determinado activo intangible, puede cambiar. Por ejemplo, puede ponerse de manifiesto que un método de amortización decreciente, resulta más apropiado que un método de amortización lineal. Otro ejemplo se produce cuando se aplaza el uso de los derechos otorgados por una licencia a la espera de actuaciones ligadas a otros componentes del plan estratégico de la entidad. En ese caso, los beneficios económicos o potencial de servicio procedentes del activo pueden no empezar a recibirse hasta períodos posteriores.

Activos intangibles con vida útil indefinida

106. **Un activo intangible con una vida útil indefinida no se amortiza.**
107. Según la NICSP 21 y la NICSP 26, se requiere que una entidad compruebe si un activo intangible con vida útil indefinida, o un activo intangible que todavía no está disponible para su uso, ha experimentado una pérdida por deterioro del valor, comparando el importe de servicio recuperable de dicho activo o su importe recuperable, según corresponda, con su importe en libros:
 - (a) anualmente; y
 - (b) en cualquier momento en el que exista un indicio de que el activo puede haber deteriorado su valor.

Revisión de la vida útil

108. **La vida útil de un activo intangible que no está siendo amortizado se revisará cada periodo sobre el que se informa para determinar si existen hechos y circunstancias que permitan seguir manteniendo una vida útil indefinida para ese activo. Si no existen esas circunstancias, el cambio en la evaluación de la vida útil de indefinida a finita se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NICSP 3.**
109. Según la NICSP 21 o la NICSP 26, según correspondan, reconsiderar la vida útil de un activo intangible como finita, en lugar de como indefinida, es un indicio de que el activo puede haber visto deteriorado su valor. Como consecuencia, la entidad comprobará si el valor del activo se ha deteriorado,

comparando su importe de servicio recuperable o su importe recuperable, determinado de acuerdo con la NICSP 21 o la NICSP 26, según corresponda, con su importe en libros, y reconociendo cualquier exceso del importe en libros sobre el importe de servicio recuperable o el importe recuperable como una pérdida por deterioro del valor.

Recuperabilidad del importe en libros—Pérdidas por deterioro del valor

110. Para determinar si el valor de un activo se ha deteriorado, una entidad aplicará la NICSP 21 o la NICSP 26, según corresponda. En dichas Normas se explica cuándo y cómo una entidad revisará el importe en libros de sus activos, cómo determinará el importe de servicio recuperable o el importe recuperable de un activo, según corresponda, y cuándo reconocerá o revertirá una pérdida por deterioro del valor.

Retiros y disposiciones

111. **Un activo intangible se dará de baja en cuentas:**

- (a) **por su disposición (incluyendo la disposición a través de una transacción sin contraprestación); o**
- (b) **cuando no se espere obtener ningún beneficio económico o potencial de servicio futuro por su uso o disposición.**

112. **La pérdida o ganancia surgida al dar de baja un activo intangible se determinará como la diferencia entre el importe neto que, en su caso, se obtenga por la disposición y el importe en libros del activo. Dicha diferencia se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) cuando se dé de baja el activo (a menos que la NICSP 13 requiera otra cosa, en el caso de una venta con arrendamiento posterior).**

113. La disposición de un activo intangible puede llevarse a cabo de diversas maneras (por ejemplo, mediante una venta, llevando a cabo un contrato de arrendamiento financiero, o a través de una transacción sin contraprestación). Para determinar la fecha de disposición de un activo, una entidad aplicará los criterios establecidos en la *NICSP 9, Ingresos de Transacciones con Contraprestación* para el reconocimiento de ingresos por ventas de bienes. La NICSP 13 se aplicará a las disposiciones por una venta con arrendamiento posterior.

114. Si, de acuerdo con el criterio de reconocimiento del párrafo 28, una entidad reconoce en el importe en libros de un activo el costo derivado de la sustitución de parte del activo intangible, dará de baja el importe en libros de la parte sustituida. Si no fuera practicable para la entidad la determinación del importe en libros de la parte sustituida, podrá utilizar el costo de la sustitución como indicativo de cuál podría ser el costo de la parte sustituida en la fecha en la que fue adquirido o generado internamente.

114A. En el caso de:

- (a) Una licencia o derecho similar anteriormente concedido por una operación que se combina a otra que se reconoce por la entidad resultante en una fusión; o
- (b) un derecho readquirido reconocido como un activo intangible en una adquisición.

Si el derecho se revende (vende) posteriormente a un tercero, el importe en libros relacionado, si lo hubiera, se deberá utilizar para determinar la ganancia o pérdida de la reventa.

115. La contraprestación por cobrar por la disposición de un activo intangible se reconocerá inicialmente por su valor razonable. Si se aplazase el pago a recibir por el activo intangible, la contraprestación recibida se reconocerá inicialmente al precio equivalente de contado. La diferencia entre el importe nominal de la contraprestación y el precio equivalente de contado se reconocerá como un ingreso por intereses, de acuerdo con la NICSP 9, de forma que refleje el rendimiento efectivo derivado de la cuenta por cobrar.

116. La amortización de un activo intangible con una vida útil finita no se interrumpe cuando el activo intangible deja de utilizarse, a menos que el activo haya sido completamente amortizado.

Información a revelar

General

117. **La entidad revelará la siguiente información para cada una de las clases de activos intangibles, distinguiendo entre los que se hayan generado internamente y el resto de activos intangibles:**

- (a) **si las vidas útiles son indefinidas o finitas y, en este caso, las vidas útiles o las tasas de amortización utilizadas;**
- (b) **los métodos de amortización utilizados para los activos intangibles con vidas útiles finitas;**
- (c) **el importe en libros bruto y la amortización acumulada (junto con el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor), tanto al principio como al final de cada periodo;**
- (d) **la partida o partidas del estado de rendimiento financiero en las que esté incluida la amortización de los activos intangibles;**
- (e) **una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo, mostrando:**
 - (i) **los incrementos, con indicación separada de los que procedan de desarrollos internos, aquellos adquiridos por separado y los adquiridos a través de adquisiciones;**

- (ii) **las disposiciones;**
- (iii) **los incrementos o disminuciones, durante el periodo, procedentes de revaluaciones efectuadas según se indica en los párrafos 74, 84 y 85 (si las hubiere);**
- (iv) **las pérdidas por deterioro del valor reconocidas durante el periodo en el resultado (ahorro o desahorro), de acuerdo con lo establecido en la NICSP 21 o en la NICSP 26 (si las hubiere);**
- (v) **las reversiones de pérdidas por deterioro del valor reconocidas durante el periodo en el resultado (ahorro o desahorro), de acuerdo con la NICSP 21 o la NICSP 26 (si las hubiere);**
- (vi) **el importe de la amortización reconocida durante el periodo;**
- (vii) **las diferencias de cambio netas derivadas de la conversión de los estados financieros a la moneda de presentación, y de la conversión de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad; y**
- (viii) **otros cambios en el importe en libros durante el periodo.**

118. Una clase de activos intangibles es un conjunto de activos de naturaleza y uso similar en las operaciones de la entidad. Los siguientes son ejemplos de clases separadas:

- (a) denominaciones comerciales;
- (b) cabeceras de periódicos o revistas y sellos o denominaciones editoriales;
- (c) programas y aplicaciones informáticas;
- (d) licencias;
- (e) derechos de autor, patentes y otras manifestaciones de la propiedad industrial o derechos de explotación;
- (f) recetas, fórmulas, modelos, diseños y prototipos; y
- (g) activos intangibles en proceso.

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

119. Una entidad revelará información sobre los activos intangibles que hayan sufrido pérdidas por deterioro del valor de acuerdo con la NICSP 21 o la NICSP 26, además de la requerida en el párrafo 117(e)(iii) a (v).

120. La NICSP 3 exige que la entidad revele la naturaleza e importe de los cambios en las estimaciones contables que tengan un efecto significativo en el periodo corriente, o que se espera que tengan repercusión significativa en periodos futuros. Estas revelaciones de información pueden surgir por cambios en:

- (a) la evaluación de la vida útil de un activo intangible;
- (b) el método de amortización; o
- (c) los valores residuales.

121. **Una entidad revelará también:**

- (a) **En el caso de un activo intangible evaluado como con vida útil indefinida, el importe en libros de dicho activo y las razones sobre las que se apoya la evaluación de una vida útil indefinida. Al aportar estas razones, la entidad describirá el factor o los factores que han jugado un papel significativo al determinar que el activo tiene una vida útil indefinida.**
- (b) **Una descripción, el importe en libros y el periodo restante de amortización de cualquier activo intangible individual que sea significativo en los estados financieros de la entidad.**
- (c) **Para los activos intangibles adquiridos a través de una transacción sin contraprestación y que se han registrado inicialmente por su valor razonable (véanse los párrafos 42 y 43):**
 - (i) **el valor razonable por el que se han reconocido inicialmente esos activos;**
 - (ii) **su importe en libros; y**
 - (iii) **si la medición posterior al reconocimiento se realiza utilizando el modelo del costo o el modelo de revaluación.**
- (d) **La existencia y el importe en libros de los activos intangibles cuya titularidad tiene alguna restricción, así como el importe en libros de los activos intangibles que sirven como garantías de deudas.**
- (e) **El importe de los compromisos contractuales para la adquisición de activos intangibles.**

122. Cuando una entidad describa el factor, o los factores, que han jugado un papel significativo en la determinación de que el activo intangible tiene una vida útil indefinida, considerará la lista de factores del párrafo 89.

Activos intangibles medidos después del reconocimiento según el modelo de revaluación

123. **En el caso de activos intangibles contabilizados por sus valores revaluados, la entidad revelará la siguiente información:**

- (a) **para cada clase de activos intangibles:**
 - (i) **la fecha efectiva de la revaluación;**
 - (ii) **el importe en libros de los activos intangibles revaluados; y**
 - (iii) **el importe en libros que se habría reconocido si los activos intangibles se hubieran medido posteriormente al reconocimiento utilizando el modelo del costo del párrafo 73;**
- (b) **el importe del superávit de revaluación, tanto al principio como al final del periodo sobre el que se informa, que proceda de los activos intangibles, indicando los cambios habidos durante dicho periodo, así como cualquier restricción para la distribución de su saldo a los propietarios; y**
- (c) **los métodos y suposiciones significativas empleados en la estimación del valor razonable de los activos.**

124. Puede ser necesario proceder a la agregación de las clases de activos intangibles revaluados a efectos de revelar información. No obstante, las citadas clases no se agregarán si esto resultase en la combinación de una clase de activos intangibles que incluya importes medidos tanto según el modelo del costo como según el modelo de revaluación.

Desembolsos por investigación y desarrollo

125. **Una entidad revelará el importe agregado de los desembolsos por investigación y desarrollo reconocidos como gasto durante el periodo.**

126. Los desembolsos por investigación y desarrollo incluyen todos los que sean directamente atribuibles a las actividades de investigación o desarrollo (véanse los párrafos 64 y 65, donde figuran las indicaciones sobre los tipos de desembolsos que se deben incluir para cumplir los requerimientos de información a revelar del párrafo 125).

Otra información

127. Se aconseja, pero no se exige, que las entidades revelen la siguiente información:

- (a) una descripción de los activos intangibles completamente amortizados que se encuentren todavía en uso; y
- (b) una breve descripción de los activos intangibles significativos controlados por la entidad, pero que no se reconocen como activos por no cumplir los criterios de reconocimiento fijados en esta Norma.

Disposiciones transitorias

128. **Una entidad que previamente haya reconocido activos intangibles aplicará esta Norma de forma retroactiva, de acuerdo con lo establecido en la NICSP 3.**

- 129. [Eliminados]
- 130. [Eliminados]
- 131. [Eliminados]
- 131A. El párrafo 79 fue modificado mediante el documento *Mejoras a las NICSP 2014* emitido en enero de 2015. Una entidad aplicará esa modificación a todas las revaluaciones reconocidas en períodos anuales que comiencen a partir de la fecha de aplicación inicial de esa modificación y en el período anual anterior inmediato.

Fecha de vigencia

- 132. Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que cubran períodos que comiencen a partir del 1 de abril de 2011. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase esta Norma para un período que comience antes del 1 de abril de 2011, deberá revelar este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 21 y la NICSP 26.
- 132A. El párrafo 6 fue modificado por la NICSP 32, *Acuerdos de Concesión de Servicios: La Concedente* emitida en octubre de 2011. Una entidad debe aplicar esa modificación para los estados financieros anuales que cubran períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2014. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones a un período que comience antes del 1 de enero de 2014, deberá revelar este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 32, las modificaciones a los párrafos 6 y 42A de la NICSP 5, las modificaciones a los párrafos 25 a 27 y 85B de la NICSP 13, las modificaciones a los párrafos 5, 7 y 107C de la NICSP 17 y las modificaciones a los párrafos 2 y 125A de la NICSP 29.
- 132B. El documento *Mejoras a las NICSP 2014* emitido en enero de 2015, modificó los párrafos 79, 91 y 97 y añadió los párrafos 97A, 97B, 97C y 131A. Una entidad deberá aplicar esas modificaciones de forma prospectiva para los estados financieros anuales que cubran períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2015. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un período que comience antes del 1 de enero de 2015, deberá revelar este hecho.
- 132C. La NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público de Base de Acumulación (o devengo) (NICSP)* emitida en enero de 2015, modificó los párrafos 129, 130, 131 y 133. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran períodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la NICSP 33 para un período que comience antes del 1 de enero de 2017, las modificaciones también se aplicarán para dicho período.

132D. La NICSP 35, *Estados Financieros Consolidados y la NICSP 37, Acuerdos Conjuntos* emitidas en enero de 2015, modificaron el párrafo 6(d). Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NICSP 35 y la NICSP 37.

132E. El documento *Mejoras a las NICSP 2015*, emitido en abril de 2016, modificó los párrafos 3, 96, 116 y 117. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2017, deberá revelar este hecho.

132F. Los párrafos 4 y 5 fueron eliminados por el documento *La aplicabilidad de las NICSP*, emitido en abril de 2016. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2018, deberá revelar este hecho.

132G. El documento *Deterioro del valor de Activos Revaluados* (Modificaciones a la NICSP 21 y NICSP 26) modificó el párrafo 110. Una entidad debe aplicar esa modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase esa modificación para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2018, deberá revelar este hecho.

132H. La NICSP 39, *Beneficios a los Empleados*, emitida en julio de 2016, modificó los párrafos 6, 35 y 64. Una entidad aplicará estas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2018. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2018, deberá revelar este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 39.

132I. La NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*, emitida en enero de 2017, modificó los párrafos 3, 6, 18, 24, 40, 41, 66, 67, y 117 y añadió los párrafos 18A, 26A, 39A a 39E, 93A y 114A. Una entidad aplicará estas modificaciones de forma prospectiva para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Por ello, no se ajustarán los importes reconocidos para los activos intangibles y la plusvalía en combinaciones del sector público anteriores. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2019, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 40.

132J. El párrafo 109 fue modificado mediante el Mejoras a las NICSP 2018 emitida en octubre de 2018. Una entidad aplicará esta modificación para

los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 2019. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase esta Norma para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2019, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo *Deterioro del Valor de Activos Revaluados* (Modificaciones a la NICSP 21, *Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo* y la NICSP 26, *Deterioro de Activos Generadores de Efectivo*).

133. Cuando una entidad adopte las NICSP de base contable de acumulación (o devengo) tal como se definen en la NICSP 33, *Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público (NICSP)* para propósitos de información financiera con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplicará a los estados financieros anuales de la entidad que cubran periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción de las NICSP.

Guía de aplicación

Este apéndice es una parte integrante de la NICSP 31.

Costos de sitios web

GA1. Una entidad puede incurrir en desembolsos internos para el desarrollo y operación de su sitio web, ya sea para el acceso interno o externo. Un sitio web diseñado para el acceso externo puede ser usado para varios propósitos, tales como diseminar información, crear conciencia de servicios, solicitar comentarios a proyectos de ley, la promoción y el anuncio de los servicios y productos de la entidad, el suministro de servicios electrónicos y la venta de servicios y productos. Un sitio web diseñado para el acceso interno puede ser usado para almacenar información sobre las políticas de la entidad, y los detalles de los usuarios de un servicio, así como para la búsqueda de información relevante.

GA2. Las fases para el desarrollo de un sitio web pueden describirse como sigue:

- (a) planificación – incluye estudios de viabilidad, definición de objetivos y especificaciones, evaluación de alternativas y selección de preferencias;
- (b) desarrollo de la aplicación y la infraestructura – incluye la obtención de un nombre de dominio, adquisición y desarrollo del equipo informático y aplicaciones informáticas operativas, instalación de las aplicaciones desarrolladas y la realización de pruebas de fiabilidad;
- (c) desarrollo del diseño gráfico – incluye el diseño de la apariencia de las páginas web; y
- (d) desarrollo del contenido – incluye la creación, compra, preparación y carga de la información, de carácter gráfico o de texto, en el sitio web antes de completar el desarrollo del mismo. Esta información puede, o bien ser almacenada en bases de datos independientes que se integran en (o puede accederse a ellas desde) el sitio web, o bien ser codificada directamente en las páginas web.

GA3. Una vez que el desarrollo del sitio web se ha completado, comienza la fase de operación. Durante esta fase, una entidad mantiene y mejora las aplicaciones, la infraestructura, el diseño gráfico y el contenido del sitio web.

GA4. Al contabilizar los desembolsos internos para desarrollar y operar un sitio web propiedad de una entidad para su acceso interno o externo, los problemas que se plantean son:

- (a) si el sitio web es un activo intangible generado internamente que está sujeto a los requerimientos de esta Norma; y
- (b) cuál es el tratamiento contable adecuado de esos desembolsos.

GA5. Esta Guía de aplicación no es de aplicación a los desembolsos para la adquisición, desarrollo y operación del equipo informático (por ejemplo, servidores web, servidores de plataforma, servidores de producción y conexiones a Internet) de un sitio web. Tales desembolsos se contabilizarán según la NICSP 17. Además, cuando una entidad incurra en desembolsos para obtener el servicio de alojamiento de Internet del sitio web de la entidad, el desembolso se reconocerá como gasto cuando se reciban los servicios.

GA6. La NICSP 31 no es de aplicación a los activos intangibles mantenidos por una entidad para su venta en el curso ordinario de las operaciones (véase la NICSP 11 y la NICSP 12) ni a los arrendamientos que están dentro del alcance de la NICSP 13. Consecuentemente, esta Guía de aplicación no se aplica a los desembolsos para desarrollar u operar un sitio web (o los programas informáticos de un sitio web) destinado a ser vendido a otra entidad. Cuando un sitio web sea arrendado a través de un arrendamiento operativo, el arrendador aplicará esta Guía de aplicación. Cuando un sitio web sea arrendado a través de un arrendamiento financiero, el arrendatario aplicará esta Guía de aplicación después del reconocimiento inicial del activo arrendado.

GA7. El sitio web propiedad de una entidad que surge de actividades de desarrollo y está disponible para acceso interno o externo es un activo intangible generado internamente que está sujeto a los requerimientos de esta Norma

GA8. Un sitio web que surge de actividades de desarrollado será reconocido como un activo intangible sí, y solo si, además de cumplirse los requerimientos generales descritos en el párrafo 28 de esta Norma para el reconocimiento y medición inicial, una entidad es capaz de satisfacer los requerimientos contenidas en el párrafo 55 de esta Norma. En particular, una entidad puede ser capaz de satisfacer el requerimiento de demostrar la manera en que el sitio web generará probables beneficios económicos o potencial de servicio futuros de acuerdo con el párrafo 55(d) de esta Norma si, por ejemplo, el sitio web es capaz de generar ingresos, entre los que se incluyen ingresos directos procedentes de la generación de pedidos o prestación de servicios utilizando el sitio web, en lugar de hacerlo en una ubicación física con funcionarios. Una entidad no será capaz de demostrar la generación de probables beneficios económicos o potencial de servicio futuros en el caso de que el sitio web se haya desarrollado solo, o fundamentalmente, para promocionar y anunciar sus propios servicios y productos y, consecuentemente, todos los desembolsos realizados para el desarrollo de dicho sitio web se reconocerán como un gasto cuando se incurra en ellos.

GA9. Cualquier desembolso interno para desarrollar y operar el sitio web propio de una entidad, se contabilizará de acuerdo con esta Norma. Se evaluará tanto la naturaleza de cada una de las actividades por las que se incurre el desembolso (por ejemplo, adiestramiento de los empleados y mantenimiento del sitio web) como la fase de desarrollo o posdesarrollo en que se encuentre el sitio web, con el fin de determinar el tratamiento contable adecuado (en la

tabla incluida al final de los Ejemplos ilustrativos se proporcionan guías adicionales). Por ejemplo:

- (a) la fase de planificación es de naturaleza similar a la fase de investigación, según se contempla en los párrafos 52 a 54 de esta Norma. Los desembolsos incurridos en esta fase se reconocerán como gastos cuando se incurra en ellos;
- (b) la fase de desarrollo de la infraestructura y de la aplicación, la fase de diseño gráfico y la fase de desarrollo del contenido, en la medida que tal contenido sea desarrollado para propósitos distintos de la promoción y el anuncio de los servicios y productos propios de la entidad, son de naturaleza similar a la fase de desarrollo, según se contempla en los párrafos 55 a 62 de esta Norma. Los desembolsos incurridos en estas fases serán incluidos en el costo del sitio web que se reconoce como un activo intangible, de acuerdo con el párrafo GA8, cuando el desembolso pueda ser directamente atribuido y sea necesario para crear, producir o preparar el sitio web para que sea capaz de operar de la forma prevista por la gerencia. Por ejemplo, los desembolsos para comprar o crear contenidos (distintos de los contenidos que anuncian y promocionan los productos o servicios de la propia entidad) específicamente para el sitio web, o los desembolsos para permitir el uso del contenido del sitio web (por ejemplo, una cantidad por adquirir una licencia para reproducir), se incluirán en el costo de desarrollo cuando se cumpla esta condición. Sin embargo, de acuerdo con el párrafo 83 de esta Norma, los desembolsos asociados a un elemento intangible que inicialmente fue reconocido como gasto en los estados financieros anteriores no se reconocerán como parte del costo de un activo intangible en una fecha posterior (por ejemplo, si los costos de un derecho de autor han sido completamente amortizados y el contenido es suministrado posteriormente a través del sitio web);
- (c) los desembolsos realizados en la fase de desarrollo del contenido, en la medida que tal contenido sea desarrollado para anunciar y promocionar los servicios y productos de la propia entidad (por ejemplo, fotografías digitales de productos), se reconocerán como gastos cuando se incurra en ellos, de acuerdo con el párrafo 67(c) de esta Norma. Por ejemplo, al contabilizar los desembolsos realizados por servicios profesionales para tomar fotografías digitales de los productos de una entidad y para mejorar su exhibición, los desembolsos se reconocerán como gastos a medida que se van recibiendo los servicios profesionales, no cuando las fotografías digitales se exhiban en el sitio web; y
- (d) la fase de operación comienza una vez que el desarrollo del sitio web está completo. Los desembolsos incurridos en esta fase se reconocerán como un gasto cuando se incurra en ellos, a menos que cumplan los criterios del párrafo 28 de esta Norma.

- GA10. Un sitio web que se reconozca como un activo intangible según el párrafo GA8 de esta Guía de aplicación, se medirá, después de su reconocimiento inicial, aplicando los requerimientos de los párrafos 71 a 86 de esta Norma. La mejor estimación de la vida útil de un sitio web debe ser corta, como se describe en el párrafo 91.
- GA11. La guía de los párrafos GA1 a GA10 no es aplicable específicamente a los costos de desarrollo de programas informáticos. Sin embargo, una entidad puede aplicar los principios de estos párrafos.

Apéndice B

Modificaciones a otras NICSP

[Eliminados]

Fundamentos de las conclusiones

Estos Fundamentos de las conclusiones acompañan a la NICSP 31, pero no son parte de la misma.

Antecedentes

FC1. El Programa de Convergencia con las NIIF del IPSASB es un elemento importante del programa de trabajo del IPSASB. La política del IPSASB es la convergencia de las NICSP de base de acumulación (o devengo) con las NIIF emitidas por el IASB cuando sea apropiado para las entidades del sector público.

FC2. Las NICSP de base de acumulación (o devengo) que han convergido con las NIIF mantienen los requerimientos, estructura y texto de las NIIF, a menos que haya una razón específica del sector público que justifique una desviación. La desviación de la NIIF equivalente ocurrirá cuando los requerimientos o terminología de la NIIF no sean apropiados para el sector público, o cuando sea necesaria la introducción de comentarios adicionales o ejemplos para ilustrar ciertos requerimientos en el contexto del sector público. Las diferencias entre las NICSP y sus equivalentes NIIF se identifican en *Comparación con la NIIF* incluida en cada NICSP. La Comparación con la NIC 38 se refiere a la versión de 31 de diciembre de 2008 de la NIC 38.

Alcance

FC3. El Consejo consideró si los poderes y derechos conferidos por la legislación, una constitución o por medios equivalentes deben incluirse dentro del alcance de la Norma. El Consejo no se ha formado una opinión sobre este asunto y, por lo tanto, estos poderes y derechos se excluyen del alcance de esta Norma. El Consejo está desarrollando en la actualidad un Marco Conceptual y reconsiderará, en caso necesario, la aplicabilidad de esta Norma a los poderes y derechos conferidos por la legislación, una constitución o por medios equivalentes.

FC4. La NIC 38 contiene requerimientos y guías sobre la plusvalía y los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios. Al emitir la NICSP 31, el IPSASB consideró si la plusvalía y los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios debían incluirse dentro del alcance de esta Norma. El IPSASB todavía no había emitido una NICSP que tratase las combinaciones de negocios y consideró probable que cuando tengan lugar combinaciones de entidades públicas surgirán ciertas cuestiones específicas del sector público. El IPSASB concluyó en ese momento que la plusvalía y los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios no deben incluirse dentro del alcance de esta Norma. De acuerdo con la jerarquía establecida en la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, se remite a los usuarios a los requerimientos de la normativa internacional o nacional de contabilidad aplicable que se ocupa

de la plusvalía y de los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios.

BC4A. Posteriormente, el IPSASB emitió la NICSP 40, *Combinaciones del Sector Público*. La NICSP 40 especifica la contabilización de las combinaciones del sector público, incluyendo el reconocimiento y medición inicial de los activos intangibles. La NICSP 40 no especifica la medición y información a revelar posterior de los activos intangibles reconocidos como parte de una combinación del sector público. Por consiguiente, el IPSASB reconsideró si la plusvalía y los activos intangibles adquiridos en una combinación del sector público debían incluirse dentro del alcance de esta Norma. El IPSASB estuvo de acuerdo en que estos debían incluirse en el alcance de esta Norma como resultado de que emitiera la NICSP 40 y modificó la Norma en consecuencia.

FC5. La NIC 38 contiene los requerimientos sobre los intercambios de activos cuando la transacción de intercambio carezca de carácter comercial. El IPSASB consideró si estas guías son necesarias y concluyó que no eran necesarias ya que este tema está tratado en la NICSP 23.

FC6. El IASB ha emitido una Interpretación de la NIC 38 que trata la contabilidad de costos de sitios web. El IPSASB considera que las guías contenidas en la SIC 32 son aplicables el sector público. Por consiguiente, la NICSP 31 incluye como guía de aplicación las definiciones y las guías contenidas en la SIC 32. Esta guía de aplicación forma parte de la NICSP 31. El apéndice de la SIC 32 donde se ilustran los principios contables aplicables y cómo están relacionados con la NICSP 31 está incluido en los ejemplos ilustrativos.

FC7. Esta Norma no trata los planes de derechos de emisiones. El IPSASB destacó que, los planes de derechos de emisiones que ha establecido un gobierno son un tipo de poderes y derechos conferidos por la legislación, una constitución o por medios equivalentes, los cuales están excluidos del alcance de esta Norma (véase párrafo FC3). Un gobierno puede adquirir permisos según planes de derechos de emisiones. Actualmente, algunos organismos emisores de normas internacionales y nacionales están estudiando el tratamiento de estos permisos y no se ha llegado a un consenso sobre el tratamiento contable adecuado. El IPSASB reconsiderará, en caso necesario, la aplicabilidad de esta Norma a los planes de derechos de emisiones.

Activos intangibles adquiridos a través de una transacción sin contraprestación

FC8. La NICSP 23 establece el reconocimiento inicial, la medición inicial y la información a revelar de los activos y obligaciones que surgen de transacciones sin contraprestación. Esta Norma aborda la situación en que un activo intangible es adquirido a través de una transacción sin contraprestación. El IPSASB acordó que, para los activos intangibles surgidos de estas transacciones, una entidad aplicará los requerimientos de la NICSP 23 conjuntamente con esta Norma para la medición inicial del activo

intangible y, en consecuencia, considerará los costos directamente atribuibles especificados en esta Norma.

Modelo de revaluación

FC9. El modelo de revaluación propuesto en la NICSP 31 es similar al de la NIC 38, que requiere que las revaluaciones se contabilicen activo por activo. La NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo* requiere que las revaluaciones se contabilicen para cada clase de activos en lugar de hacerlo para cada activo individual. El IPSASB contempló este enfoque para los activos intangibles, pero concluyó que no era necesario porque los activos intangibles difieren de las propiedades, planta y equipo en que es menos probable que sean homogéneos. Uno de los principales tipos de activos intangibles de las entidades públicas son los programas informáticos desarrollados internamente, sobre los que se dispone de información detallada para cada activo individual. En consecuencia, el IPSASB concluyó que era adecuado requerir que los activos intangibles revaluados se contabilizasen activo por activo.

Revisión de la NICSP 31 como resultado de los documentos *Mejoras a las NIIF y Modificaciones de Alcance Limitado* emitidos por el IASB en diciembre de 2013 y mayo de 2014

FC10. El IPSASB examinó las revisiones de la NIC 38 incluidas en los documentos *Mejoras a las NIIF y Aclaración de los Métodos Aceptables de Depreciación y Amortización* emitidos por el IASB en diciembre de 2013 y mayo de 2014, y por lo general coincidió en que no había razón específica para que el sector público no adoptara las modificaciones.

Revisión de la NICSP 31 como resultado de la Parte II del documento del IASB *Mejoras a las NIIF 2015: cuestiones planteadas por los agentes interesados*

FC11. Los agentes Interesados indicaron que las NICSP hacen mención a los activos no corrientes mantenidos para la venta y grupos en disposición de forma incongruente. El IPSASB concluyó que la NIIF 5, *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas*, solo puede ser apropiada para el sector público en determinadas circunstancias, por las siguientes razones:

- (a) Las ventas de activos en el sector público pueden no estar completadas dentro de un año debido a los niveles de aprobación requeridos. Esto plantea cuestiones sobre la relevancia y congruencia de la información proporcionada de acuerdo con la NIIF 5. En concreto, el IPSASB destaca que, según la NIIF 5, los activos no corrientes mantenidos para la venta no se deprecian. Al IPSASB le preocupa que no depreciar activos durante un periodo amplio pueda ser inapropiado.
- (b) Muchos activos en el sector público se disponen mediante una transferencia o distribución sin contraprestación o por una

contraprestación simbólica. Puesto que la NIIF 5 trata las ventas a valor razonable, los requerimientos de medición e información a revelar pueden no proporcionar información relevante para estas transferencias. Sin embargo, el IPSASB reconoce que los requerimientos de medición e información a revelar en la NIIF 5 pueden ser apropiados cuando se prevea que las ventas tendrán lugar a valor razonable.

- (c) Muchas operaciones discontinuadas en el sector público son operaciones en las que anteriormente se proporcionaban servicios a coste cero o simbólico. Puesto que la NIIF 5 trata las operaciones discontinuadas que eran unidades generadoras de efectivo o un grupo de unidades generadoras de efectivo antes de su disposición o clasificación como mantenidas para la venta, los requerimientos de información a revelar pueden no proporcionar información relevante para las operaciones discontinuadas del sector público. Sin embargo, el IPSASB reconoce que los requerimientos de información a revelar en la NIIF 5 pueden ser apropiados en los casos en que las operaciones discontinuadas fueran anteriormente unidades generadoras de efectivo o uno o más grupos de unidades generadoras de efectivo.

Puesto que el IPSASB había concluido que la NIIF 5 solo sería apropiada en el sector público en circunstancias limitadas, el IPSASB acordó eliminar las referencias en las IPSAS a normas contables nacionales o internacionales que tratan activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas. Al IPSASB le preocupaba que mantener esta referencia pudiera dar lugar a que las entidades siguieran los requerimientos de la NIIF 5 en circunstancias en las que no fuera apropiado. El IPSASB indicó que la NICSP 3 contiene guías para seleccionar políticas contables para las transacciones que no se tratan específicamente en las NICSP. Estas guías permitirían que las entidades adopten una política contable que sea congruente con la NIIF 5 en los casos en que la entidad lo considere apropiado.

Revisión de la NICSP 31 como resultado de *La Aplicabilidad de las NICSP*, del IPSASB emitida en 2016

FC12. El IPSASB emitió *La aplicabilidad de las NICSP* en abril de 2016. Este pronunciamiento modifica las referencias en todas las NICSP de la forma siguiente:

- (a) elimina los párrafos estándar sobre la aplicabilidad de las NICSP a “entidades del sector público distintas de las EP” de la sección de alcance de cada Norma;
- (b) sustituye el término “EP” por el término “entidades comerciales del sector público”, cuando procede; y
- (c) modifica el párrafo 10 del *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* proporcionando una descripción

positiva de las entidades del sector público para las que se han diseñado las NICSP.

Las razones de estos cambios se establecen en los Fundamentos de las conclusiones de la NICSP 1.

Revisión de la NICSP 31 como resultado de *Mejoras a las NICSP, 2018*

FC13. El párrafo 109 requiere que una entidad compruebe si un activo intangible ha experimentado una pérdida por deterioro del valor cuando se evalúa de nuevo su vida útil. Cuando se emitió esta norma, tal comprobación se requería solo para los activos intangibles medidos según el modelo de costo. Despues de la publicación de *Deterioro del Valor de Activos Revaluados* (Modificaciones a la NICSP 21, *Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo*, y la NICSP 26, *Deterioro de Activos Generadores de Efectivo*) en julio de 2016, esta comprobación se requiere para todos los activos intangibles y el párrafo 109 se ha modificado en consecuencia.

EJEMPLOS ILUSTRATIVOS

ÍNDICE

| | Párrafo |
|--|-----------|
| Reconocimiento y medición de activos intangibles generados internamente | |
| Activos intangibles | EI1-EI5 |
| Ejemplo de aplicación del párrafo 63 de esta Norma | EI1-EI4 |
| Ejemplo de aplicación de los párrafos 55 a 65 de esta Norma | EI5 |
| Evaluación de la vida útil de activos intangibles | EI6-EI21 |
| Patente adquirida con vida útil finita | EI8- EI9 |
| Patente adquirida con vida útil indefinida | EI10-EI11 |
| Adquisición de un derecho de autor al que le restan 50 años de vida legal | EI12-EI13 |
| Licencia de radiodifusión adquirida que expira dentro de cinco años—Parte A | EI14-EI15 |
| Licencia de radiodifusión adquirida que expira dentro de cinco años—Parte B | EI16-EI17 |
| Derecho adquirido para operar una ruta de transporte público entre dos ciudades que expira dentro de tres años..... | EI18-EI19 |
| Adquisición de una lista de propietarios de inmuebles | EI20-EI21 |
| Ejemplos ilustrativos de la Guía de aplicación | EI22 |

Ejemplos Ilustrativos

Estos ejemplos acompañan a la NICSP 31, pero no son parte de la misma.

Reconocimiento y medición de activos intangibles generados internamente

Ejemplo de aplicación del párrafo 63 de esta Norma

EI1. Una entidad desarrolló un nuevo sistema para programar casos judiciales de manera más eficaz, lo que aumentará la prestación del servicio. Durante el ejercicio contable que termina el 31 de marzo de 20X8, los desembolsos realizados para el desarrollo del sistema fueron de 1.000 u.m.¹ de los que 900 u.m. fueron incurridos antes del 1 de marzo de 20X8 y 100 u.m. fueron incurridos entre el 1 de marzo y el 31 de marzo de 20X8. La entidad es capaz de demostrar que, a 1 de marzo de 20X8, el nuevo sistema cumplía los criterios para su reconocimiento como activo intangible. Se estima que el importe de servicio recuperable del sistema es de 500 u.m. (incluyendo los desembolsos futuros de efectivo para completar su desarrollo antes de poder ser utilizado).

EI2. Al final del ejercicio contable, se reconoce el sistema desarrollado como un activo intangible por un costo de 100 u.m. (desembolsos incurridos desde el momento en que se cumplieron los criterios para el reconocimiento, esto es, desde el 1 de marzo de 20X8). Los desembolsos, por importe de 900 u.m., en los que se incurrió antes del 1 de marzo de 20X8, se reconocen como gastos, puesto que los criterios de reconocimiento no se cumplieron hasta esa fecha. Estos importes no formarán parte del costo del sistema reconocido en el estado de situación financiera.

EI3. Durante el ejercicio contable que finaliza el 31 de marzo de 20X9, los desembolsos realizados son de 2.000 u.m. Al final de este ejercicio contable, se estima que el importe de servicio recuperable del sistema asciende a 1.900 u.m. (incluyendo los desembolsos futuros de efectivo para completar el sistema antes de poder ser utilizado).

EI4. A 31 de marzo de 20X9, el costo del sistema desarrollado es de 2.100 u.m. (100 u.m. de desembolsos reconocidos a final de 20X8 más 2.000 u.m. de desembolsos reconocidos en el ejercicio 20X9). La entidad reconoce una pérdida por deterioro del valor, por importe de 200 u.m., para ajustar el importe en libros del sistema desarrollado antes del deterioro de su valor (que era 2.100 u.m.), hasta alcanzar su importe de servicio recuperable (que es 1.900 u.m.). Esta pérdida por deterioro del valor podrá revertir, en un periodo posterior, siempre que se cumplan los requerimientos para su reversión, según se establecen en la NICSP 21.

¹ En esta Norma, los importes monetarios se denominan “unidades monetarias” (u.m.).

Ejemplo de aplicación de los párrafos 55 a 65 de esta Norma

EI5. Una entidad está desarrollando un sistema que produce informes estadísticos para su uso interno y para la venta a terceros. El sistema es técnicamente viable, la entidad es consciente de que hay demanda para este tipo de informes y de que terceras personas están dispuestas a pagar por el producto y, por lo tanto, generará beneficios económicos futuros probables. Los desembolsos atribuibles al desarrollo de este sistema pueden identificarse y medirse con fiabilidad.

Evaluación de la vida útil de activos intangibles

EI6. La siguiente guía proporciona ejemplos sobre la forma de determinar la vida útil de un activo intangible, de acuerdo con lo establecido en esta Norma.

EI7. Cada uno de los ejemplos que siguen describe un activo intangible adquirido, los hechos y las circunstancias que rodean la determinación de su vida útil, y el tratamiento contable posterior basado en tal determinación.

Patente adquirida con vida útil finita

EI8. La entidad A adquiere a la entidad B una patente sobre una fórmula para una vacuna, para asegurarse la capacidad de ofrecer vacunaciones gratuitas a sus partes constituyentes. Se espera que la vacuna, que se encuentra protegida por la patente, genere potencial de servicio durante al menos 15 años. La entidad A tiene un compromiso, por parte la entidad C, de comprar la patente dentro de cinco años por el 60 por ciento del valor razonable que la misma tenía cuando fue adquirida, y la entidad A tiene la intención de vender la patente en cinco años.

EI9. La patente se amortizaría a lo largo de los cinco años de vida útil para la entidad A, con un valor residual igual al 60 por ciento del valor razonable que la patente tenía cuando fue adquirida. La patente también se revisaría por deterioro del valor, de acuerdo con la NICSP 21.

Patente adquirida con vida útil indefinida

EI10. La entidad A adquiere a la entidad B un activo, la patente sobre una fórmula para una vacuna, para asegurarse la capacidad de ofrecer vacunaciones gratuitas a sus partes constituyentes. Se espera que la fórmula tenga que ser ligeramente modificada cada 10 años para mantener su eficacia. Existe evidencia para apoyar la renovación constante de la patente. Un contrato con la entidad B estipula que la entidad B mantendrá la eficacia de la fórmula continuamente, y la evidencia apoya su capacidad para ello. Se espera que los costos para renovar la patente y mantener la eficacia de la fórmula sean insignificantes y se pagarán a la entidad B cuando se realicen las mejoras.

EI11. El análisis de los estudios del ciclo de vida del producto, así como de las tendencias demográficas y del entorno, pone de manifiesto que la patente

proporcionará potencial de servicio a la entidad A permitiendo realizar su programa de vacunaciones durante un periodo de tiempo indefinido. Por consiguiente, la patente debería tratarse como si tuviera una vida útil indefinida. Por lo tanto, la patente no se amortizaría a menos que se determine que su vida útil es finita. Se comprobará el deterioro de valor de la patente de acuerdo con la NICSP 21.

Adquisición de un derecho de autor al que le restan 50 años de vida legal

EI12. La entidad A adquiere un derecho de autor de la entidad B que le permite reproducir y vender el material sobre el que posee este derecho de autor sobre la base de la recuperación del costo para su jurisdicción. Un análisis de los hábitos de los integrantes de la jurisdicción y de otras tendencias proporciona evidencia de que el material sobre el que se posee el derecho de autor solo generará flujos de efectivo netos durante los próximos 30 años.

EI13. El derecho de autor se amortizaría en los 30 años en que se estima su vida útil. También debería revisarse el deterioro del valor del derecho de autor de acuerdo con la NICSP 21.

Licencia de radiodifusión adquirida que expira dentro de cinco años—Parte A

EI14. La entidad A adquiere una licencia de radiodifusión de la entidad B. La entidad A tiene la intención de proporcionar servicios gratuitos de radiodifusión en la comunidad. La licencia de radiodifusión es renovable cada 10 años, siempre que la entidad A proporcione al menos un nivel medio de servicio a los usuarios de este servicio y cumpla con los requerimientos legales que le son aplicables. La licencia puede ser renovada indefinidamente a un costo muy bajo y ha sido renovada en dos ocasiones anteriores a la adquisición más reciente. La entidad A tiene la intención de renovar la licencia indefinidamente y existe evidencia de su capacidad para hacerlo. Históricamente, no ha existido ninguna objeción de peso para la renovación de la licencia. No se espera reemplazar la tecnología usada para las emisiones por ninguna otra en un futuro previsible. Por tanto, se espera que la licencia contribuya a la capacidad de la entidad A para proporcionar indefinidamente servicios de radiodifusión gratuitos.

EI15. La entidad B no reconocerá como un activo intangible su facultad para conceder licencias de radiodifusión. La entidad A tratará la licencia de radiodifusión como si tuviese una vida útil indefinida, ya que se espera que contribuya a la capacidad de la entidad para proporcionar servicios de radiodifusión gratuitos de forma indefinida. Por lo tanto, la licencia no se amortizará hasta que se determine que su vida útil es finita. Se comprobará el deterioro de valor de la licencia de acuerdo con la NICSP21.

Licencia de radiodifusión adquirida que expira dentro de cinco años—Parte B

EI16. La autoridad que emite las licencias decide posteriormente no proceder a la renovación de las licencias de radiodifusión, puesto que pretende subastarlas.

En el momento en que se produce la decisión por parte de la autoridad competente, la licencia de radiodifusión de la entidad A expirará en un plazo de tres años. La entidad A espera que la licencia continuará proporcionando potencial de servicio hasta que la licencia haya expirado.

EI17. Dado que la licencia de radiodifusión ya no puede ser renovada, su vida útil ya no puede considerarse indefinida. Por lo tanto, la entidad A amortizará la licencia adquirida durante los tres años restantes de vida útil, e inmediatamente comprobará el deterioro del valor de acuerdo con la NICSP 21.

Derecho adquirido para operar una ruta de transporte público entre dos ciudades que expira dentro de tres años

EI18. La entidad A adquiere de la entidad B el derecho a operar una ruta de transporte público entre dos ciudades, que le generará ingresos. La ruta de transporte público puede ser renovada cada cinco años, y la entidad A pretende cumplir con las normas y regulaciones aplicables para lograr la renovación. Las renovaciones de la ruta de transporte público se conceden de forma rutinaria por un costo muy bajo, e históricamente, cuando la entidad que posee los derechos sobre la ruta ha cumplido con las normas y regulaciones aplicables, se han obtenido las renovaciones. La entidad A espera proporcionar servicios de transporte sobre esa ruta indefinidamente. El análisis de la demanda y de los flujos de efectivo corroboran esas suposiciones.

EI19. Puesto que los hechos y circunstancias respaldan que la ruta de transporte público proporcionará flujos de efectivo a la entidad A por un periodo de tiempo indefinido, el activo intangible relacionado con esta ruta se tratará como si tuviera una vida útil indefinida. Por lo tanto, el activo intangible no se amortizará hasta que se determine que su vida útil es finita. Se comprobará el deterioro del valor conforme a la NICSP 26 anualmente, así como cuando exista algún indicio de que pueda estar deteriorado.

Adquisición de una lista de propietarios de inmuebles

EI20. Una autoridad local (entidad A) adquiere una lista de propietarios de inmuebles de otra entidad pública que es la responsable del registro de las escrituras de bienes inmuebles (entidad B). La entidad B está en otro nivel de gobierno y no forma parte de la entidad que informa de la entidad A. La entidad A pretende utilizar la lista para generar ingresos por impuestos y espera obtener beneficios por el uso de la información contenida en ella² durante un año como mínimo y tres años como máximo.

² Aunque la autoridad local tenga la intención de añadir en el futuro nuevos propietarios y otra información a la base de datos, los beneficios esperados de la base de datos adquirida se refieren solo a los propietarios incluidos en la base de datos en la fecha en que fue adquirida. Las incorporaciones posteriores se considerarían activos intangibles generados internamente y se contabilizarían de acuerdo con esta Norma.

EI21. La lista de propietarios podría amortizarse de acuerdo con la mejor estimación de su vida útil hecha por la entidad A, esto es, 18 meses. Aunque la entidad B pueda tener la intención de añadir en el futuro nombres de propietarios y otra información a la lista, los beneficios esperados para la entidad A de la lista adquirida están relacionados solo con los propietarios de esa lista en la fecha de su adquisición por la entidad A. También debería revisarse el deterioro del valor de la lista de propietarios de acuerdo con la NICSP 21 mediante evaluación anual, así como cada vez que exista algún indicio de que pueda estar deteriorada.

Ejemplos ilustrativos de la Guía de aplicación

EI22. El objetivo de la tabla es ilustrar ejemplos de desembolsos que tienen lugar en cada una de las fases descritas en los párrafos GA2 y GA3, así como ilustrar la aplicación de los párrafos GA4 a GA11, para ayudar a clarificar su significado. No se pretende incluir una relación detallada de desembolsos en los que podría incurrirse.

| FASE/NATURALEZA DEL DESEMBOLSO | TRATAMIENTO CONTABLE |
|--|--|
| Planificación | |
| <ul style="list-style-type: none"> estudios de viabilidad; definición de las especificaciones de equipo y programas informáticos; evaluación de productos y proveedores alternativos; y selección de preferencias. | Reconocer como un gasto cuando se incurre en ellos de acuerdo con lo establecido en el párrafo 52 de esta Norma. |
| Desarrollo de la infraestructura y de la aplicación | |
| <ul style="list-style-type: none"> compra o desarrollo de equipo informático. Obtención de un nombre de dominio; desarrollo de programas informáticos de operación (por ejemplo, sistema operativo y programas del servidor); desarrollo del código para la aplicación; instalación de aplicaciones desarrolladas en el servidor web; y pruebas de fiabilidad. | <p>Se aplican los requerimientos de la NICSP 17.</p> <p>Reconocer como gastos cuando se incurra en ellos, a menos que los desembolsos puedan ser directamente atribuidos a la preparación del sitio web para operar en la forma prevista por la gerencia y el sitio web satisfaga los criterios de reconocimiento de los párrafos 28 y 55⁴ de esta Norma.</p> |
| Desarrollo de diseño gráfico | |
| <ul style="list-style-type: none"> Diseño de la apariencia (por ejemplo, el formato y el color) de las páginas web. | de esta Norma. Reconocer como gastos cuando se incurra en ellos, a menos que los desembolsos puedan ser directamente atribuidos a la preparación del sitio web para operar en la forma prevista por la gerencia y el sitio web satisfaga los criterios de reconocimiento de los párrafos 28 y 55 ⁵ de esta Norma. |
| Desarrollo del contenido | |
| <ul style="list-style-type: none"> creación, compra, preparación (por ejemplo, creación de enlaces y etiquetas identificativas), y carga de información, ya sea textual o gráfica, | Reconocer como gastos cuando se incurran, según el párrafo 67(c) de esta Norma, en la medida que el contenido se desarrolle con el fin de |

⁴ Todos los desembolsos para el desarrollo de un sitio web realizados exclusivamente o básicamente para la promoción, publicidad, o proporcionar información al público en general acerca de los productos y servicios propios de la entidad, se reconocerán como gastos cuando se incurra en ellos de acuerdo con el párrafo 66 de esta Norma.

⁵ Véase la nota al pie 4.

| FASE/NATURALEZA DEL DESEMBOLSO | TRATAMIENTO CONTABLE |
|---|---|
| <p>en el sitio web antes de completar el desarrollo del mismo. Ejemplos de contenido incluyen información acerca de la entidad, servicios o productos, y tópicos para el acceso de suscriptores.</p> | <p>anunciar y promocionar los servicios y productos propios de la entidad (por ejemplo, fotografías digitales de productos). En cualquier otro caso, reconocer como gastos cuando se incurra en ellos, a menos que los desembolsos puedan ser directamente atribuidos a la preparación del sitio web para operar en la forma prevista por la gerencia y el sitio web satisfaga los criterios de reconocimiento de los párrafos 28 y 55⁶ de esta Norma.</p> |
| Operación | |
| <ul style="list-style-type: none"> ● actualización del diseño y revisión del contenido; ● incorporación de nuevas funciones, características y contenido; ● registro del sitio web en los motores de búsqueda; ● realización de copias de seguridad; ● revisión de seguridad de acceso; y ● analizar el uso del sitio web. | <p>Se evalúa si cumple la definición de activo intangible y los criterios de reconocimiento establecidos en el párrafo 28 de esta Norma en cuyo caso el desembolso se reconoce en el importe en libros del activo sitio web.</p> |
| Otros | |
| <ul style="list-style-type: none"> ● desembolsos relacionados con la venta, administración y otros gastos indirectos de carácter general, a menos que puedan ser directamente atribuidos a la preparación del sitio web para operar en la forma prevista por la gerencia; ● identificación clara de las ineficiencias y resultados operativos negativos (desahorro) iniciales incurridos antes de que el sitio web alcance su rendimiento previsto (por ejemplo, una falsa prueba de arranque); y ● entrenamiento de los empleados para operar el sitio web. | <p>Reconocer como un gasto cuando se incurre en ellos de acuerdo con lo establecido en los párrafos 63 a 69 de esta Norma.</p> |

⁶ Véase la nota al pie 4.

Comparación con la NIC 38

La NICSP 31, *Activos Intangibles* ha sido básicamente elaborada a partir de la NIC 38, *Activos Intangibles* (a 31 de diciembre de 2008). Las principales diferencias entre la NICSP 31 y la NIC 38 son las siguientes:

- La NICSP 31 incluye en su alcance la exclusión de los poderes y derechos conferidos por la legislación, una constitución o por medios equivalentes.
- La NICSP 31 incorpora las guías contenidas en la Interpretación (SIC) 32 del Comité de Interpretaciones, *Activos Intangibles—Costos de Sitios Web* como Guía de aplicación para ilustrar los principios de contabilidad relevantes.
- La NICSP 31 ni requiere ni prohíbe el reconocimiento de activos del patrimonio histórico-artístico y/o cultural. Se requiere que una entidad que reconozca activos intangibles del patrimonio histórico-artístico y/o cultural cumpla con los requerimientos de información a revelar de esta Norma con respecto a dichos activos intangibles del patrimonio histórico-artístico y/o cultural y puede cumplir, pero no está obligada, con otros requerimientos de esta Norma en relación con dichos activos. La NIC 38 no tiene una guía similar.
- La NIC 38 contiene guías sobre los activos intangibles adquiridos mediante una subvención del gobierno. El párrafo 31 de la NICSP 31 modifica estas guías para hacer referencia a los activos intangibles adquiridos mediante una transacción sin contraprestación. La NICSP 31 establece que cuando un activo intangible es adquirido mediante una transacción sin contraprestación, su costo es su valor razonable en la fecha de su adquisición.
- La NIC 38 proporciona guías sobre los intercambios de activos cuando un intercambio carezca de carácter comercial. La NICSP 31 no incluye estas guías.
- Se han modificado los ejemplos incluidos en la NIC 38 para tratar mejor las circunstancias del sector público.
- La NICSP 31 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 38. Los ejemplos más significativos son los términos “ingreso (de actividades ordinarias)”, “estado de rendimiento financiero”, “resultado (ahorro o desahorro)”, “beneficios económicos o potencial de servicio futuros”, “resultados (ahorro o desahorro) acumulados”, “operativo/operación”, “derechos de acuerdos vinculantes (incluyendo derechos procedentes de contratos u otros derechos legales)” y “activos netos/patrimonio” utilizados en la NICSP 31. Los términos equivalentes en la NIC 38 son “ingreso”, “estado de resultado integral”, “resultado del periodo”, “beneficios económicos futuros”, “ganancias acumuladas”, “negocio”, “derechos contractuales u otros derechos legales” y “patrimonio”.