

Norma Internacional de Contabilidad 38

Activos Intangibles

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 las entidades reconozcan un activo intangible si, y sólo si, se cumplen ciertos criterios. La Norma también especifica cómo determinar el importe en libros de los activos intangibles, y exige revelar información específica sobre estos activos.

Alcance

- 2 Esta Norma se aplicará al contabilizar los activos intangibles,^{E1} excepto en los siguientes casos:
- (a) activos intangibles que estén tratados en otras Normas;
 - (b) activos financieros, [Referencia: párrafo 11 (definición de activo financiero), NIC 32] tal como se define en la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*;
 - (c) el reconocimiento y medición de activos para exploración y evaluación (véase la NIIF 6 *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales*); y
 - (d) desembolsos relacionados con el desarrollo y extracción de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.

E1 [IFRIC® Update—junio de 2019, Decisión de Agenda, «Tenencia de Criptomonedas»

El Comité analizó la forma que se aplican las Normas NIIF a la tenencia de criptomonedas.

El Comité destacó que existe un rango de criptoactivos. A efectos de su análisis, el Comité consideró un subconjunto de criptoactivos con todas las características siguientes a las que esta decisión de agenda hace referencia como una «criptomoneda»:

- a. Una moneda digital o virtual registrada en un mayor distribuido que utiliza criptografía para su seguridad.
- b. No está emitida por una autoridad jurisdiccional u otra parte.
- c. No da lugar a un contrato entre el tenedor y un tercero.

Naturaleza de una criptomoneda

El párrafo 8 de la NIC 38 *Activos Intangibles* define un activo intangible como “un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física”.

El párrafo 12 de la NIC 38 señala que un activo es identificable si es separable o surge de derechos legales o contractuales. Un activo es separable si «es susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, transferido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con el contrato, activo identificable o pasivo con los que guarde relación».

El párrafo 16 de la NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera* señala que «la característica esencial de una partida no monetaria es la ausencia de un derecho a recibir (o una obligación de entregar) una cantidad fija o determinable de unidades monetarias.»

El Comité observó que la tenencia de criptomonedas cumple la definición de un activo intangible de la NIC 38 sobre la base de que (a) puede ser separado del tenedor y vendido o transferido de forma individual; y (b) no otorga al tenedor un derecho a recibir un número fijo o determinable de unidades monetarias.

¿Qué Norma NIIF se aplica a la tenencia de criptomonedas?

El Comité concluyó que la NIC 2 *Inventarios* “se aplica a las criptomonedas cuando se mantienen para la venta en el curso ordinario del negocio. Si la NIC 2 no es aplicable, una entidad aplicará la NIC 38 a la tenencia de criptomonedas. Para llegar a su conclusión, el Comité consideró los siguientes aspectos.

Activo intangible

La NIC 38 se aplica a la contabilización de todos los activos intangibles excepto a:

- a. los que estén dentro del alcance de otra Norma;
- b. los activos financieros definidos en la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*;
- c. el reconocimiento y medición de activos para exploración y evaluación; y
- d. los desembolsos relacionados con el desarrollo y extracción de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.

Por consiguiente, el Comité consideró si la tenencia de una criptomoneda cumple la definición de un activo financiero de la NIC 32 o está dentro de otra Norma.

Activo financiero

El párrafo 11 de la NIC 32 define un activo financiero. En resumen, un activo financiero es cualquier activo que es: (a) efectivo; (b) un instrumento de patrimonio de otra entidad; (c) un derecho contractual a recibir efectivo u otro activo financiero de otra entidad; (d) un derecho contractual a intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad bajo condiciones concretas; o (e) un contrato concreto que será o podrá ser liquidado utilizando instrumentos de patrimonio propio de la entidad.

El Comité concluyó que la tenencia de criptomonedas no es un activo financiero. Esto es porque una criptomoneda no es efectivo (véase más adelante). Ni es un instrumento de patrimonio de otra entidad. No otorga un derecho contractual al tenedor y no es un contrato que se liquidará o podrá liquidarse en instrumentos de patrimonio propio del tenedor.

Efectivo

El párrafo GA3 de la NIC 32 señala que "la moneda (efectivo) es un activo financiero porque representa un medio de pago y, por ello, es la base sobre la que se miden y reconocen todas las transacciones en los estados financieros. Un depósito de efectivo en un banco o entidad financiera similar es un activo financiero porque representa, para el depositante, un derecho contractual para obtener efectivo de la entidad o para girar un cheque u otro instrumento similar contra el saldo del mismo, a favor de un acreedor, en pago de un pasivo financiero".

El Comité observó que la descripción de efectivo del párrafo GA3 de la NIC 32 supone que se espera que el efectivo se use como un medio de intercambio (es decir, usado en el intercambio de bienes o servicios) y como la unidad monetaria para fijar el precio de bienes o servicios en tal medida que sería la base sobre la que se miden y reconocen todas las transacciones en los estados financieros.

Algunas criptomonedas pueden usarse en el intercambio de bienes o servicios concretos. Sin embargo, el Comité destacó que no conoce ninguna criptomoneda que se use como un medio de intercambio y como unidad monetaria para fijar el precio de bienes o servicios en tal medida que sea la base sobre la que se miden y reconocen todas las transacciones en los estados financieros. Por consiguiente, el Comité concluyó que la tenencia de criptomonedas no es efectivo porque las criptomonedas no tienen actualmente las características del efectivo.

Inventarios

La NIC 2 se aplica a los inventarios de activos intangibles. El párrafo 6 de esa Norma define inventarios como activos:

- a. poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación;
- b. en proceso de producción con vistas a esa venta; o
- c. en forma de materiales o suministros que serán consumidos en el proceso de producción o en la prestación de servicios.

El Comité observó que una entidad puede mantener criptomonedas para la venta en el curso ordinario del negocio. En esa circunstancia, la tenencia de criptomonedas es inventario para la entidad y, en consecuencia, se aplicará la NIC 2 a esa tenencia.

El Comité también observó que una entidad puede actuar como intermediaria que comercia con criptomonedas. En esa circunstancia, la entidad considerará los requerimientos del párrafo 3(b) de la NIC 2 para los intermediarios que comercian con materias primas cotizadas que miden sus inventarios a valor razonable menos costos de venta. El párrafo 5 de la NIC 2 señala que los intermediarios son aquellos que compran o venden materias primas cotizadas por cuenta propia, o bien por cuenta de terceros. Los inventarios a que se ha hecho referencia en el apartado (b) del párrafo 3 se adquieren, principalmente, con el propósito de venderlos en un futuro próximo, y generar ganancias procedentes de las fluctuaciones en el precio, o de un margen de

comercialización.

Información a revelar

Además de la información a revelar distinta de la requerida por las Normas NIIF, se requiere que una entidad revele cualquier información adicional que sea relevante para la comprensión de sus estados financieros (párrafo 112 de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*). En concreto, el Comité destacó los requerimientos siguientes de información a revelar en el contexto de las tenencias de criptomonedas:

- a. Una entidad proporcionará la información a revelar requerida por (i) los párrafos 36 a 39 de la NIC 2 para criptomonedas mantenidas para la venta en el curso ordinario del negocio; y (ii) por los párrafos 118 a 128 de la NIC 38 para las tenencias de criptomonedas a las que se aplica la NIC 38.
- b. Si una entidad mide las tenencias de criptomonedas a valor razonable, los párrafos 91 a 99 de la NIIF 13 *Mediciones del Valor Razonable* especifican los requerimientos de información a revelar aplicables.
- c. Al aplicar el párrafo 122 de la NIC 1, una entidad revelará los juicios que su gerencia ha realizado con respecto a su contabilización de las tenencias de criptomonedas si forman parte de los juicios que tuvieron el efecto más significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros.
- d. El párrafo 21 de la NIC 10 *Hechos Ocurridos después del Periodo sobre el que se Informa* requiere que una entidad revele los detalles de los sucesos materiales o que tienen importancia relativa que no requieren ajuste, incluyendo información sobre la naturaleza del suceso y una estimación de su efecto financiero (o una declaración de que esta estimación no puede realizarse). Por ejemplo, una entidad que mantiene criptomonedas consideraría si los cambios en el valor razonable de dichas tenencias de criptomonedas después del periodo sobre el que se informa son de tal trascendencia que no revelar esa información podría influir en las decisiones económicas que realizan los usuarios de los estados financieros basadas en éstos.]

- 3 En el caso de que otra Norma se ocupe de la contabilización de una clase específica de activo intangible, la entidad aplicará esa Norma en lugar de la presente. Por ejemplo, esta Norma no es aplicable a:
 - (a) activos intangibles mantenidos por la entidad para su venta en el curso ordinario de sus actividades (véase la NIC 2 *Inventarios*).
 - (b) activos por impuestos diferidos (véase la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*).
 - (c) arrendamientos [Referencia: Apéndice A (definición de arrendamiento), NIIF 16] de activos intangibles contabilizados de acuerdo con la NIIF 16 *Arrendamientos*. [Referencia: párrafo 4, NIIF 16]
 - (d) activos que surjan por beneficios a los empleados (véase la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*);
 - (e) activos financieros [Referencia: párrafo 11 (definición de activo financiero), NIC 32] tal como se define en la NIC 32. El reconocimiento y la medición de algunos activos financieros están cubiertos por la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*, en la NIC 27 *Estados Financieros Separados*, y en la NIC 28 *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*.
 - (f) plusvalía adquirida en una combinación de negocios (véase la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*).
 - (g) contratos dentro del alcance de la NIIF 17 *Contratos de Seguro* y los activos por los flujos de efectivo por la adquisición de seguros tal como se definen en la NIIF 17.
 - (h) activos intangibles no corrientes (o incluidos en un grupo de activos para su disposición clasificados como mantenidos para la venta) [Referencia: párrafos 6 a 14, NIIF 5] de acuerdo con la NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenidos Para la Venta y Operaciones Discontinuas*.
 - (i) activos que surgen de contratos con clientes que se reconocen de acuerdo con la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*.
- 4 Algunos activos intangibles pueden estar contenidos en, o contener, 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. Al determinar si un activo que incluye elementos tangibles e intangibles se tratará según la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*, o como un activo intangible según la presente Norma, la entidad realizará el oportuno juicio para evaluar cuál de los dos elementos tiene un peso más significativo. Por ejemplo, los programas informáticos para un ordenador que no pueda funcionar sin un programa específico son una parte integrante del equipo, y serán tratados como elementos de las propiedades, planta y equipo. Lo mismo se aplica al sistema operativo de un

ordenador. Cuando los programas informáticos no constituyan parte integrante del equipo, serán tratados como activos intangibles.

- 5 Esta Norma es de aplicación, entre otros elementos, a los desembolsos por gastos de publicidad, formación del personal, comienzo de la actividad o de la entidad y a los correspondientes a las actividades de investigación y desarrollo.^{E2} Las actividades de investigación [Referencia: párrafo 56] y desarrollo [Referencia: párrafo 59] 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), la sustancia material del elemento es de importancia secundaria con respecto a su componente intangible, que viene constituido por el conocimiento incorporado al activo en cuestión.

E2 [IFRIC® Update, marzo de 2020, Decisión de Agenda, «NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes—Costos de Formación para Cumplir un Contrato»

El Comité recibió una solicitud sobre los costos de formación incurridos para cumplir un contrato con un cliente. En la estructura de hechos descrita en la solicitud:

a. Una entidad suscribe un contrato con un cliente que está dentro del alcance de la NIIF 15. El contrato es para el suministro de servicios externalizados.

b. Para poder proporcionar los servicios al cliente, la entidad incurre en costos de formación de sus empleados para que conozcan el equipo y los procesos del cliente. Los costos de formación son como los que describe el párrafo 15 de la NIC 38 *Activos Intangibles*—la entidad tiene control insuficiente sobre los beneficios económicos futuros esperados que surgen de la formación para cumplir la definición de un activo intangible porque los empleados pueden abandonar el empleo en la entidad. Al aplicar la NIIF 15, la entidad no identifica las actividades de formación como una obligación de desempeño.

c. El contrato permite a la entidad cargar al cliente los costos de formación i) de los empleados de la entidad al comienzo del contrato, y ii) de los nuevos empleados que la entidad contrate como resultado de cualquier ampliación de las operaciones del cliente.

La solicitud preguntaba si la entidad reconoce los costos de formación como un activo o un gasto cuando se incurra en ellos.

¿Qué Norma NIIF se aplica a los costos de formación?

El párrafo 95 de la NIIF 15 requiere que una entidad reconozca un activo por los costos en que se incurra para cumplir un contrato con un cliente si los costos no están dentro del alcance de otra Norma de la NIIF, y sólo si esos costos cumplen los tres criterios especificados en el párrafo 95. Por consiguiente, antes de evaluar los criterios del párrafo 95, la entidad considerará en primer lugar si los costos de formación incurridos para cumplir el contrato están dentro del alcance de otra Norma NIIF.

Los párrafos 2 a 7 de la NIC 38 describen el alcance de esa norma—el párrafo 5 incluye explícitamente los desembolsos por formación dentro del alcance de la NIC 38, estableciendo que la NIC 38 "se aplica, entre otras cosas, a los desembolsos de publicidad, formación, puesta en marcha y actividades de investigación y desarrollo". Por consiguiente, el Comité concluyó que, en los hechos descritos en la solicitud, la entidad aplicará la NIC 38 para la contabilización de los costos de formación en que se incurra para cumplir el contrato con el cliente.

Aplicación de la NIC 38

El párrafo 69(b) de la NIC 38 incluye desembolsos por actividades de formación como un ejemplo de desembolsos en los que se incurra "para proporciona beneficios económicos futuros a una entidad, pero no se adquiere o crea un activo intangible u otro activo que pueda reconocerse". Por consiguiente, el párrafo 69 señala que este desembolso por actividades de formación se reconoce como gasto cuando se incurra en él. El párrafo 15 de la NIC 38 explica que "una entidad tendrá un control insuficiente sobre los beneficios futuros esperados que pueda producir un equipo de empleados con mayor especialización y formación como para poder considerar que los importes dedicados a la formación cumplen la definición de activo intangible".

Además al explicar los requerimientos de la NIIF 15 con respecto a los costos para cumplir un contrato, el párrafo FC307 de la NIIF 15 señala que "si las otras Normas prohíben el reconocimiento de un activo que surja de un costo concreto, entonces, un activo no puede reconocerse según la NIIF 15".

Por consiguiente, el Comité concluyó que, en los hechos descritos en la solicitud, la entidad reconoce los costos de formación para cumplir el contrato con el cliente como un gasto cuando se incurra en ellos. El Comité destacó que la capacidad de entidad de cargar al cliente los costos de formación no afectan esa conclusión.

El Comité concluyó que los principios y requerimientos de la NIIF 15 y la NIC 38 proporcionan una

base adecuada para que una entidad determine su contabilización de los costos de formación incurridos para cumplir un contrato con un cliente. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir el tema a su agenda de emisión de normas.]

- 6 Los derechos mantenidos por un arrendatario [Referencia: Apéndice A (definición de arrendatario), NIIF 16] por acuerdos de concesión o licencia, para elementos tales como películas, grabaciones en vídeo, obras de teatro, manuscritos, patentes y derechos de autor, dentro del alcance de la presente Norma y que están excluidos del alcance de la NIIF 16 [Referencia: párrafo 3(e), NIIF 16].
- 7 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 que correspondan al inicio de la actividad), en las industrias extractivas o en las entidades aseguradoras.

Definiciones

- 8 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.

Un *activo* es un recurso:

- (a) controlado [Referencia: párrafos 13 a 16] por la entidad como resultado de sucesos pasados; y
- (b) del que la entidad espera obtener beneficios económicos [Referencia: párrafo 17] en el futuro.¹

Importe en libros es el importe por el que un activo se reconoce en el estado de situación financiera, después de deducir la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro acumuladas que se refieran al mismo.

Costo es el importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o el valor razonable de la contraprestación entregada para adquirir un activo en el momento de su adquisición o construcción, o, cuando sea aplicable, el importe atribuido a ese activo cuando sea inicialmente reconocido de acuerdo con los requerimientos específicos de otras NIIF, como por ejemplo la NIIF 2 *Pagos Basados en Acciones*.

Importe depreciable es el costo de un activo, u otro importe que lo haya sustituido, menos su valor residual.

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

Valor específico para una entidad es el valor presente de los flujos de efectivo que la entidad espera obtener del uso continuado de un activo y de su disposición al término de su vida útil, o bien de los desembolsos que espera realizar para cancelar un pasivo.

Valor razonable es el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes de mercado en la fecha de la medición. (Véase la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*).

Una *pérdida por deterioro* es el exceso del importe en libros de un activo sobre su importe recuperable.

Un *activo intangible* es un activo identificable [Referencia: párrafos 11 y 12] de carácter no monetario [Referencia: párrafos 13 a 17] y sin apariencia física.^{E3}

[Referencia: párrafos FC4 y FC5, Fundamentos de las Conclusiones]

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

¹ La definición de un activo en esta Norma no se revisó tras la revisión de la definición de un activo en el *Marco Conceptual para la Información Financiera* emitido en 2018.

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

Valor residual de un activo intangible es el importe estimado que la entidad podría obtener de un activo por su disposición, después de haber deducido los costos estimados para su disposición, si el activo tuviera ya la edad y condición esperadas al término de su vida útil.

Vida útil es:

- (a) el periodo durante el cual se espera que la entidad utilice el activo; o
- (b) el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de una entidad.

E3 [IFRIC® Update, julio de 2009, Decisión de Agenda, «NIC 38 Activos Intangibles—Costos de cumplimiento de la REAPQ»

El CINIIF recibió una solicitud de añadir un elemento a su agenda para proporcionar guías sobre el tratamiento de los costos incurridos para cumplir con los requerimientos de la Regulación Europea sobre el Registro, Evaluación Autorización y Restricción de Productos Químicos (REAPQ). La Regulación entró en vigor parcialmente el 1 de junio de 2007 y las empresas han empezado a contabilizar los primeros costos de cumplimiento.

En sus reuniones de marzo y mayo de 2009, el CINIIF consideró la información detallada de los antecedentes, un análisis de la cuestión, la práctica actual y una evaluación del tema con respecto a los criterios de su agenda. El CINIIF destacó que la NIC 38 incluye las definiciones y criterios de reconocimiento para activos intangibles que proporcionan guías para permitir que las entidades contabilicen los costos de cumplimiento con la regulación REAPQ.

El CINIIF concluyó que cualquier guía que pudiera desarrollarse más allá de la ya existente sería en calidad de guía de implementación en lugar de como una interpretación. Por esta razón, el Comité decidió no añadir esta cuestión a su agenda.]

Activos intangibles

- 9 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, los conocimientos comerciales o marcas (incluyendo denominaciones comerciales y derechos editoriales). Otros ejemplos comunes de partidas que están comprendidas en esta amplia denominación son los programas informáticos, las patentes, los derechos de autor, las películas, las listas de clientes, los derechos por servicios hipotecarios, las licencias de pesca, las cuotas de importación, las franquicias, las relaciones comerciales con clientes o proveedores, la lealtad de los clientes, las cuotas de mercado y los derechos de comercialización.
- 10 No todos los activos descritos en el párrafo 9 cumplen la definición de activo intangible, [Referencia: párrafo 8 (definición de activo intangible)] esto es, identificabilidad, [Referencia: párrafos 11 y 12] control [Referencia: párrafos 13 a 16] sobre el recurso en cuestión y existencia de beneficios económicos futuros. [Referencia: párrafo 17] Si un elemento incluido en el alcance de esta Norma no cumpliera 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 combinación de negocios, formará parte de la plusvalía reconocida en la fecha de adquisición (véase el párrafo 68).

Identificabilidad

[Referencia: párrafos FC6 a FC10, Fundamentos de las Conclusiones]

- 11 La definición de un activo intangible requiere que éste sea identificable para poderlo distinguir de la plusvalía. La plusvalía reconocida en una combinación de negocios es un activo que representa los beneficios económicos futuros que surgen de otros activos adquiridos en una combinación de negocios que no están identificados individualmente y 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.

- 12 Un activo es identificable si:

- (a) es separable, es decir, es susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, transferido, 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 la intención de llevar a cabo la separación; o

- (b) surge de derechos contractuales o de otros derechos de tipo legal, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.

[Referencia: párrafos B32 a B34, NIIF 3]

Control

- 13 Una entidad controlará un determinado activo siempre que tenga el poder de obtener los beneficios económicos futuros [Referencia: párrafo 17] que procedan de los recursos que subyacen en el mismo, y además pueda restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios.^{E4, E5} La capacidad que la entidad tiene para controlar los beneficios económicos futuros de un activo intangible tiene su justificación, normalmente, 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 de alguna otra manera.

E4 [IFRIC® Update, marzo de 2019, Decisión de Agenda, «NIC 38 Activos Intangibles—Derecho del Cliente a Recibir Acceso a Software del Suministrador Alojado en la Nube»

El Comité recibió una solicitud sobre la forma en que un cliente contabiliza un acuerdo de informática en la nube de "Software como un Servicio" en el cual el cliente contrata el pago de una cuota a cambio del derecho a recibir acceso a programas de aplicaciones informáticas del suministrador por un periodo especificado. El software del suministrador se ejecuta en la infraestructura de la nube gestionada y controlada por el suministrador. El cliente accede al software cuando lo necesita a través de internet o de una línea especializada. El contrato no transfiere al cliente ningún derecho sobre los activos tangibles.

¿Recibe el cliente un activo de software en la fecha de comienzo del contrato o un servicio a lo largo de la duración del contrato?

El Comité destacó que un cliente recibe un activo de software en la fecha de comienzo del contrato si (a) el contrato contiene un arrendamiento de software, o (b) el cliente obtiene de alguna forma el control del software en la fecha de comienzo del contrato.

Un arrendamiento de software

La NIIF 16 *Arrendamientos* define un arrendamiento como "un contrato o parte de un contrato, que transmite el derecho a usar un activo (el activo subyacente) por un periodo de tiempo a cambio de una contraprestación". El párrafo 9 y B9 de la NIIF 16 explican que un contrato transmite el derecho a usar un activo, si, a lo largo del periodo de uso, el cliente tiene:

- a. el derecho a obtener sustancialmente todos los beneficios económicos procedentes del uso del activo (un activo identificado); y
- b. el derecho a decidir el uso de ese activo.

Los párrafos B9 a B31 de la NIIF 16 proporcionan guías de aplicación de la definición de un arrendamiento. Entre otros requerimientos, esa guía de aplicación específica que un cliente generalmente tiene el derecho a decidir el uso de un activo, teniendo los derechos de toma de decisiones para cambiar cómo y con qué objetivo se utiliza el activo a lo largo del periodo de uso. Por consiguiente, en un contrato que contiene un arrendamiento el suministrador ha cedido esos derechos de toma de decisiones y los ha transferido al cliente en la fecha de comienzo del arrendamiento.

El Comité observó que un derecho a recibir acceso futuro al software del suministrador que se ejecuta en la infraestructura de la nube del suministrador no otorga, en sí mismo, al cliente ningún derecho de toma de decisiones sobre cómo y con qué objetivo se utiliza el software—el suministrador tendría esos derechos mediante, por ejemplo, la decisión de cómo y cuándo actualizar o reconfigurar el software, o decidir sobre qué hardware (o infraestructura) se ejecutará el software. Por consiguiente, si un contrato transfiere al cliente solo el derecho a recibir acceso a programas de aplicaciones informáticas del suministrador a lo largo del periodo contratado, el contrato no contiene un arrendamiento de software.

Un activo intangible de software

La NIC 38 define un activo intangible como "un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física". La NIC 38 destaca que un activo es un recurso controlado por la entidad y el párrafo 13 especifica que una entidad controla un activo intangible si tiene el poder de obtener los

beneficios futuros que proceden de los recursos que subyacen en el mismo, y de restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios.

El Comité observó que, si un contrato transfiere al cliente solo el derecho a recibir acceso a programas de aplicaciones informáticas del suministrador a lo largo del periodo contratado, el cliente no recibe un activo intangible de software en la fecha de comienzo del contrato. Un derecho a recibir acceso futuro al software del suministrador no otorga al cliente, en la fecha de comienzo del contrato, el poder de obtener los beneficios futuros que proceden de los recursos que subyacen en el mismo, y de restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios.

Por consiguiente, el Comité concluyó que un contrato que transmite al cliente solo el derecho a recibir acceso en el futuro a los programas de aplicaciones informáticas del suministrador es un contrato de servicios. El cliente recibe el servicio—el acceso al software—a lo largo de la duración del contrato. Si el cliente paga al suministrador antes de recibir el servicio, ese anticipo otorga al cliente un derecho al servicio futuro y es un activo para el cliente.

El Comité concluyó que los requerimientos de las Normas NIIF proporcionan una base adecuada para que una entidad contabilice las cuotas pagadas o pagaderas por recibir acceso a los programas de aplicaciones informáticas del suministrador en acuerdos de Software como un Servicio. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir esta cuestión a su agenda de emisión de normas.]

E5 [IFRIC® *Update*, marzo de 2021, Decisión de Agenda, «NIC 38 *Activos Intangibles*,—Costos de configuración o personalización en un Acuerdo de Informática en la Nube»

El Comité recibió una solicitud sobre cómo contabilizaría un cliente los costos de configuración o personalización de las aplicaciones informáticas de un proveedor en un acuerdo de Software como un Servicio (ScuS). En la estructura de hechos descrita en la solicitud:

- a. Un cliente realiza un acuerdo de ScuS con un proveedor. El contrato otorga al cliente el derecho a recibir acceso a las aplicaciones informáticas del proveedor durante la vigencia del contrato. Ese derecho a recibir el acceso no proporciona al cliente un activo de aplicaciones informáticas y, por tanto, el acceso a éstas es un servicio que el cliente recibe durante la vigencia del contrato.
- b. El cliente incurre en los costos de configuración o personalización de las aplicaciones informáticas del proveedor a las que tiene acceso. La solicitud describe la configuración y la personalización de la siguiente manera:
 - i. La configuración implica el ajuste de varias "banderas" o "interruptores" dentro de las aplicaciones informáticas, o la definición de valores o parámetros, para configurar el código existente de las aplicaciones informáticas para que funcionen de una manera específica.
 - ii. La personalización implica modificar el código de las aplicaciones informáticas o escribir un código adicional. La personalización suele modificar o crear funcionalidades adicionales dentro del software.
- c. El cliente no recibe ningún otro bien o servicio.

Al analizar la solicitud, el Comité consideró:

- a. Si, aplicando la NIC 38, el cliente reconoce un activo intangible en relación con la configuración o personalización de las aplicaciones informáticas (Pregunta I).
- b. Si no se reconoce un activo intangible, cómo contabiliza el cliente los costos de configuración o personalización (Pregunta II).

¿Reconoce el cliente un activo intangible en relación con la configuración o personalización de las aplicaciones informáticas (Pregunta I)?

Aplicando el párrafo 18 de la NIC 38, la entidad reconocerá un elemento como activo intangible cuando demuestre que el elemento cumple tanto la definición de activo intangible como los criterios de reconocimiento de los párrafos 21 a 23 de la NIC 38. La NIC 38 define un activo intangible como "un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física". La NIC 38 destaca que un activo es un recurso controlado por una entidad y el párrafo 13 especifica que una entidad controla un activo si tiene "el poder de obtener los beneficios futuros que proceden de los recursos que subyacen en el mismo, y de restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios".

En los hechos descritos en la solicitud, el proveedor controla las aplicaciones informáticas a las que tiene acceso el cliente. La evaluación de si la configuración o personalización de ese software da lugar a un activo intangible para el cliente depende de la naturaleza y el resultado de la

configuración o personalización realizada. El Comité observó que, en el acuerdo de ScuS descrito en la solicitud, el cliente a menudo no reconocería un activo intangible porque no controla el software que se configura o personaliza y esas actividades de configuración o personalización no crean un recurso controlado por el cliente que sea independiente del software. Sin embargo, en algunas circunstancias, el acuerdo puede dar lugar, por ejemplo, a un código adicional del que el cliente tiene el poder de obtener los beneficios económicos futuros y de restringir el acceso de otros a esos beneficios. En ese caso, para determinar si se reconoce el código adicional como activo intangible, el cliente evaluará si el código adicional es identificable y cumple los criterios de reconocimiento de la NIC 38.

...

El Comité llegó a la conclusión de que los principios y requerimientos de las normas NIIF proporcionan una base adecuada para que un cliente determine su contabilización de los costos de configuración o personalización incurridos en relación con el acuerdo de ScuS descrito en la solicitud. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir un proyecto de emisión de normas al plan de trabajo.]

[El texto completo de la decisión de agencia se reproduce después del párrafo 69A de la NIC 38.]

- 14 Los conocimientos técnicos y de mercado pueden dar lugar a beneficios económicos futuros. **[Referencia: párrafo 17]** La entidad controlará esos beneficios si, por ejemplo, tiene protegidos tales conocimientos por derechos legales como la propiedad intelectual o el derecho de copia, la restricción de los acuerdos comerciales (si estuvieran permitidos), o bien por una obligación legal de los empleados de mantener la confidencialidad.
- 15 Una entidad puede poseer un equipo de personas capacitadas, de manera que pueda identificar posibilidades de mejorar su nivel de competencia mediante la mejora de su formación especializada, lo que producirá beneficios económicos en el futuro **[Referencia: párrafo 17]**. La entidad puede también esperar que su personal continúe prestando sus servicios dentro de la entidad. No obstante, y con carácter general, la entidad tendrá un control insuficiente sobre los beneficios futuros esperados que pueda producir un equipo de empleados con mayor especialización y formación como para poder considerar que los importes dedicados a la formación cumplen la definición de activo intangible. Por razones similares, es improbable que las habilidades técnicas o 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 que se espera de ellas, y que además cumplan el resto de condiciones de la definición de activo intangible.
- 16 La entidad puede tener una cartera de clientes o una determinada cuota de mercado y esperar que, debido a los esfuerzos empleados en desarrollar las relaciones con los clientes y su lealtad, éstos vayan a continuar demandando los bienes y servicios que se les vienen ofreciendo. Sin embargo, en ausencia de derechos legales u otras formas de control que protejan esta expectativa de relaciones o de lealtad continuada por parte de los clientes, la entidad tendrá, por lo general, un grado de control insuficiente sobre los beneficios económicos que se podrían derivar de las mismas como para poder considerar que tales partidas (cartera de clientes, cuotas de mercado, relaciones con la clientela, lealtad de los clientes) cumplen la definición de activo intangible. Cuando no se tengan derechos legales para proteger las relaciones con los clientes, las transacciones de intercambio por las mismas o similares relaciones no contractuales con la clientela (distintas de las que sean parte de una combinación de negocios) demuestran que la entidad es, no obstante, capaz de controlar los futuros beneficios económicos esperados **[Referencia: párrafo 17]** de la relación con los clientes. Como esas transacciones de intercambio también demuestran que las relaciones con el cliente son separables, dichas relaciones con la clientela se ajustan a la definición de un activo intangible.

[Referencia: párrafos FC11 a FC14, Fundamentos de las Conclusiones]

Beneficios económicos futuros

- 17 Entre los beneficios económicos futuros procedentes de un activo intangible se incluyen los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de productos o servicios, los ahorros de costo y otros rendimientos diferentes que se deriven del uso del activo por parte de la entidad. Por ejemplo, el uso de la propiedad intelectual dentro del proceso de producción puede reducir los costos de producción futuros, en lugar de aumentar los ingresos de actividades ordinarias futuros.

Reconocimiento y medición

- 18 El reconocimiento de una partida como activo intangible exige, para la entidad, demostrar que el elemento en cuestión cumple:

- (a) la definición de activo intangible (véanse los párrafos 8 a 17); y
- (b) los criterios para su reconocimiento (véanse los párrafos 21 a 23).

Este requerimiento se aplicará a los costos soportados inicialmente para adquirir o generar internamente un activo intangible, y para aquellos en los que se haya incurrido posteriormente para añadir, sustituir partes del mismo o realizar su mantenimiento.

- 19 Los párrafos 25 a 32 abordan la aplicación de los criterios de reconocimiento a los activos intangibles adquiridos de forma separada, y los párrafos 33 a 43 tratan su aplicación a los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios. El párrafo 44 trata la medición inicial de activos intangibles adquiridos a través de una subvención del gobierno, los párrafos 45 a 47 abordan el intercambio de activos intangibles, y los párrafos 48 a 50 el tratamiento de la plusvalía generada internamente. Los párrafos 51 a 67 tratan del reconocimiento inicial y la medición de los activos intangibles generados internamente.
- 20 La naturaleza de los activos intangibles es tal que, en muchos casos, no existe posibilidad de realizar adiciones al activo en cuestión o sustituciones de partes del mismo. Consiguientemente, la mayoría de los desembolsos posteriores se hacen, probablemente, para mantener los futuros beneficios económicos esperados [Referencia: párrafo 17] 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 más difícil atribuir un desembolso posterior directamente a un activo intangible determinado que a la entidad como un todo. Por tanto, sólo 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 63, los desembolsos posteriores sobre marcas, cabeceras de periódicos o revistas, denominaciones editoriales, listas de clientes u otras partidas similares (hayan sido adquiridas externamente o generadas internamente) se reconocerán siempre en el resultado del periodo en el que se incurran. Esto es así porque tales desembolsos no pueden distinguirse de los desembolsos para desarrollar el negocio considerado en su conjunto.
- 21 **Un activo intangible se reconocerá si, y sólo si:**
- (a) es probable que los beneficios económicos futuros [Referencia: párrafo 17] que se han atribuido al mismo fluyan a la entidad; y
 - (b) el costo del activo puede medirse con fiabilidad.^{E6}

E6 [IFRIC® Update, julio de 2009, Decisión de Agenda, «NIC 38 Activos Intangibles—Costos de cumplimiento de la REAPQ»

El CINIIF recibió una solicitud de añadir un elemento a su agenda para proporcionar guías sobre el tratamiento de los costos incurridos para cumplir con los requerimientos de la Regulación Europea sobre el Registro, Evaluación Autorización y Restricción de Productos Químicos (REAPQ). La Regulación entró en vigor parcialmente el 1 de junio de 2007 y las empresas han empezado a contabilizar los primeros costos de cumplimiento.

En sus reuniones de marzo y mayo de 2009, el CINIIF consideró la información detallada de los antecedentes, un análisis de la cuestión, la práctica actual y una evaluación del tema con respecto a los criterios de su agenda. El CINIIF destacó que la NIC 38 incluye las definiciones y criterios de reconocimiento para activos intangibles que proporcionan guías para permitir que las entidades contabilicen los costos de cumplimiento con la regulación REAPQ.

El CINIIF concluyó que cualquier guía que pudiera desarrollarse más allá de la ya existente sería en calidad de guía de implementación en lugar de como una interpretación. Por esta razón, el Comité decidió no añadir esta cuestión a su agenda.]

- 22 La entidad evaluará la probabilidad de obtener beneficios económicos futuros [Referencia: párrafo 17] utilizando hipótesis 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.
- 23 Una entidad utilizará su juicio para evaluar el grado de certidumbre asociado al flujo de beneficios económicos futuros [Referencia: párrafo 17] 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
- 24 **Un activo intangible se medirá inicialmente por su costo.**

Adquisición separada

[Referencia: párrafos FC26 a FC28, Fundamentos de las Conclusiones]

- 25 Normalmente, el precio que una entidad paga para adquirir separadamente un activo intangible reflejará las expectativas acerca de la probabilidad de que los beneficios económicos futuros [Referencia: párrafo 17] incorporados al activo fluyan a la entidad. En otras palabras, la entidad esperará que haya una entrada de beneficios económicos, 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 21(a) se considerará siempre satisfecho en el caso de activos intangibles adquiridos de forma separada.
- 26 Además, el costo de un activo intangible adquirido de forma independiente 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.
- 27 El costo de un activo intangible adquirido de forma separada comprende:
- (a) Su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio;^{E7} y
 - (b) cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto.

E7 [IFRIC® Update, marzo de 2016, Decisión de Agenda, «NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo y NIC 38 Activos Intangibles—Pagos variables por compra de activos»

El Comité de Interpretaciones recibió una solicitud de abordar la contabilización de los pagos variables realizados por la compra de una partida de propiedades, planta y equipo o un activo intangible que no forma parte de una combinación de negocios.

El Comité de Interpretaciones observó una diversidad importante en la práctica en la contabilización de estos pagos variables. Se analizó la contabilización, en la fecha de la compra del activo y a partir de entonces, de los pagos variables que dependen de la actividad futura del comprador, así como de los que no dependen de ésta.

El Comité de Interpretaciones no podía alcanzar un consenso sobre si una entidad (el comprador) reconoce un pasivo en la fecha de la compra del activo por pagos variables que dependen de su actividad futura o si, en su lugar, reconoce este pasivo solo cuando la actividad relacionada tiene lugar. El Comité de Interpretaciones tampoco podía llegar a un consenso sobre la forma en que el comprador mide un pasivo por estos pagos variables.

Al deliberar sobre la contabilización de los pagos variables que dependen de la actividad futura del comprador, el Comité de Interpretaciones consideró la definición propuesta de un pasivo en mayo de 2015, Proyecto de Norma *El Marco Conceptual para la Información Financiera*, así como las deliberaciones del Consejo sobre su proyecto de arrendamientos. El Comité de Interpretaciones observó que, durante las deliberaciones del Consejo sobre su proyecto de arrendamientos, éste no concluyó si los pagos variables vinculados a rendimiento o uso futuros del activo subyacente cumplen la definición de un pasivo al comienzo de un arrendamiento o, si por el contrario, cumplen la definición solo en el momento en que tiene lugar el rendimiento o uso relacionados.

Además, el Comité de Interpretaciones destacó que existen cuestiones sobre la contabilización de los pagos variables posteriores a la compra del activo. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones concluyó que el Consejo debería abordar la contabilización de los pagos variables de forma integral.

El Comité de Interpretaciones determinó que esta cuestión es demasiado amplia para abordarla dentro de los límites de las Normas NIIF existentes. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones decidió no añadir esta cuestión a su agenda.]

- 28 Son ejemplos de costos atribuibles directamente:
- (a) los costos de las remuneraciones a los empleados (según se definen en la NIC 19), derivados directamente de poner el activo en sus condiciones de uso;
 - (b) honorarios profesionales surgidos directamente de poner el activo en sus condiciones de uso; y
 - (c) los costos de comprobación de que el activo funciona adecuadamente.
- 29 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 (incluidos los costos de actividades publicitarias y promocionales);
 - (b) los costos de apertura del negocio en una nueva localización o dirigirlo a un nuevo segmento de clientela (incluyendo los costos de formación del personal); y
 - (c) los costos de administración y otros costos indirectos generales.

- 30 El reconocimiento de los costos en el importe en libros de un activo intangible finalizará cuando el activo se encuentre en el lugar y 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 del activo intangible:
- (a) costos soportados cuando el activo, capaz de operar de la forma prevista por la gerencia, no ha comenzado a utilizarse; y
 - (b) pérdidas operativas iniciales, como las generadas mientras se desarrolla la demanda de los productos que se elaboran con el activo.
- 31 Algunas operaciones, si bien relacionadas con el desarrollo de un activo intangible, no son necesarias para ubicar 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 imprescindibles para que el activo pueda operar de la forma prevista por la gerencia, los ingresos y gastos asociados a las mismas se reconocerán en el resultado del periodo, mediante su inclusión dentro de la clase apropiada de ingresos y gastos.
- 32 Cuando el pago de un activo intangible se aplase más allá de los términos normales 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 por intereses a lo largo del periodo del crédito, a menos que se capitalice de acuerdo con la NIC 23 *Costos por Préstamos*.

Adquisición como parte de una combinación de negocios

[Referencia: párrafos FC16A a FC19D, Fundamentos de las Conclusiones]

- 33 De acuerdo con la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*, cuando se adquiera un activo intangible en una combinación de negocios, su costo será su valor razonable en la fecha de adquisición. El valor razonable de un activo intangible reflejará las expectativas de los participantes [Referencia: Apéndice A, NIIF 13] del mercado [Referencia: párrafos 3, 22 y 87, NIIF 13] en la fecha de la adquisición acerca de la probabilidad de que los beneficios económicos futuros incorporados al activo fluyan a la entidad. En otras palabras, la entidad esperará que haya una entrada de beneficios económicos, 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 21(a) se considerará siempre satisfecho en el caso de activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios. Cuando un activo adquirido en una combinación de negocios sea separable o surja de 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 21(b) se considerará siempre satisfecho en el caso de activos intangibles adquiridos en las combinaciones de negocios.
- 34 De acuerdo con esta Norma y la NIIF 3 (revisada en 2008), una adquirente reconocerá un activo intangible de la adquirida, en la fecha de la adquisición, de forma separada de la plusvalía, con independencia de que el activo haya sido reconocido por la adquirida antes de la combinación de negocios. Esto significa que la adquirente reconocerá como un activo, de forma separada de la plusvalía, un proyecto de investigación y desarrollo en curso de la adquirida si el proyecto satisface la definición de activo intangible. Un proyecto de investigación y desarrollo en proceso de la entidad adquirida cumplirá la definición de activo intangible cuando:

[Referencia: párrafos FC78 a FC82, Fundamentos de las Conclusiones]

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

[Referencia:

párrafos B31 a B40, NIIF 3

párrafos FC149 a FC184, Fundamentos de las Conclusiones, NIIF 3

párrafos E16 a E144, Ejemplos Ilustrativos, NIIF 3]

Activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios

[Referencia: párrafo B40, NIIF 3]

- 35 Cuando un activo intangible adquirido en una combinación de negocios sea separable o surja de derechos contractuales o de otro tipo, 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.

- 36 Un activo intangible adquirido en una combinación de negocios podría ser separable, pero solo junto con un contrato relacionado, activo o pasivo identificable. En tales casos, el adquirente reconocerá el activo intangible independientemente de la plusvalía, pero junto con la partida relacionada.
- 37 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.
- 38 a 41 [Eliminado]

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

- 42 **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 combinación de negocios y reconocido como un activo intangible; y**
 - (b) **se hayan generado después de la adquisición del citado proyecto**
- se contabilizarán de acuerdo con lo establecido en los párrafos 54 a 62.**
- 43 La aplicación de lo exigido en los párrafos 54 a 62 implica que los desembolsos posteriores, asociados a un proyecto de investigación y desarrollo en curso adquirido de forma independiente o en una combinación de negocios 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, que figuran en el párrafo 57 para su reconocimiento como activo intangible; y
 - (c) añadidos al importe en libros del proyecto de investigación y desarrollo en proceso adquirido, si los desembolsos por desarrollo cumplen los criterios de reconocimiento establecidos en el párrafo 57.

Adquisición mediante una subvención del gobierno

- 44 En algunos casos, un activo intangible puede ser adquirido sin cargo alguno, o por una contraprestación simbólica, mediante una subvención del gobierno. Esto puede suceder cuando un gobierno transfiere o asigna a una entidad activos intangibles, tales como derechos de aterrizaje, licencias para explotar emisoras de radio o televisión, licencias de importación o bien cuotas o derechos de acceso a otros recursos de carácter restringido. De acuerdo con la NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*, una entidad puede optar por reconocer, en el momento inicial, tanto el activo intangible como la subvención, por sus valores razonables. Si la entidad decidiese no reconocer inicialmente el activo por su valor razonable, reconocerá el activo, inicialmente, por un importe nominal (el otro tratamiento permitido en la NIC 20), más cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso que se pretende darle.

Permutas de activos

- 45 Algunos 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 a la permuta de un activo no monetario por otro, pero también es aplicable a todas las permutas descritas en el primer inciso de este párrafo. El costo de dicho activo intangible se medirá por su valor razonable, a menos que (a) la transacción de intercambio no tenga carácter comercial, o (b) no pueda 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 por su valor razonable, su costo se medirá por el importe en libros del activo entregado.

- 46 Una entidad determinará si una transacción de intercambio tiene carácter comercial mediante la consideración de la medida en que se espera que cambien sus flujos de efectivo futuros como resultado de la transacción. Una transacción de intercambio tiene naturaleza comercial si:
- (a) la configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del activo recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo transferido; o
 - (b) el valor específico para la entidad, de la parte de sus actividades afectadas por la permuta, se ve modificado como consecuencia del intercambio; y
 - (c) la diferencia identificada en (a) o en (b) es significativa al compararla con el valor razonable de los activos intercambiados.

Al determinar si una permuta tiene carácter comercial, el valor específico para la entidad de la parte de sus actividades afectadas por la transacción deberá tener en cuenta los flujos de efectivo después de impuestos. El resultado de estos análisis puede ser claro sin que la entidad tenga que realizar cálculos detallados.

- 47 En el apartado (b) del párrafo 21 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 puede medirse con fiabilidad si (a) la variabilidad en el rango de las mediciones del valor razonable del activo no es significativa, o (b) las probabilidades de las diferentes estimaciones, dentro de ese rango, pueden ser evaluadas razonablemente y utilizadas en la medición del valor razonable. Si la entidad es capaz de medir 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

- 48 **La plusvalía generada internamente no se reconocerá como un activo.**
- 49 En algunos casos, se incurre en desembolsos para generar beneficios económicos futuros, **[Referencia: párrafo 17]** 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. Este plusvalía generada por la propia entidad no se reconocerá como un activo porque no constituye un recurso identificable (es decir, no es separable ni surge de derechos contractuales o derechos legales de otro tipo), controlado por la entidad, que pueda ser medido de forma fiable por su costo.
- 50 Las diferencias existentes, en un momento determinado, entre el valor razonable de la entidad y el importe en libros de sus activos netos identificables pueden captar una amplia variedad de factores que afectan al valor razonable de la entidad en su conjunto. Sin embargo, no se puede considerar que estas diferencias representen el costo de los activos intangibles controlados por la entidad.

Otros activos intangibles generados internamente

[Referencia:

párrafos FCZ29 a FCZ46, Fundamentos de las Conclusiones SIC-32]

- 51 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) Determinar si, y en qué momento, surge un activo identificable del que se vaya a derivar, de forma probable, la generación de beneficios económicos en el futuro; **[Referencia: párrafo 17]** y
 - (b) Establecer 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 generada internamente, ni tampoco del costo que supone llevar a cabo día a día las actividades de la entidad.
- Por tanto, además de cumplir con los requisitos para el reconocimiento y medición inicial de un activo intangible, la entidad aplicará las condiciones y guías establecidas en los párrafos 52 a 67, para todos los activos generados de forma interna.
- 52 Para evaluar si un activo intangible generado internamente cumple los criterios para su reconocimiento, la entidad clasificará la generación del activo en:
- (a) la fase de investigación; **[Referencia: párrafos 54 a 56]** y
 - (b) la fase de desarrollo. **[Referencia: párrafos 57 a 64]**

A pesar de que los términos “investigación” [Referencia: párrafo 8 (definición de investigación)] y “desarrollo” [Referencia: párrafo 8 (definición de 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.

- 53 Si la entidad no fuera capaz de distinguir la fase de investigación [Referencia: párrafos 54 a 56] de la fase de desarrollo [Referencia: párrafos 57 a 64] 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

- 54 **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.**
- 55 En la fase de investigación de un proyecto interno, la entidad no puede demostrar que exista un activo intangible que pueda generar probables beneficios económicos en el futuro. [Referencia: párrafo 17] Por lo tanto, los desembolsos correspondientes se reconocerán como gastos en el momento en que se produzcan.
- 56 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, aparatos, 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 que sean nuevos o se hayan mejorado.

Fase de desarrollo

- 57 **Un activo intangible surgido del desarrollo (o de la fase de desarrollo en un proyecto interno) se reconocerá como tal si, y sólo si, la entidad puede demostrar todos los extremos siguientes:**
- (a) **Técnicamente, es posible completar la producción del activo intangible de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta.**
 - (b) **Su intención de completar el activo intangible en cuestión para 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 en el futuro. [Referencia: párrafo 17] Entre otras cosas, la entidad debe demostrar la existencia de un mercado para la producción que genere el activo intangible o para el activo en sí, o bien, en el caso de que vaya a ser utilizado internamente, la utilidad del mismo para la entidad.**
 - (e) **La disponibilidad de los adecuados recursos técnicos, financieros o de otro tipo, para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo intangible.**
 - (f) **Su capacidad para medir, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo.**
- 58 En la fase de desarrollo de un proyecto interno, la entidad puede, en algunos casos, identificar un activo intangible y demostrar que el mismo puede generar probables beneficios económicos en el futuro. [Referencia: párrafo 17] Esto se debe a que la fase de desarrollo en un proyecto cubre etapas más avanzadas que la fase de investigación [Referencia: párrafos 54 a 56].
- 59 Son ejemplos de actividades de desarrollo:
- (a) el diseño, construcción y prueba, anterior a la producción o utilización, de modelos y prototipos;
 - (b) el diseño de herramientas, troqueles, moldes y plantillas que impliquen tecnología nueva;
 - (c) el diseño, construcción y operación de una planta piloto que no tenga una escala económicamente rentable para la producción comercial; y
 - (d) el diseño, construcción y prueba de una alternativa elegida para materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios que sean nuevos o se hayan mejorado.

- 60 Para demostrar si un activo intangible puede generar probables beneficios económicos futuros, la entidad evaluará los rendimientos económicos **[Referencia: párrafo 17]** que se recibirán del mismo, utilizando los principios establecidos en la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*. Si el activo sólo generase rendimientos cuando actúa en combinación con otros activos, la entidad aplicará el concepto de unidad generadora de efectivo establecido en la NIC 36.
- 61 La disponibilidad de recursos para completar, utilizar y obtener beneficios procedentes de un activo intangible puede ser demostrada, por ejemplo, mediante la existencia de un plan de negocio que ponga de manifiesto los recursos técnicos, financieros o de otro tipo, necesarios, así como la capacidad de la entidad para proveerse de tales recursos. En ciertos casos, la entidad demostrará la disponibilidad de la financiación externa a través de la obtención de una indicación del prestamista sobre su voluntad para financiar el plan presentado.
- 62 Con frecuencia, el sistema de costos de la entidad puede medir de forma fiable los costos que conlleva la generación interna de un activo intangible, tales como los sueldos y otros desembolsos en los que se incurre para asegurar los derechos de la propiedad intelectual o las licencias, o bien para desarrollar programas informáticos.
- 63 **No se reconocerán como activos intangibles las marcas, las cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes u otras partidas similares que se hayan generado internamente.**
- 64 Los desembolsos incurridos para la generación interna de marcas, cabeceras de periódicos, sellos o denominaciones editoriales, listas de clientes u otras partidas similares, no pueden distinguirse del costo de desarrollar la actividad empresarial en su conjunto. Por lo tanto, estas partidas no se reconocerán como activos intangibles.

Costo de un activo intangible generado internamente

- 65 El costo de un activo intangible generado internamente, a efectos del párrafo 24, será la suma de los desembolsos incurridos desde el momento en que el elemento cumple las condiciones para su reconocimiento, establecidas en los párrafos 21, 22 y 57. El párrafo 71 prohíbe la reintegración, en forma de elementos del activo, de los desembolsos reconocidos previamente como gastos.
- 66 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 atribuibles directamente:
- los costos de materiales y servicios utilizados o consumidos en la generación del activo intangible;
 - los costos de las remuneraciones a los empleados (según se definen en la NIC 19) derivadas de la generación del activo intangible;
 - los honorarios para registrar los derechos legales; y
 - La amortización de patentes y licencias que se utilizan para generar activos intangibles.
- En la NIC 23 se establecen los criterios para el reconocimiento de los costos por intereses como componentes del costo de los activos intangibles generados internamente.
- 67 Los siguientes conceptos no son componentes del costo de los activos intangibles generados internamente:
- los gastos administrativos, de venta u otros gastos indirectos de carácter general, salvo que su desembolso pueda ser directamente atribuido a la preparación del activo para su uso;
 - las ineficiencias identificadas y las pérdidas operativas iniciales en las que se haya incurrido antes de que el activo alcance el rendimiento normal planificado; y
 - los desembolsos de formación del personal que ha de trabajar con el activo.

Ejemplo ilustrativo del párrafo 65

Una entidad está desarrollando un nuevo proceso productivo. A lo largo del año 20X5, los desembolsos realizados fueron de 1.000 u.m.,^(a) de las cuales 900 u.m. fueron soportadas antes del 1 de diciembre de 20X5, mientras que las 100 u.m. restantes lo fueron entre esa fecha y el 31 de diciembre de 20X5. La entidad es capaz de demostrar que, a 1 de diciembre de 20X5, el proceso productivo cumplía los criterios para su reconocimiento como activo intangible. Se estima que el importe recuperable del conjunto de conocimientos incorporados en el proceso es de 500 u.m. (considerando, en el cálculo del mismo, los desembolsos futuros de efectivo para completar el desarrollo del proceso productivo antes de poder ser

Ejemplo ilustrativo del párrafo 65

utilizado).

Al final de 20X5, se reconocerá el proceso productivo como un activo intangible, con un costo de 100 u.m. (igual a los desembolsos realizados desde el momento en que se cumplieron los criterios para el reconocimiento, esto es, desde el 1 de diciembre de 20X5). Los desembolsos, por importe de 900 u.m., en los que se incurrió antes del 1 de diciembre de 20X5, se reconocerán como gastos del periodo, puesto que los criterios de reconocimiento no se cumplieron hasta esa fecha. Estos importes no formarán parte del costo del proceso productivo, una vez reconocido en el estado de situación financiera.

A lo largo del año 20X6, los desembolsos realizados han sido por importe de 2.000 u.m. Al final del año 20X6 se estima que el importe recuperable del conjunto de conocimientos incorporados en el proceso, hasta el momento, asciende a 1.900 u.m. (considerando, en el cálculo del mismo, los desembolsos futuros de efectivo para completar el desarrollo del proceso productivo antes de poder ser utilizado).

Al final de 20X6, el costo del proceso productivo será de 2.100 u.m. (100 por desembolsos reconocidos al final de 20X5, más las 2.000 u.m. generadas en 20X6). La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor, por importe de 200 u.m., con el fin de ajustar el importe en libros antes del deterioro de su valor (que eran 2.100 u.m.), hasta alcanzar su importe recuperable (que es de 1.900 u.m.). Esta pérdida por deterioro del valor podrá revertir, en un periodo posterior, siempre que se cumplan los requisitos para su reversión, según se establecen en la NIC 36.

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

Reconocimiento como gasto

[Referencia: párrafos FC46A a FC46I, Fundamentos de las Conclusiones]

68 Los desembolsos sobre una partida intangible deberán reconocerse como un gasto cuando se incurra en ellos, a menos que:

- (a) **formen parte del costo de un activo intangible que cumpla con los criterios de reconocimiento (véanse los párrafos 18 a 67); o**
- (b) **la partida sea adquirida en una combinación de negocios, 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 NIIF 3).**

69 En algunos casos, se incurre en desembolsos para suministrar beneficios económicos futuros [Referencia: párrafo 17] a una entidad, pero no se adquiere ni se crea ningún activo intangible ni otro tipo de activo 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 siempre que reciba los servicios. Por ejemplo, [Referencia: párrafos 10 a 20, NIIF 3] los desembolsos para investigación se reconocerán como un gasto en el momento en que se incurra en ellos (véase el párrafo 54), excepto en el caso de que se adquieran como parte de una combinación de negocios. Otros ejemplos de desembolsos que se reconocen como un gasto en el momento en que se incurre en ellos son:

- (a) Gastos de establecimiento (esto es, costos de puesta en marcha de operaciones), salvo que las partidas correspondientes formen parte del costo de un elemento del propiedades, planta y equipo, siguiendo lo establecido en la NIC 16. [Referencia: párrafos 7 a 28, NIC 16] Los gastos de establecimiento pueden consistir en costos de inicio de actividades, tales como costos legales y administrativos soportados en la creación de una entidad con personalidad jurídica, desembolsos necesarios para abrir una nueva instalación, una actividad o para comenzar una operación (costos de preapertura), o bien costos de lanzamiento de nuevos productos o procesos (costos previos a la operación).
- (b) Desembolsos por actividades formativas.
- (c) Desembolsos por publicidad y actividades de promoción (incluyendo catálogos de pedido por correo).^{E8}
- (d) Desembolsos por reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de una entidad.

E8 [IFRIC® Update, septiembre de 2017, Decisión de Agenda, «NIC 38 Activos Intangibles—Bienes adquiridos para actividades de promoción»

El Comité recibió una solicitud sobre cómo contabilizar una entidad bienes que distribuye como parte de sus actividades de promoción. En el hecho descrito en la solicitud, una entidad farmacéutica adquiere bienes (tales como refrigeradores, aires acondicionados y relojes) para distribuir a doctores como parte de sus actividades de promoción. La entidad y los doctores no realizan acuerdos que creen derechos y obligaciones exigibles en relación con esos bienes. La solicitud preguntaba cómo contabilizará la entidad estos bienes que permanecen sin distribuir en la fecha de presentación.

El párrafo 5 de la NIC 38 señala que la NIC 38 se aplica a los desembolsos por actividades de publicidad. Por consiguiente, el Comité concluyó que si una entidad adquiere bienes solo para ser usados para llevar a cabo actividades de publicidad o promoción, aplicará los requerimientos del párrafo 69 de la NIC 38. El párrafo 69 requiere que una entidad reconozca los desembolsos por estos bienes como un gasto cuando la entidad tiene el derecho de acceso a estos bienes. El párrafo 69A de la NIC 38 señala que una entidad tiene el derecho de acceso a estos bienes cuando es propietaria de ellos. La entidad, por ello, reconocerá el desembolso por estos bienes como un gasto cuando los pasea, o tenga de otra forma el derecho a su acceso independientemente de cuándo los distribuya.

Al explicar la lógica de los requerimientos del párrafo 69, el párrafo FC46B de la NIC 38 señala que los bienes adquiridos para usarse para llevar a cabo actividades de promoción o publicidad no tienen otro objeto que emprender esas actividades. En otras palabras, el único beneficio de esos bienes o servicios para la entidad es desarrollar o crear marcas o relaciones con los clientes, que a su vez generan ingresos de actividades ordinarias. Sin embargo, aplicando la NIC 38, la entidad no reconoce internamente marcas o relaciones con los clientes como activos.

El Comité concluyó que los requerimientos de las Normas NIIF proporcionan una base adecuada para que una entidad contabilice los bienes descritos en la solicitud. Por consiguiente, el Comité de Interpretaciones decidió no añadir este tema a su agenda de emisión de normas.]

- 69A Una entidad tiene el derecho de acceso a los bienes cuando los posea. De forma similar, tendrá derecho de acceso a esos 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 el 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 realizar un anuncio comercial para sus clientes.^{E9}

E9 [IFRIC® Update, marzo de 2021, Decisión de Agenda, «NIC 38 Activos Intangibles,—Costos de configuración o personalización en un Acuerdo de Informática en la Nube»

El Comité recibió una solicitud sobre cómo contabilizaría un cliente los costos de configuración o personalización de las aplicaciones informáticas de un proveedor en un acuerdo de Software como un Servicio (ScuS). En la estructura de hechos descrita en la solicitud:

- a. Un cliente realiza un acuerdo de ScuS con un proveedor. El contrato otorga al cliente el derecho a recibir acceso a las aplicaciones informáticas del proveedor durante la vigencia del contrato. Ese derecho a recibir el acceso no proporciona al cliente un activo de aplicaciones informáticas y, por tanto, el acceso a éstas es un servicio que el cliente recibe durante la vigencia del contrato.
- b. El cliente incurre en los costos de configuración o personalización de las aplicaciones informáticas del proveedor a las que tiene acceso. La solicitud describe la configuración y la personalización de la siguiente manera:
 - i. La configuración implica el ajuste de varias "banderas" o "interruptores" dentro de las aplicaciones informáticas, o la definición de valores o parámetros, para configurar el código existente de las aplicaciones informáticas para que funcionen de una manera específica.
 - ii. La personalización implica modificar el código de las aplicaciones informáticas o escribir un código adicional. La personalización suele modificar o crear funcionalidades adicionales dentro del software.
- c. El cliente no recibe ningún otro bien o servicio.

Al analizar la solicitud, el Comité consideró:

- a. Si, aplicando la NIC 38, el cliente reconoce un activo intangible en relación con la configuración o personalización de las aplicaciones informáticas (Pregunta I).
- b. Si no se reconoce un activo intangible, cómo contabiliza el cliente los costos de configuración o personalización (Pregunta II).

¿Reconoce el cliente un activo intangible en relación con la configuración o personalización de las

aplicaciones informáticas (Pregunta I)?

Aplicando el párrafo 18 de la NIC 38, la entidad reconocerá un elemento como activo intangible cuando demuestre que el elemento cumple tanto la definición de activo intangible como los criterios de reconocimiento de los párrafos 21 a 23 de la NIC 38. La NIC 38 define un activo intangible como “un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física”. La NIC 38 destaca que un activo es un recurso controlado por una entidad y el párrafo 13 especifica que una entidad controla un activo si tiene “el poder de obtener los beneficios futuros que proceden de los recursos que subyacen en el mismo, y de restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios”.

En los hechos descritos en la solicitud, el proveedor controla las aplicaciones informáticas a las que tiene acceso el cliente. La evaluación de si la configuración o personalización de ese software da lugar a un activo intangible para el cliente depende de la naturaleza y el resultado de la configuración o personalización realizada. El Comité observó que, en el acuerdo de ScuS descrito en la solicitud, el cliente a menudo no reconocería un activo intangible porque no controla el software que se configura o personaliza y esas actividades de configuración o personalización no crean un recurso controlado por el cliente que sea independiente del software. Sin embargo, en algunas circunstancias, el acuerdo puede dar lugar, por ejemplo, a un código adicional del que el cliente tiene el poder de obtener los beneficios económicos futuros y de restringir el acceso de otros a esos beneficios. En ese caso, para determinar si se reconoce el código adicional como activo intangible, el cliente evaluará si el código adicional es identificable y cumple los criterios de reconocimiento de la NIC 38.

Si no se reconoce un activo intangible, ¿cómo contabiliza el cliente los costos de configuración o personalización (Pregunta II)?

Si el cliente no reconoce un activo intangible en relación con la configuración o personalización de las aplicaciones informáticas, aplicará los párrafos 68 a 70 de la NIC 38 para contabilizar esos costos. El Comité observó que:

- a. El cliente reconoce los costos como un gasto cuando recibe los servicios de configuración o personalización (párrafo 69). El párrafo 69A especifica que “los servicios se reciben cuando son realizados por un proveedor de acuerdo con un contrato para entregarlos a la entidad y no cuando la entidad los utiliza para prestar otro servicio”. Por lo tanto, al evaluar cuándo reconocer los costos como gasto, la NIC 38 requiere que el cliente determine cuándo el proveedor realiza los servicios de configuración o personalización de acuerdo con el contrato de prestación de dichos servicios.
- b. La NIC 38 no incluye ningún requerimiento que aborde la identificación de los servicios que recibe el cliente a la hora de determinar el momento en que el proveedor realiza dichos servicios de acuerdo con el contrato de prestación de los mismos. Los párrafos 10 y 11 de la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* requieren que el cliente se refiera a, y considere la aplicabilidad de, los requerimientos de las Normas NIIF que tratan temas similares y relacionados. El Comité observó que la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes* incluye requisitos que los proveedores aplican para identificar los bienes o servicios prometidos en un contrato con un cliente. Para los hechos descritos en la solicitud, esos requerimientos de la NIIF 15 abordan cuestiones similares y relacionadas con las que afronta el cliente a la hora de determinar cuándo el proveedor realiza los servicios de configuración o personalización de acuerdo con el contrato de prestación de dichos servicios.
- c. Si el contrato para prestar los servicios de configuración o personalización al cliente es con el proveedor de las aplicaciones informáticas (incluidos los casos en los que el proveedor subcontrata los servicios a un tercero), el cliente aplicará los párrafos 69 y 69A de la NIC 38 y determinará el momento en el que el proveedor de las aplicaciones informáticas realiza dichos servicios de acuerdo con el contrato de prestación de los mismos de la siguiente manera:
 - i. Si los servicios que recibe el cliente son distintos, entonces el cliente reconocerá los costos como un gasto cuando el proveedor configura o personaliza las aplicaciones informáticas.
 - ii. Si los servicios que recibe el cliente no son distintos (porque esos servicios no son identificables por separado del derecho del cliente a recibir acceso a las aplicaciones informáticas del proveedor), entonces el cliente reconoce los costos como un gasto cuando el proveedor proporciona acceso a las aplicaciones informáticas durante el plazo del contrato.
- d. Si el contrato para prestar los servicios de configuración o personalización al cliente es con un tercero proveedor, el cliente aplicará los párrafos 69 y 69A de la NIC 38 y determinará el momento en que el tercero proveedor presta esos servicios de acuerdo con el contrato para proporcionarlos. Al aplicar estos requerimientos, el cliente reconoce los costos como un gasto cuando el tercero proveedor configura o personaliza las aplicaciones informáticas.

e. Si el cliente paga al proveedor de los servicios de configuración o personalización antes de recibir dichos servicios, reconoce el pago anticipado como un activo (párrafo 70 de la NIC 38).

Los párrafos 117 a 124 de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* exigen que el cliente revele su política contable para los costos de configuración o personalización cuando dicha información a revelar sea importante para la comprensión de sus estados financieros.

El Comité llegó a la conclusión de que los principios y requerimientos de las normas NIIF proporcionan una base adecuada para que un cliente determine su contabilización de los costos de configuración o personalización incurridos en relación con el acuerdo de ScuS descrito en la solicitud. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir un proyecto de emisión de normas al plan de trabajo.]

- 70 El párrafo 68 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 de acceso a esos bienes. De forma similar, el párrafo 68 no impide que ésta reconozca el pago anticipado como un activo, cuando dicho pago por servicios se haya realizado antes de que la entidad reciba esos servicios.

Los gastos de periodos anteriores no deben reconocerse como un activo

- 71 Los desembolsos sobre un activo intangible reconocidos inicialmente como gastos del periodo no se reconocerán posteriormente como parte del costo de un activo intangible.

Medición posterior al reconocimiento

- 72 La entidad elegirá como política contable entre el modelo del costo del párrafo 74 o el modelo de revaluación del párrafo 75. Si un activo intangible se contabiliza según el modelo de revaluación, todos los demás activos pertenecientes a la misma clase [Referencia: párrafo 73] también se contabilizarán utilizando el mismo modelo, a menos que no exista un mercado activo para esa clase de activos.
- 73 Una clase de activos intangibles es un grupo de activos que tienen similar naturaleza y utilización en las operaciones de la entidad. [Referencia: párrafo 119] Las partidas pertenecientes a la misma clase de activos intangibles se revaluarán simultáneamente para evitar revaluaciones selectivas de activos, y también 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

- 74 Con posterioridad a su reconocimiento inicial, un activo intangible se contabilizará por su costo menos la amortización acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor.

Modelo de revaluación

- 75 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 medirá por referencia a un mercado activo. [Referencia: Apéndice A, NIIF 13] Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros del activo, al final del periodo sobre el que se informa, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable.
- 76 El modelo de revaluación no contempla:
- (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.
- 77 El modelo de revaluación se aplicará después de que el activo haya sido reconocido inicialmente por su costo. No obstante, si sólo se llega a reconocer, como activo intangible, una parte del costo total del elemento, por no cumplir éste los criterios de reconocimiento hasta alcanzar una etapa intermedia del proceso de su producción (véase el párrafo 65), el modelo de revaluación se podrá aplicar a la totalidad del activo. Por otra parte, el modelo de revaluación puede ser aplicado también a un activo intangible que haya

sido recibido mediante una subvención del gobierno y se haya reconocido por un valor simbólico (véase el párrafo 44).

- 78 Es poco común la existencia de un mercado activo para los activos intangibles, si bien cabe la posibilidad de que exista. Por ejemplo, en ciertos países pueden existir mercados activos para las licencias de taxi libremente transferibles, así como para las licencias o cuotas de pesca y producción. Sin embargo, no existen mercados activos para las marcas, cabeceras de periódicos o revistas, derechos sobre películas o partituras musicales, patentes o las marcas registradas, porque cada uno de estos activos tiene peculiaridades que los hacen únicos. Por otra parte, aunque los activos intangibles sean objeto de compraventa, los contratos se negocian entre compradores y vendedores que actúan aisladamente, y por ello 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.
- 79 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, sustancialmente, 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 movimientos insignificantes en sus valores razonables.
- 80 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 cualquiera 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 información de mercado observable, 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 de valor acumuladas [Referencia: párrafo 85 y NIC 36 párrafo 119]; o
[Referencia: párrafos FC77A a FC77E, Fundamentos de las Conclusiones]
 - (b) la amortización acumulada se elimina contra el importe en libros bruto del activo. [Referencia: párrafo FC77D, Fundamentos de las Conclusiones]
- El importe del ajuste de la amortización acumulada forma parte del incremento o disminución del importe en libros, que se contabilizará de acuerdo con lo establecido en los párrafos 85 y 86.
- 81 **Si un activo intangible dentro de una clase [Referencia: párrafos 73 y 119] de activos intangibles revaluados no pudiera ser objeto de revaluación porque no existe un mercado activo para el mismo, el elemento en cuestión se contabilizará según su costo menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas que le hayan podido afectar.**
- 82 **Si no pudiera seguir midiéndose el valor razonable de un activo intangible, por faltar el mercado activo que sirve de referencia, el importe en libros del elemento será el importe revaluado, en la fecha de la última revaluación por referencia al mercado activo, menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.**
- 83 El hecho de que no siga existiendo un mercado activo para proceder a revaluar un elemento del activo intangible puede indicar que el valor de dicho activo se ha deteriorado, y por tanto que es preciso aplicar el contenido de la NIC 36.
- 84 Si, en alguna fecha posterior, el valor razonable del activo intangible pudiera medirse de nuevo por referencia a un mercado activo, se aplicará el modelo de revaluación desde esa misma fecha.
- 85 **Si se incrementa el importe en libros de un activo intangible como consecuencia de una revaluación, dicho aumento se reconocerá en otro resultado integral y acumulado en el patrimonio en una cuenta de superávit de revaluación. Sin embargo, el incremento se reconocerá en el resultado del periodo en la medida en que sea una reversión de un decremento por una revaluación del mismo activo reconocido anteriormente en el resultado del periodo.**
- 86 **Cuando se reduzca el importe en libros de un activo intangible como consecuencia de una revaluación, dicha disminución se reconocerá en el resultado del periodo. Sin embargo, la disminución se reconocerá en otro resultado integral en la medida en que existiera saldo acreedor en el superávit de revaluación en relación con ese activo. La disminución reconocida en otro resultado integral reduce el importe acumulado en el patrimonio contra la cuenta de superávit de revaluación.**
- 87 Cuando se consideren realizados, los superávits de revaluación acumulados que formen parte del patrimonio pueden ser transferidos directamente a ganancias acumuladas. El importe total de los superávits de

revaluación puede realizarse cuando se produzca la disposición del activo. No obstante, también puede considerarse realizada una parte del importe del superávit por revaluación, a medida que éste sea utilizado por la entidad; en cuyo caso el importe que se entenderá como realizado será la diferencia entre la amortización correspondiente al periodo corriente, calculada a partir del importe en libros revaluado, y la que hubiera sido calculada utilizando el costo histórico del activo. Esta transferencia del superávit de revaluación a las ganancias acumuladas no se hará a través de los resultados.

Vida útil

- 88 Una entidad evaluará si la vida útil de un activo intangible es finita o indefinida y, si es finita, evaluará la duración o el número de unidades productivas u otras similares que constituyan su 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 exista un límite previsible al periodo a lo largo del cual se espera que el activo genere entradas de flujos netos de efectivo para la entidad.**
- 89 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 97 a 106), mientras que un activo intangible con una vida útil indefinida no se amortiza (véanse los párrafos 107 a 110). 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.
- 90 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 elemento podría ser gestionado de forma eficiente por otro equipo directivo distinto;
 - (b) los ciclos típicos de vida del producto, así como la información pública disponible sobre estimaciones de la vida útil, para tipos similares de activos que tengan una utilización parecida;
 - (c) la incidencia de la obsolescencia técnica, tecnológica, comercial o de otro tipo;
 - (d) la estabilidad de la industria en la que opere el activo, así como los cambios en la demanda de mercado para los productos o servicios fabricados con el activo en cuestión;
 - (e) las actuaciones esperadas de los competidores, ya sean actuales o potenciales;
 - (f) el nivel de los desembolsos por mantenimiento necesarios para conseguir los beneficios económicos esperados [Referencia: párrafo 17] del activo, así como la capacidad y voluntad de la entidad para alcanzar ese nivel;
 - (g) el periodo en que se controle el activo, si estuviera limitado, así como los límites, ya sean legales o de otro tipo, sobre el uso del elemento, tales como las fechas de caducidad 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.
- 91 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 desempeño.
- 92 Dada la historia actual de cambios rápidos en la tecnología, los programas informáticos así como otros activos intangibles estarán sometidos a una rápida obsolescencia tecnológica. Por tanto, es probable que a menudo será el caso de que su vida útil sea corta. Las reducciones futuras esperadas en el precio de venta de un elemento que se elabore 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 futuros incorporados al activo. [Referencia: párrafo FC72K, Fundamentos de las Conclusiones]
- 93 La vida útil de un activo intangible puede ser muy larga, o incluso indefinida. La incertidumbre existente 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.
- 94 La vida útil de un activo intangible que surja de un derecho contractual o legal de otro tipo no excederá el periodo de esos derechos, pero puede ser inferior, dependiendo del periodo a lo largo del cual la entidad espera utilizar el activo. Si el derecho contractual o legal de otro tipo se hubiera fijado por un plazo limitado que puede ser renovado, la vida útil del activo intangible solo incluirá el**

periodo o periodos de renovación cuando exista evidencia que respalde la renovación por parte de la entidad sin un costo significativo. La vida útil de un derecho readquirido que haya sido reconocido como un activo intangible en una combinación de negocios es el periodo contractual restante del contrato en el que se concedió el derecho y no incluirá los periodos de renovación.

[Referencia: párrafos FC66 a FC72, Fundamentos de las Conclusiones]

- 95 Pueden existir factores económicos y legales que ejerzan influencia sobre la vida útil de un activo intangible. Los factores económicos determinarán el periodo a lo largo del cual se recibirán los beneficios económicos futuros. Los factores legales pueden restringir el intervalo de tiempo en el que la entidad controlará el acceso a estos beneficios. [Referencia: párrafo 17] La vida útil será el periodo más corto de los determinados por estos factores.
- 96 La existencia de los siguientes factores, entre otros, indicará que la renovación de los derechos legales es prácticamente segura, sin incurrir en un costo significativo:
- existe evidencia, posiblemente basada en la experiencia, de que se renovarán los derechos contractuales u otros derechos legales. Si la renovación es contingente porque precise del consentimiento de un tercero, es necesario contar con la evidencia de que el tercero accederá;
 - existe evidencia de que las condiciones necesarias para obtener la renovación serán satisfechas; y
 - el costo de renovación para la entidad no es significativo en comparación con los beneficios económicos futuros [Referencia: párrafo 17] que se espera que fluyan a la entidad a causa de la renovación.

Si el costo de la renovación es significativo en comparación con los beneficios económicos futuros que se espera que fluyan a la entidad a raíz de la renovación, los costos de “renovación” representarán, en el fondo, el costo de adquisición de un nuevo activo intangible en la fecha de renovación.

Activos intangibles con vidas útiles finitas

Periodo y método de amortización

[Referencia: párrafos FC72A a FC72L, Fundamentos de las Conclusiones]

- 97 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 más temprana entre aquella en que el activo se clasifique como mantenido para la venta (o incluido en un grupo de activos para su disposición que se haya clasificado como mantenido para la venta) [Referencia: párrafos 6 a 14, NIIF 5] de acuerdo con la NIIF 5, y la fecha en que se produzca la baja en cuentas del mismo. El método de amortización utilizado reflejará el patrón de consumo esperado, por parte de la entidad, de los beneficios económicos futuros [Referencia: párrafo 17] derivados del activo.^{E10} Si este patrón no pudiera ser determinado de forma fiable, se adoptará el método lineal de amortización. El cargo por amortización de cada período se reconocerá en el resultado del periodo, a menos que otra Norma permita o exija que dicho importe se incluya en el importe en libros de otro activo.

E10 [IFRIC® *Update*, enero de 2010, Decisión de Agenda, «NIC 38 *Activos Intangibles*—Método de amortización»

El CINIIF recibió una solicitud de guías sobre el significado de “consumo de beneficios económicos” al determinar el método de amortización apropiado para un activo intangible con una vida útil finita. Los métodos considerados por quienes enviaron la solicitud son el método lineal y el de unidad de producción (incluyendo el método de la unidad de producción basado en los ingresos de actividades ordinarias).

El CINIIF destacó que el párrafo 98 de la NIC 38 señala que “el método usado se basará en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros esperados incorporados en el activo...” Algunos miembros del CINIIF consideraron que una interpretación podría ayudar a reducir la diversidad en la implementación de este principio, mientras que otros estimaron que cualquier guía lo sería en calidad de guía de aplicación. El CINIIF destacó que la determinación del método de amortización es, por ello, un tema de juicio profesional. Además, de acuerdo con el párrafo 122 de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*, los juicios significativos realizados para determinar los métodos de amortización deben revelarse en las notas a los estados financieros.

Dada la diversidad de opiniones, el CINIIF concluyó que no sería posible alcanzar un consenso

sobre la cuestión de forma oportuna. Por ello, el CINIIF, decidió no añadir esta cuestión a su agenda.]

- 98 Pueden utilizarse diferentes métodos de amortización para distribuir el importe depreciable de un activo, de forma sistemática, a lo largo de su vida útil. Entre los mismos se incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción. El método utilizado se seleccionará a partir del patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros esperados **[Referencia: párrafo 17]** 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 futuros. **[Referencia: párrafos 98A a 98C]**
- 98A Existe una presunción refutable de que es inapropiado un método de amortización que se base en los ingresos de actividades ordinarias generadas por una actividad que incluye el uso de un activo intangible. **[Referencia: párrafos FC72E a FC72F, Fundamentos de las Conclusiones]** Los ingresos de actividades ordinarias generados por una actividad que incluye el uso de un activo intangible, habitualmente, refleja factores que no están directamente vinculados con el consumo de los beneficios económicos 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 evitarse solo en 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 98C; o
 - (b) cuando puede demostrarse que los ingresos de actividades ordinarias y el consumo de beneficios económicos del activo intangible están altamente correlacionados.
- [Referencia: párrafo FC72G, Fundamentos de las Conclusiones]**
- 98B Al elegir un método de amortización apropiado, de acuerdo con el párrafo 98, 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 por un número predeterminado de años (es decir, temporal), un número de unidades producidas o un importe total fijo de ingresos de actividades ordinarias generados. La identificación de este factor limitativo predominante sirve como punto de partida para la identificación de la base apropiada de amortización, pero puede aplicarse otra base si refleja de forma más cercana el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos. **[Referencia: párrafo FC72J, Fundamentos de las Conclusiones]**
- 98C En la circunstancia en la cual el factor limitativo predominante que es inherente a un activo intangible sea el logro de un umbral de unos ingresos de actividades ordinarias, los ingresos de actividades ordinarias a generar puede ser una base de amortización apropiada. Por ejemplo, una entidad podría adquirir una concesión para explorar y extraer oro de una mina de oro. El vencimiento del contrato puede basarse en un importe fijo de ingresos de actividades ordinarias totales a generar por la extracción (por ejemplo, un contrato puede permitir la extracción de oro de la mina hasta que los ingresos de actividades ordinarias acumulados totales por la venta de oro alcance los doscientos mil millones de u.m.) y no basarse en el tiempo o en una cantidad de oro extraída. En otro 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 la operación de 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 puede 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.
- [Referencia: párrafo 98A(a)]**
- 99 Normalmente, la amortización se reconocerá en el resultado del periodo. No obstante, en ocasiones, los beneficios económicos futuros **[Referencia: párrafo 17]** incorporados a un activo se absorben dentro de la entidad, en la producción de otros activos. En estos casos, el cargo por amortización formará parte del costo de esos otros activos y se incluirá en su importe en libros. Por ejemplo, la amortización de los activos intangibles utilizados en el proceso de producción se incorporará al importe en libros de las inventarios (véase la NIC 2 *Inventarios*).

Valor residual

[Referencia: párrafos FC57 a FC59, Fundamentos de las Conclusiones]

- 100 Se supondrá que el valor residual de un activo intangible con vida útil finita es nulo a menos que:
- (a) haya un compromiso, por parte de un tercero, de comprar el activo al final de su vida útil; o
[Referencia: ejemplo 2, Ejemplos Ilustrativos]
 - (b) exista un mercado activo (tal como se define en la NIIF 13 [Referencia: Apéndice A, NIIF 13]) para el activo, y:
 - (i) pueda determinarse el valor residual con referencia a este mercado; y
 - (ii) sea probable que este mercado existirá al final de la vida útil del activo.
- 101 El importe depreciable de un activo con 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.
- 102 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 de un activo similar que haya alcanzado el término de su vida útil y haya operado en condiciones similares a aquellas en las que el activo se utilizará. El valor residual se revisará al término de cada periodo anual. Un cambio en el valor residual del activo se contabilizará como un cambio en una estimación, de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*. [Referencia: párrafos 32 a 40, NIC 8]
- 103 El valor residual de un activo intangible podría 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

- 104 Tanto el periodo como el método de amortización utilizado para un activo intangible con vida útil finita se revisarán, como mínimo, al final de cada periodo. Si la nueva vida útil esperada difiere de las estimaciones anteriores, se cambiará el periodo de amortización para reflejar esta variación. Si se ha experimentado un cambio en el patrón esperado de generación de beneficios económicos futuros [Referencia: párrafo 17] por parte del activo, el método de amortización se modificará para reflejar estos cambios. Los efectos de estas modificaciones en el periodo y en el método de amortización se tratarán como cambios en las estimaciones contables, según lo establecido en la NIC 8. [Referencia: párrafos 32 a 40, NIC 8]
- 105 A lo largo de la vida del activo intangible, puede ponerse de manifiesto que la estimación de la vida útil resulta inadecuada. Por ejemplo, el reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor podría indicar que el periodo de amortización debe modificarse.
- 106 Con el transcurso del tiempo, el patrón de aparición de los beneficios futuros [Referencia: párrafo 17] esperados por la entidad, para un determinado activo intangible, puede cambiar. Por ejemplo, puede ponerse de manifiesto que, en lugar de aplicar el método de amortización lineal, resulta más apropiado el método de amortización basado en aplicar un porcentaje constante sobre el importe en libros al comienzo de cada periodo. Otro ejemplo se produce cuando se aplaza el uso de los derechos representados por una licencia, a la espera de actuaciones ligadas a otros componentes del plan de actividad. En ese caso, los beneficios económicos procedentes del activo pueden no empezar a recibirse hasta periodos posteriores.

Activos intangibles con vidas útiles indefinidas

- 107 Los activos intangibles con una vida útil indefinida no se amortizarán.
- 108 Según la NIC 36, la entidad comprobará si un activo intangible con una vida útil indefinida ha experimentado una pérdida por deterioro del valor comparando su importe recuperable con su importe en libros
- (a) anualmente, y [Referencia: párrafo 10, NIC 36]
 - (b) en cualquier momento en el que exista un indicio de que el activo puede haber deteriorado su valor. [Referencia: párrafo 9, NIC 36]

Revisión de la evaluación de la vida útil

- 109 La vida útil de un activo intangible que no está siendo amortizado se revisará cada periodo 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 vida útil de indefinida a finita se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8. [Referencia: párrafos 32 a 40, NIC 8]
- 110 Con arreglo a la NIC 36, 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 recuperable, determinado de acuerdo con la NIC 36, [Referencia: párrafos 18 a 57, NIC 36] con su importe en libros, y reconociendo cualquier exceso del importe en libros sobre el importe recuperable como una pérdida por deterioro del valor.

Recuperación del importe en libros—pérdidas por deterioro del valor

[Referencia: párrafos FC54 a FC56, Fundamentos de las Conclusiones]

- 111 Para determinar si se ha deteriorado el valor de los activos intangibles, la entidad aplicará la NIC 36. En dicha Norma se explica cuándo y cómo ha de proceder la entidad para revisar el importe en libros [Referencia: párrafos 7 a 17, NIC 36] de sus activos, y también cómo ha de determinar el importe recuperable [Referencia: párrafos 18 a 57, NIC 36] de un determinado activo, para reconocer [Referencia: párrafos 58 a 108, NIC 36] o revertir [Referencia: párrafos 109 a 125, NIC 36] Una pérdida por deterioro del valor.

Retiros y disposiciones de activos intangibles

- 112 Un activo intangible se dará de baja en cuentas:
- por su disposición; o
 - cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros [Referencia: párrafo 17] por su uso o disposición.
- 113 La pérdida o ganancia surgida al dar de baja un activo intangible se determinará como la diferencia entre el importe neto obtenido por su disposición, si lo hubiera, y el importe en libros del activo. Se reconocerá en el resultado del periodo cuando el activo se dé de baja en cuentas (a menos que la NIIF 16 establezca otra cosa, en una venta con arrendamiento posterior. [Referencia: párrafos 98 a 103, NIIF 16]) Las ganancias no se clasificarán como ingresos de actividades ordinarias [Referencia: Apéndice A (definición de ingresos de actividades ordinarias), NIIF 15].^{E11}

E11 [IFRIC® *Update*, enero de 2020, Decisión de Agenda, «NIC 38 *Activos Intangibles*—Pagos por la Transferencia de Jugadores»

El Comité recibió una solicitud sobre el reconocimiento de los pagos recibidos por la transferencia de jugadores. En la estructura de hechos descrita en la solicitud:

- Un club de fútbol (entidad) transfiere un jugador a otro club (club receptor). Cuando una entidad reclutó al jugador, la entidad lo registró en un sistema de transferencia electrónica. El registro significa que el jugador tiene prohibido jugar para otro club, y requiere que el club que lo inscribe tenga un contrato de trabajo con el jugador que impida que éste abandone el club sin acuerdo mutuo. El contrato de trabajo y el registro en el sistema de transferencia electrónica se denominan conjuntamente «derecho de registro».
- La entidad había reconocido los costos incurridos para obtener el derecho de registro como un activo intangible aplicando la NIC 38. Como parte de sus actividades ordinarias, la entidad utiliza y desarrolla al jugador a través de la participación en competiciones, y después, transfiere potencialmente al jugador a otro club.
- La entidad y el club receptor suscriben un acuerdo de transferencia según el cual la entidad recibe un pago por la transferencia del club receptor. El pago por la transferencia compensa a la entidad por la liberación del jugador del contrato de trabajo antes de su finalización. El registro en el sistema de transferencia electrónica no se transfiere al club receptor, pero, legalmente, se extingue cuando el club receptor registra al jugador y obtiene un nuevo derecho.

d. La entidad da de baja en cuentas su activo intangible en el momento en que el club receptor registra al jugador en el sistema de transferencia electrónica.

La solicitud preguntaba si la entidad reconoce el pago por la transferencia recibido como ingreso de actividades ordinarias aplicando la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* o si, por el contrario, reconoce la ganancia o la pérdida que surge de la baja en cuentas del activo intangible en el resultado del periodo aplicando la NIC 38.

Reconocimiento del pago por la transferencia recibido

En los hechos descritos en la solicitud, la entidad reconoció el derecho de registro como un activo intangible aplicando la NIC 38. Por consiguiente, la entidad aplica los requerimientos de baja en cuentas de la NIC 38 a la baja en cuentas de ese derecho.

El párrafo 113 de la NIC 38 señala que «la pérdida o ganancia surgida al dar de baja un activo intangible se determinará como la diferencia entre el importe neto obtenido por su disposición, si lo hubiera, y el importe en libros del activo. Se reconocerá en el resultado del periodo cuando el activo se dé de baja en cuentas...las ganancias no se clasificarán como ingreso de actividades ordinarias». Con la aplicación de ese párrafo, la entidad reconoce en el resultado del periodo, pero no como un ingreso de actividades ordinarias, la diferencia entre el producto neto de la enajenación y el importe en libros del derecho de registro.

¿Representa el pago por la transferencia el producto de la enajenación?

El pago por la transferencia surge del acuerdo de transferencia, que requiere que la entidad libere al jugador del contrato de trabajo. Por ello, se requiere que la entidad lleve a cabo alguna acción para que se extinga el derecho. Por consiguiente, el pago por la transferencia compensa a la entidad por su acción de enajenación del derecho de registro y, por lo tanto, forma parte del producto neto de la enajenación descrito en el párrafo 113 de la NIC 38.

El Comité concluyó que, en los hechos descritos en la solicitud, la entidad reconoce el pago por la transferencia recibido como parte de la ganancia o pérdida que surge de la baja en cuentas del derecho de registro aplicando el párrafo 113 de la NIC 38. En los hechos descritos en la solicitud (en la que la entidad reconoce el derecho de registro como un activo intangible), la entidad no reconocerá el pago por la transferencia recibido, ni ninguna ganancia que surja, como ingresos de actividades ordinarias aplicando la NIIF 15

Estado de flujos de efectivo

La NIC 7 *Estado de Flujos de Efectivo* enumera los cobros de efectivo procedentes de la venta de intangibles como ejemplo de flujos de efectivo procedentes de actividades de inversión. Por consiguiente, en los hechos descritos en la solicitud, la entidad presentará los cobros de efectivo procedentes de los pagos por la transferencia como parte de las actividades de inversión

El Comité concluyó que los principios y requerimientos de las Normas NIIF proporcionan una base adecuada para que una entidad determine el reconocimiento de los pagos por la transferencia del jugador recibidos. Por consiguiente, el Comité decidió no añadir este tema a su agenda de emisión de normas.]

- 114 La disposición de un activo intangible puede llevarse a cabo de diversas maneras (por ejemplo, mediante una venta, realizando sobre la misma un contrato de arrendamiento financiero, [Referencia: Apéndice A (definición de arrendamiento financiero), NIIF 16] o por donación). La fecha de disposición de un activo intangible es la fecha en que el receptor obtiene el control de ese activo de acuerdo con los requerimientos para determinar cuándo se satisface una obligación de desempeño de la NIIF 15. [Referencia: párrafo 31, NIIF 15] La NIIF 16 se aplicará a las disposiciones por una venta con arrendamiento posterior. [Referencia: párrafos 98 a 103, NIIF 16]
- 115 Si, de acuerdo con el criterio de reconocimiento del párrafo 21, la entidad reconociera dentro del 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.
- 115A En el caso de un derecho readquirido en una combinación de negocios que se revenda posteriormente a un tercero, el importe en libros relacionado, si lo hubiera, se deberá utilizar para determinar la ganancia o pérdida de la reventa.
- 116 El importe de la contraprestación a incluir en la ganancia o pérdida que surge de la baja en cuentas de una partida de propiedades, planta y equipo se determina de acuerdo con los requerimientos para determinar el precio de la transacción de los párrafos 47 a 72 de la NIIF 15. Los cambios posteriores al importe estimado

de la contraprestación incluida en la ganancia o pérdida se contabilizarán de acuerdo con los requerimientos para cambios en el precio de la transacción de la NIIF 15. **[Referencia: párrafos 87 a 90, NIIF 15]**

- 117 La amortización de un activo intangible con una vida útil finita no terminará cuando el activo intangible no vaya a ser usado más, a menos que el activo haya sido completamente amortizado o se clasifique como mantenido para la venta (o incluido en un grupo de activos para su disposición que se clasifique como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5. **[Referencia: párrafos 6 a 14, NIIF 5]**

Información a revelar

General

- 118 La entidad revelará la siguiente información para cada una de las clases **[Referencia: párrafo 119]** de activos intangibles, distinguiendo entre los activos intangibles que se hayan generado internamente y los demás:

- (a) si las vidas útiles son indefinidas o finitas y, en este caso, las vidas útiles o los porcentajes de amortización utilizados;
- (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 resultado integral **[Referencia: párrafos 81 a 96, NIC 1]** en las que está 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 en combinaciones de negocios;
 - (ii) los activos clasificados como mantenidos para la venta o incluidos en un grupo de activos para su disposición que haya sido clasificado como mantenido para la venta, de acuerdo con la NIIF 5 **[Referencia: párrafos 6 a 14, NIIF 5]**, así como otras disposiciones;
 - (iii) los incrementos y decrementos, durante el periodo, procedentes de revaluaciones efectuadas según se indica en los párrafos 75, 85 y 86, así como de pérdidas por deterioro del valor reconocidas **[Referencia: párrafos 60 y 61, NIC 36]** o revertidas **[Referencia: párrafos 119 y 120, NIC 36]** en otro resultado integral siguiendo las reglas de la NIC 36 (si las hubiere);
 - (iv) las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado del periodo aplicando la NIC 36 (si las hubiere); **[Referencia: párrafo 60, NIC 36]**
 - (v) las reversiones de anteriores pérdidas por deterioro del valor, a lo largo del periodo, de acuerdo con la NIC 36 (si las hubiere); **[Referencia: párrafo 119, NIC 36]**
 - (vi) el importe de la amortización reconocida durante el periodo;
 - (vii) las diferencias netas de cambio derivadas de la conversión de estados financieros a la moneda de presentación, y de la conversión de una operación en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad; **[Referencia: NIC 21]** y
 - (viii) otros cambios habidos en el importe en libros durante el periodo.

- 119 Una clase **[Referencia: párrafo 73]** de activos intangibles es un grupo de activos que tienen similar naturaleza y utilización en las operaciones de la entidad. Los siguientes son ejemplos de clases separadas:

- (a) marcas;
- (b) cabeceras de periódicos o revistas y sellos o denominaciones editoriales;
- (c) programas y aplicaciones informáticas;
- (d) concesiones y franquicias;
- (e) derechos de propiedad intelectual, patentes y otras manifestaciones de la propiedad industrial o derechos de explotación;

- (f) recetas o fórmulas, modelos, diseños y prototipos; y
- (g) activos intangibles en proceso.

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

- 120 La entidad incluirá información sobre los activos intangibles que hayan sufrido pérdidas por deterioro del valor, de acuerdo con la NIC 36, **[Referencia: párrafos 126 a 137, NIC 36]** además de la requerida en el párrafo 118(e)(iii) a (v).
- 121 La NIC 8 exige que la entidad revele la naturaleza y efecto de los cambios en las estimaciones contables **[Referencia: párrafo 39, NIC 8]** que tengan un efecto significativo en el periodo corriente, o que se espera que tengan repercusión significativa en futuros periodos. 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.

122 Una entidad revelará también:

- (a) **En el caso de un activo intangible con vida útil indefinida, el importe en libros de dicho activo y las razones sobre las que se apoya la estimación 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 del 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 mediante una subvención del gobierno y reconocidos inicialmente por su valor razonable (véase el párrafo 44):**
 - (i) **el valor razonable por el que se han registrado inicialmente tales activos;**
 - (ii) **su importe en libros; y**
 - (iii) **si la medición posterior al reconocimiento inicial se realiza utilizando el modelo del costo [Referencia: párrafo 74] o el modelo de revaluación. [Referencia: párrafo 75]**
- (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.**

- 123 Cuando la entidad proceda a describir el factor o factores que han jugado un papel importante en la determinación del hecho de que el activo intangible tiene una vida útil indefinida, considerará la lista de los factores del párrafo 90.

Activos intangibles medidos posteriormente según el modelo de revaluación

- 124 **En el caso de activos intangibles contabilizados por sus valores revaluados, [Referencia: párrafos 72, 73 y 75 a 87] la entidad revelará la siguiente información:**
- (a) **por clase [Referencia: párrafos 73 y 119] 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 utilizando el modelo del costo del párrafo 74; y**
 - (b) **el importe del superávit de revaluación, tanto al principio como al final del periodo, que proceda de los activos intangibles, indicando los cambios habidos durante el periodo, así como cualquier restricción para la distribución de su saldo entre los accionistas.**
 - (c) **[eliminado]**

- 125 Puede ser necesaria la agregación de las clases de activos intangibles revaluados **[Referencia: párrafos 73 y 119]** en clases de mayor tamaño a efectos de información a revelar. No obstante, las citadas clases no se

agregarán si de esta presentación pudieran resultar saldos mixtos que incluyeran activos intangibles medidos según el modelo del costo [Referencia: párrafo 74] junto con otros medidos según el modelo de revaluación [Referencia: párrafo 75].

Desembolsos por investigación y desarrollo

- 126 **La entidad revelará el importe agregado de los desembolsos por investigación y desarrollo que se hayan reconocido como gastos durante el periodo.**
- 127 Los desembolsos por investigación y desarrollo incluirán todos los que sean directamente atribuibles a las actividades de investigación y desarrollo (véanse los párrafos 66 y 67, donde figuran las indicaciones sobre los tipos de desembolsos que se pueden incluir para cumplir los objetivos de las exigencias informativas señaladas en el párrafo 126).

Otra información

- 128 Se aconseja, pero no se exige, que las entidades aporten la siguiente información:
- una descripción de los activos intangibles completamente amortizados que se encuentren todavía en uso; y
 - una breve descripción de los activos intangibles significativos controlados por la entidad, pero que no se reconozcan como activos por no cumplir los criterios de reconocimiento fijados en esta Norma, o porque fueron adquiridos o generados antes de que tuviese vigencia la versión de la NIC 38 *Activos Intangibles* emitida en 1998.

Disposiciones transitorias y fecha de vigencia

[Referencia: párrafos FC90 a FC102, Fundamentos de las Conclusiones]

- 129 [Eliminado]
- 130 Una entidad aplicará esta Norma:
- para la contabilización de activos intangibles adquiridos en combinaciones de negocios en las que la fecha del acuerdo sea a partir del 31 de marzo de 2004; y
 - para la contabilización de todos los demás activos intangibles de forma prospectiva desde el comienzo del primer periodo anual a partir del 31 de marzo de 2004. Así, la entidad no ajustará el importe en libros de los activos intangibles reconocidos en esa fecha. Sin embargo, la entidad aplicará, en esa misma fecha, esta Norma al reconsiderar las vidas útiles de dichos activos intangibles. Si, como resultado de esa reestimación, la entidad cambia su evaluación de la vida útil de un activo, ese cambio se contabilizará como un cambio en la estimación contable, de acuerdo con la NIC 8. [Referencia: párrafo 32 a 40, NIC 8]
- 130A Una entidad aplicará las modificaciones del párrafo 2 en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2006. Si una entidad aplica la NIIF 6 para un periodo anterior, dichas modificaciones deben ser aplicadas para ese periodo anterior.
- 130B La NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007) modificó la terminología utilizada en las NIIF. Además, modificó los párrafos 85, 86 y 118(e)(iii). Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad utiliza la NIC 1 (revisada en 2007) en un periodo anterior, aplicará las modificaciones a dicho periodo.
- 130C La NIIF 3 (revisada en 2008) modificó los párrafos 12, 33 a 35, 68, 69, 94 y 130, eliminó los párrafos 38 y 129, y añadió el párrafo 115A. El documento *Mejoras a las NIIF* emitido en abril de 2009 modificó los párrafos 36 y 37. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma prospectiva a los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2009. Por ello, no se ajustarán los importes reconocidos para los activos intangibles y la plusvalía en combinaciones de negocios anteriores. Si una entidad aplica la NIIF 3 (revisada en 2008) a un periodo anterior, las modificaciones se aplicarán a ese periodo, y revelará ese hecho.
- 130D Se modificaron los párrafos 69, 70 y 98, y se añadió el párrafo 69A mediante el documento *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2008. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.
- 130E [Eliminado]

- 130F Las NIIF 10 y NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*, emitidas en mayo de 2011, modificaron el párrafo 3(e). Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique las NIIF 10 y NIIF 11.
- 130G La NIIF 13, emitida en mayo de 2011, modificó los párrafos 8, 33, 47, 50, 75, 78, 82, 84, 100 y 124, y eliminó los párrafos 39 a 41 y 130E. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 13.
- 130H *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012*, emitido en diciembre de 2013, modificó el párrafo 80. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2014. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.
- 130I Una entidad aplicará la modificación realizada por el documento *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012* a todas las revaluaciones reconocidas en periodos anuales que comiencen a partir de la fecha de aplicación inicial de esa modificación y en el periodo anual anterior inmediato. Una entidad puede también presentar información comparativa ajustada para cualquiera de los periodos anteriores presentados, pero no se requiere que lo haga. Si una entidad presenta información comparativa no ajustada sobre periodos anteriores, identificará con claridad la información que no ha sido ajustada, señalará que ha sido preparada sobre una base diferente, y explicará esa base. **[Referencia: párrafo FC100A, Fundamentos de las Conclusiones]**
- 130J *Aclaración de los Métodos Aceptables de Depreciación y Amortización* (Modificaciones a las NIC 16 y NIC 38), emitido en mayo de 2014, modificó los párrafos 92 y 98 y añadió los párrafos 98A a 98C. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma prospectiva a los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2016. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo anterior, revelará este hecho.
- 130K La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*, emitida en mayo de 2014, modificó los párrafos 3, 114 y 116. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 15.
- 130L La NIIF 16, emitida en enero de 2016, modificó los párrafos 3, 6, 113 y 114. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 16.
- 130M La NIIF 17, emitida en mayo de 2017, modificó el párrafo 3. *Modificaciones a la NIIF 17*, emitida en junio de 2020, modificó adicionalmente el párrafo 3. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 17.

Permutas de activos similares

- 131 La exigencia, contenida en los párrafos 129 y en el apartado (b) del párrafo 130, de aplicar esta Norma de forma prospectiva, significa que si una permuta de activos **[Referencia: párrafos 45 a 47]** fue medida antes de la fecha de vigencia de esta Norma, sobre la base del importe en libros del activo entregado, la entidad no reexpresará el importe en libros del activo adquirido para reflejar su valor razonable en la fecha de adquisición.

Aplicación anticipada

[Referencia: párrafos FC101 y FC102, Fundamentos de las Conclusiones]

- 132 Se aconseja a las entidades a las que se aplique el párrafo 130 que apliquen los requerimientos de esta Norma antes de las fechas de vigencia especificadas en el párrafo 130. No obstante, si la entidad aplicase esta Norma antes de esas fechas efectivas, también aplicará al mismo tiempo la NIIF 3 y la NIC 36 (revisada en 2004).

Derogación de la NIC 38 (aprobada en 1998)

- 133 Esta Norma deroga a la NIC 38 *Activos Intangibles* (emitida en 1998).