

NICSP 31—ACTIVOS INTANGIBLES

Reconocimiento

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

El texto aprobado de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) es el publicado por el IASB en idioma inglés, pudiéndose obtener ejemplares del mismo en el Departamento de Publicaciones del IASB: IFRS Publications Department, First Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

E-mail: publications@ifrs.org

Internet : www.ifrs.org

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

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

NICSP 31—ACTIVOS INTANGIBLES

Historia de la NICSP

Esta versión incluye las modificaciones introducidas en las NICSP emitidas hasta el 15 de enero de 2011.

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

NICSP 31—ACTIVOS INTANGIBLES

ÍNDICE

	Párrafo
Introducción	IN1–IN4
Objetivo	1
Alcance	2–15
Bienes intangibles del patrimonio histórico-artístico y/o cultural	11–15
Definiciones	16–25
Activos intangibles	17–20
Control de un activo	21–24
Beneficios económicos futuros o potencial de servicio	25
Reconocimiento y medición	26–65
Adquisición separada	32–39
Desembolsos posteriores en un proyecto adquirido de investigación y desarrollo en proceso	40–41
Activos intangibles adquiridos a través de una transacción sin contraprestación	42–43
Intercambios de activos	44–45
Plusvalía generada internamente	46–48
Activos intangibles generados internamente	49–51
Fase de investigación	52–54
Fase de desarrollo	55–62
Costo de un activo intangible generado internamente	63–65
Reconocimiento como gasto	66–70
Desembolsos pasados que no deben reconocerse como un activo ...	70
Medición posterior	71–86
Modelo del costo	73
Modelo de revaluación	74–86
Vida útil	87–95

ACTIVOS INTANGIBLES

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

La Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público 31, *Activos Intangibles*, está contenida en los párrafos 1 a 133. Todos los párrafos tienen la misma autoridad. La NICSP 31 debe ser entendida en el contexto de su objetivo, de los Fundamentos de las conclusiones y el *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público*. La NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* facilita un criterio para seleccionar y aplicar las políticas contables que no cuenten con guías específicas.

Introducción

IN1. La NICSP 31 establece el tratamiento contable de los activos intangibles. Es una adaptación de la NIC 38, *Activos Intangibles* para las entidades del sector público.

Alcance

IN2. El IPSASB está desarrollando actualmente un Marco Conceptual que definirá el concepto de activo en el sector público. Las cuestiones específicas del sector público que surgen de poderes y derechos conferidos por la legislación, una constitución o por medios equivalentes, necesitan examinarse detalladamente para determinar el tratamiento contable apropiado. El IPSASB reconsiderará la aplicabilidad de la NICSP 31 a estos poderes y derechos cuando emita su Marco Conceptual. En consecuencia, la NICSP 31 excluye de su alcance esos poderes y derechos.

IN3. La NICSP 31 incorpora, como Guía de Aplicación, la guía sobre la contabilidad de costos de sitios web de la Interpretación 32 del Comité de Interpretaciones del IASB (SIC 32), *Activos Intangibles-Costes de Sitios Web*, incluyendo ilustraciones de los principios contables relevantes.

IN4. La NIC 38 aborda los activos intangibles adquiridos mediante una subvención del gobierno. La NICSP 23, *Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)* trata sobre este tema ya que es aplicable en el sector público. Esta Norma establece que, cuando un activo intangible es adquirido mediante una transacción sin contraprestación, su costo es su valor razonable en la fecha de su adquisición de acuerdo con lo establecido en la NICSP 23.

Objetivo

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

Alcance

2. **Una entidad que prepare y presente sus estados financieros sobre la base contable de acumulación (o devengo) aplicará esta Norma en la contabilización de los activos intangibles.**
3. **Esta Norma se aplicará al contabilizar los activos intangibles, excepto en los siguientes casos:**
 - (a) **activos intangibles que estén dentro del alcance de otras Normas;**
 - (b) **activos financieros, definidos en la NICSP 28, *Instrumentos Financieros: Presentación*;**
 - (c) **el reconocimiento y medición de activos para exploración y evaluación (véase la norma de contabilidad aplicable, internacional o nacional, que trate sobre exploración y evaluación de recursos minerales);**
 - (d) **desembolsos relacionados con el desarrollo y extracción de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares;**
 - (e) **activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios (véase la norma de contabilidad aplicable, internacional o nacional, que trate sobre combinaciones de negocios);**
 - (f) **plusvalía adquirida en una combinación de negocios (véase la norma de contabilidad aplicable, internacional o nacional, que trate sobre combinaciones de negocios);**
 - (g) **poderes y derechos conferidos por la legislación, una constitución o por medios equivalentes;**
 - (h) **activos por impuestos diferidos (véase la norma de contabilidad aplicable, internacional o nacional, que trate sobre impuestos sobre las ganancias);**
 - (i) **costos de adquisición diferidos, y activos intangibles, surgidos de los derechos contractuales de una entidad aseguradora en los contratos de seguro que están dentro del alcance de la norma de contabilidad aplicable, internacional o nacional, que trate sobre**

contratos de seguro. En los casos en los que la norma de contabilidad internacional o nacional aplicable no establezca requerimientos de información a revelar específicos para estos activos intangibles, se les aplicarán los requerimientos de información a revelar incluidos en esta Norma;

- (j) **activos intangibles no corrientes (o incluidos en un grupo de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la norma de contabilidad internacional o nacional aplicable que trate de los activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas; y**
- (k) **con respecto a los activos intangibles de bienes de patrimonio histórico-artístico y/o cultural. No obstante, los requerimientos de revelar información de los párrafos 115 a 127 se aplican a aquellos bienes patrimonio histórico-artístico y/o cultural que sean reconocidos.**

4. La presente Norma es de aplicación para todas las entidades del sector público, excepto para las Empresas Públicas.

5. El *Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad del Sector Público* emitidas por el IPSASB explica que las Empresas Públicas (EP) aplicarán las NIIF emitidas por el IASB. Las EP están definidas en la NICSP 1, *Presentación de Estados Financieros*.

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

- (a) activos intangibles mantenidos por una entidad para venderlos en el curso habitual de las operaciones (véase la NICSP 11, *Contratos de Construcción*, y NICSP 12, *Inventarios*);
- (b) arrendamientos que se incluyan en el alcance de la NICSP 13, *Arrendamientos*;
- (c) activos procedentes de beneficios a los empleados (véase la NICSP 25, *Beneficios a los Empleados*); y
- (d) activos financieros, según se definen en la NICSP 28. El reconocimiento y la medición de algunos activos financieros se pueden encontrar en la NICSP 6, *Estados Financieros Consolidados y Separados*; NICSP 7, *Inversiones en Asociadas y* NICSP 8, *Participaciones en Negocios Conjuntos*.

7. 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. Para determinar si un activo que incluye elementos tangibles e intangibles se tratará según la NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo* o como un activo intangible según la presente Norma, una entidad realizará el oportuno juicio para evaluar cuál de los dos elementos tiene un peso más significativo. Por ejemplo, los programas informáticos de navegación de un avión de combate es parte integrante de la aeronave y se tratará como propiedades, planta y equipo. Lo mismo se aplica al sistema operativo de un ordenador. Cuando los programas informáticos no constituyan parte integrante del equipo, serán tratados como activos intangibles.

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

Bienes intangibles del patrimonio histórico-artístico y/o cultural

11. Esta Norma no requiere que una entidad reconozca los bienes intangibles del patrimonio histórico-artístico y/o cultural que satisfagan la definición y los

criterios de reconocimiento de los activos intangibles. Si una entidad reconoce los bienes intangibles del patrimonio histórico-artístico y/o cultural, debe aplicar los requerimientos de información a revelar de esta Norma y puede, pero no se exige, aplicar los requerimientos de medición establecidos en esta Norma.

12. Algunos activos intangibles son tratados como bienes intangibles del patrimonio histórico-artístico y/o cultural debido a su importancia cultural, medioambiental o histórica. Son ejemplos de bienes intangibles del patrimonio histórico-artístico y/o cultural las grabaciones de acontecimientos históricos importantes y los derechos de uso de la imagen de una persona pública importante, así como, por ejemplo, los sellos de correos o monedas de colección. Los bienes del patrimonio histórico-artístico y/o cultural presentan, a menudo, ciertas características, incluyendo las siguientes (aunque no son exclusivas de esos activos):
 - (a) es poco probable que su valor en términos culturales, medioambientales e histórico-artísticos quede perfectamente reflejado en un valor financiero basado puramente en un precio de mercado;
 - (b) las obligaciones legales y/o reglamentarias pueden imponer prohibiciones o severas restricciones a su disposición por venta;
 - (c) su valor puede incrementarse con el tiempo, y
 - (d) puede ser difícil estimar su vida útil, la cual en algunos casos puede ser de cientos de años.

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

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

15. La información a revelar exigida en los párrafos 117 a 124 requiere que las entidades revelen información sobre los activos intangibles reconocidos. Por lo tanto, a las entidades que reconocen bienes intangibles del patrimonio histórico-artístico y/o cultural se les requiere que revelen, en relación a dichos bienes, puntos tales como, por ejemplo, los siguientes:
- (a) la base de medición utilizada;
 - (b) el método de amortización utilizado, si lo hubiere;
 - (c) el valor bruto en libros;
 - (d) la amortización acumulada al final del periodo, si la hubiere, y
 - (e) una conciliación entre el valor en libros al comienzo y al final del periodo mostrando determinados componentes de la misma.

Definiciones

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

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

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

Un **activo intangible (Intangible asset)** es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física.

Investigación (Research) es estudio original y planificado, emprendido con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.

Los términos definidos en otras NICSP se usan en esta Norma con el mismo significado que en aquéllas, y están reproducidas en el *Glosario de Términos Definidos* publicados por separado.

Activos intangibles

17. Con frecuencia, las entidades emplean recursos o incurren en pasivos, para la adquisición, desarrollo, mantenimiento o mejora de recursos intangibles tales como el conocimiento científico o tecnológico, el diseño e implementación de nuevos procesos o nuevos sistemas, las licencias o concesiones, la propiedad intelectual o las marcas (incluyendo denominaciones comerciales y derechos editoriales). Otros ejemplos comunes de partidas que están comprendidas en

esta amplia denominación son programas informáticos, patentes, derechos de autor, películas, listas de usuarios de un servicio, licencias de pesca adquiridas, cuotas de importación adquiridas y las relaciones con los usuarios de un servicio.

18. No todos los activos descritos en el párrafo 17 cumplen la definición de activo intangible, esto es, identificabilidad, control sobre el recurso en cuestión y existencia de beneficios económicos futuros o potencial de servicio. Si un elemento incluido en el alcance de esta Norma no 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.
19. **Un activo es identificable si:**
- (a) **es separable, es decir, es susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, cedido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con un contrato, activo identificable o pasivo con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga intención de llevar a cabo la separación; o**
 - (b) **surge de acuerdos vinculantes (incluyendo derechos procedentes de contratos u otros derechos legales), con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.**
20. A efectos de la presente Norma, un acuerdo vinculante describe un acuerdo que confiere a las partes derechos y obligaciones similares a los que tendrían si la forma fuera la de un contrato.

Control de un activo

21. Una entidad controlará un determinado activo siempre que tenga el poder de obtener los beneficios económicos futuros o potencial de servicio que procedan de los recursos que subyacen en el mismo, y además pueda restringir el acceso de terceras personas a esos beneficios o dicho potencial de servicio. La capacidad de una entidad para controlar los beneficios económicos futuros o potencial de servicio de un activo intangible tiene normalmente su justificación en derechos de tipo legal que son exigibles ante los tribunales. En ausencia de esos 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 futuros o potencial de servicio de alguna otra manera.
22. Los conocimientos científicos o tecnológicos pueden dar lugar a beneficios económicos futuros o potencial de servicio. Una entidad controlará esos

- beneficios o ese potencial de servicio si, por ejemplo, tiene protegidos esos 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.
23. Una entidad puede poseer un equipo de personas capacitadas, de manera que pueda identificar posibilidades de aumentar su nivel de competencia mediante la mejora de su formación especializada, lo que producirá beneficios económicos futuros o potencial de servicio. La entidad puede también esperar que su personal continúe prestando sus servicios dentro de la entidad. No obstante, y con carácter general, una entidad tendrá un control insuficiente sobre los beneficios económicos futuros o potencial de servicios esperados que pueda producir un equipo de empleados con mayor especialización, como para poder considerar que los importes dedicados a la formación cumplen la definición de activo intangible. Por razones similares, es improbable que las habilidades técnicas o 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 futuros o potencial de servicio que se espera de ellas, y además cumplan el resto de condiciones de la definición de activo intangible.
24. Una entidad puede tener una cartera de usuarios o una tasa de éxito en alcanzar los usuarios de sus servicios previstos y esperar que, debido a los esfuerzos empleados en desarrollar las relaciones con los usuarios de sus servicios, éstos vayan a continuar utilizándolos. Sin embargo, en ausencia de derechos legales para proteger, u otras formas de controlar, las relaciones con los usuarios de un servicio o de fidelización de dichos usuarios, la entidad tendrá, por lo general, un grado de control insuficiente sobre los beneficios económicos esperados o potencial de servicio de las mencionadas relaciones con los usuarios de un servicio y de fidelización como para considerar que esas partidas (por ejemplo, cartera de usuarios de un servicio, cuotas de mercado o tasas de éxito de un servicio, relaciones con los usuarios de un servicio y fidelización éstos) cumplen la definición de activo intangible. Cuando no se tengan derechos legales para proteger esas relaciones, las transacciones con contraprestación de las mismas u otras relaciones similares no contractuales con los clientes demuestran que la entidad es, no obstante, capaz de controlar los beneficios económicos futuros o potencial de servicio esperados obtenidos de la relación con los usuarios de un servicio. Como esas transacciones con contraprestación también demuestran que las relaciones con los usuarios de un servicio son separables, dichas relaciones cumplen la definición de un activo intangible.

Beneficios económicos futuros o potencial de servicio

25. Entre los beneficios económicos futuros o potencial de servicio procedentes de un activo intangible se incluyen los ingresos procedentes de la venta de productos o servicios, los ahorros de costos 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 de un proceso de producción o de prestación de un servicio puede reducir los costos futuros de producción o de prestación del servicio o mejorar la prestación de dicho servicio, más que incrementar los ingresos futuros (por ejemplo, un sistema *online* que permita a los ciudadanos renovar su permiso de conducir más rápidamente, produce una reducción del personal de oficina necesario para realizar esta función al tiempo que aumenta la velocidad de procesamiento).

Reconocimiento y medición

26. El reconocimiento de una partida como activo intangible exige, para la entidad, demostrar que el elemento en cuestión cumple:
- (a) la definición de activo intangible (véanse los párrafos 17 a 25); y
 - (b) los criterios para su reconocimiento (véanse los párrafos 28 a 30).

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

27. La naturaleza de los activos intangibles es tal que, en muchos casos, no existe posibilidad de realizar ampliaciones del activo en cuestión o sustituciones de partes del mismo. Consiguientemente, la mayoría de los desembolsos posteriores se hacen, probablemente, para mantener los beneficios económicos futuros o potencial de servicio esperados incorporados a un activo intangible existente, pero no satisfacen la definición de activo intangible ni los criterios de reconocimiento contenidos en esta Norma. Además, a menudo es difícil atribuir un desembolso posterior directamente a un activo intangible determinado que a las actividades realizadas por la entidad en su conjunto. Por tanto, solo en raras ocasiones, los desembolsos posteriores—desembolsos efectuados tras el reconocimiento inicial de un activo intangible adquirido o después de completar un activo intangible generado internamente—se reconocerán en el importe en libros del activo. De acuerdo con el párrafo 61, los desembolsos posteriores sobre marcas, cabeceras de periódicos o revistas, denominaciones editoriales, listas de usuarios de un servicio u otras partidas similares (hayan sido adquiridas externamente o generadas internamente) se reconocerán siempre en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo en el

que se incurran. Esto es así porque esos desembolsos no pueden distinguirse de los realizados para desarrollar las actividades de la entidad en su conjunto.

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

Adquisición separada

32. Normalmente, el precio que paga una entidad para adquirir de forma separada un activo intangible reflejará las expectativas acerca de la probabilidad de que los beneficios económicos futuros o potencial de servicio incorporados al activo fluyan a la entidad. En otras palabras, la entidad esperará que haya una entrada de beneficios económicos o potencial de servicio, incluso si existe incertidumbre sobre la fecha o el importe de éstos. Por tanto, el criterio de probabilidad necesario para su reconocimiento que figura en el párrafo 28(a), se considerará siempre satisfecho en el caso de activos intangibles adquiridos de forma separada.
33. 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.
34. El costo de un activo intangible adquirido de forma separada comprende:

- (a) el precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir los descuentos comerciales y las rebajas, y
 - (b) cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto.
35. Son ejemplos de costos atribuibles directamente:
- (a) los costos de las remuneraciones a los empleados (según se definen en la NICSP 25), 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.
36. Ejemplos de desembolsos que no forman parte del costo de un activo intangible son:
- (a) los costos de introducción de un nuevo producto o servicio (incluyendo los costos de actividades publicitarias y promocionales);
 - (b) los costos de llevar a cabo operaciones en una nueva localización o con un nuevo segmento de usuarios de un servicio (incluyendo los costos de formación del personal), y
 - (c) los costos de administración y otros costos indirectos generales.
37. El reconocimiento de 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) resultados operativos negativos iniciales, como los generados mientras se desarrolla la demanda de los productos que se elaboran con el activo.
38. Algunas operaciones, ocurren en relación con el desarrollo de un activo intangible, pero 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 inmediatamente en el

resultado (ahorro o desahorro) del periodo de inmediato, mediante su inclusión dentro de la clase apropiada de ingresos y gastos.

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

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

40. **Los desembolsos por investigación o desarrollo que:**
- (a) **estén asociados con un proyecto de investigación y desarrollo en curso adquirido de forma independiente 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 52 a 60.**
41. La aplicación de los requerimientos de los párrafos 52 a 60 implica que los desembolsos posteriores, asociados a un proyecto de investigación y desarrollo en curso adquirido de forma separada y reconocidos como un activo intangible, serán:
- (a) reconocidos como un gasto cuando se incurre en ellos, si se trata de desembolsos de investigación;
 - (b) reconocidos como un gasto cuando se incurra en ellos, si se trata de desembolsos por desarrollo que no cumplan los criterios del párrafo 55 para su reconocimiento como activo intangible, y
 - (c) añadidos al importe en libros del proyecto de investigación o desarrollo en proceso adquirido, si los desembolsos por desarrollo cumplen los criterios de reconocimiento establecidos en el párrafo 55.

Activos intangibles adquiridos a través de una transacción sin contraprestación

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

publicaciones, a los archivos nacionales (una entidad del sector público) en una transacción sin contraprestación.

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

Intercambios de activos

44. 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, al intercambio de un activo no monetario por otro, pero también es aplicable a todos los intercambios descritos en el primer inciso de este párrafo. El costo del dicho activo intangible se medirá por su valor razonable, a menos que 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.
45. En el párrafo 28(b) se especifica que una condición para el reconocimiento de un activo intangible es que el costo de dicho activo pueda ser medido con fiabilidad. El valor razonable de un activo intangible para el que no existen transacciones comparables en el mercado se puede medir con fiabilidad si:
- (a) la variabilidad en el rango de la razonabilidad de las estimaciones del valor razonable no es significativo para ese activo, o
 - (b) las probabilidades de las diversas estimaciones dentro del rango puedan evaluarse y utilizarse razonablemente para estimar el valor razonable.

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

Plusvalía generada internamente

46. **La plusvalía generada internamente no se reconocerá como un activo.**
47. En algunos casos, se incurre en desembolsos para generar beneficios económicos futuros o potencial de servicio, 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. Esta 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 acuerdos vinculantes, incluyendo derechos contractuales o derechos legales de otro tipo), controlado por la entidad, que pueda ser medido de forma fiable por su costo.

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

Activos intangibles generados internamente

49. En ocasiones, es difícil evaluar si un activo intangible generado internamente cumple los criterios para su reconocimiento como activo, a consecuencia de los problemas para:
- (a) determinar si, y en qué momento, surge un activo identificable del que se vaya a derivar, de forma probable, la generación de beneficios económicos futuros esperados o potencial de servicio en el futuro, 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 requerimientos para el reconocimiento y medición inicial de un activo intangible, la entidad aplicará las condiciones y guías establecidas en los párrafos 50 a 65, para todos los activos generados de forma interna.

50. Para evaluar si un activo intangible generado internamente cumple los criterios para su reconocimiento, la entidad clasificará la generación del activo en:
- (a) fase de investigación, y
 - (b) fase de desarrollo.

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

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

Fase de investigación

52. **No se reconocerán activos intangibles surgidos de la investigación (o de la fase de investigación en proyectos internos). Los desembolsos por investigación (o en la fase de investigación, en el caso de proyectos internos), se reconocerán como gastos del periodo en el que se incurran.**
53. En la fase de investigación de un proyecto interno, una entidad no puede demostrar que exista un activo intangible que pueda generar probables beneficios económicos futuros o potencial de servicio. Por lo tanto, los desembolsos correspondientes se reconocerán como gastos en el momento en que se produzcan.
54. Son ejemplos de actividades de investigación:
- (a) actividades dirigidas a obtener nuevos conocimientos;
 - (b) la búsqueda, evaluación y selección final de aplicaciones de resultados de la investigación u otro tipo de conocimientos;
 - (c) la búsqueda de alternativas para materiales, 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

55. **Un activo intangible surgido del desarrollo (o de la fase de desarrollo en un proyecto interno), se reconocerá sí, y solo si, la entidad puede demostrar todos los extremos siguientes:**
- (a) **la viabilidad técnica de completar el activo intangible de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta;**
 - (b) **su intención de completar el activo intangible y usarlo o venderlo;**
 - (c) **su capacidad para utilizar o vender el activo intangible;**
 - (d) **la forma en que el activo intangible vaya a generar probables beneficios económicos futuros o potencial de servicio. Entre otras cosas, la entidad debe demostrar la existencia de un mercado para el producto que genere el activo intangible o para el activo intangible en sí, o si va a ser utilizado internamente, la utilidad del mismo para la entidad;**

- (e) **la disponibilidad de los recursos técnicos, financieros o de otro tipo adecuados, para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo intangible, y**
 - (f) **su capacidad para medir, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo.**
56. En la fase de desarrollo de un proyecto interno, la entidad puede, en algunos casos, identificar un activo intangible y demostrar que puede generar probables beneficios económicos futuros o potencial de servicio. Esto se debe a que la fase de desarrollo en un proyecto cubre etapas más avanzadas que la fase de investigación.
57. Son ejemplos de actividades de desarrollo:
- (a) el diseño, construcción y prueba, 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 o actuación que no tenga una escala económicamente viable para la producción comercial o para el uso en la prestación de servicios;
 - (d) el diseño, construcción y prueba de una alternativa elegida para materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios que sean nuevos o se hayan mejorado, y
 - (e) costos de sitios web y costos de desarrollo de aplicaciones informáticas.
58. Para demostrar la forma en que un activo intangible generará beneficios económicos futuros probables, una entidad evaluará los beneficios económicos futuros o potencial de servicio que se recibirán del mismo, utilizando los principios de la NICSP 21, *Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo* o en la NICSP 26, *Deterioro del Valor de Activos Generadores de Efectivo*, según proceda. Si el activo generará beneficios económicos o potencial de servicio solo en combinación con otros activos, la entidad aplicará el concepto de unidad generadora de efectivo, de la NICSP 26.
59. La disponibilidad de recursos para completar, utilizar y obtener beneficios procedentes de un activo intangible puede ser demostrada, por ejemplo, mediante la existencia de un plan de actuaciones que ponga de manifiesto los recursos técnicos, financieros o de otro tipo necesarios, así como la capacidad de la entidad para proveerse de esos recursos. En ciertos casos, una entidad demostrará la disponibilidad de la financiación externa, a través de la obtención de una indicación del prestamista o del financiador sobre su voluntad para financiar el plan presentado.

60. A menudo, el sistema de costos de una entidad puede medir de forma fiable los costos que conlleva la generación interna de un activo intangible, como los sueldos y otros desembolsos en los que se incurre para asegurar los logotipos, los derechos de la propiedad intelectual o las licencias, o bien para desarrollar programas informáticos.
61. **No se reconocerán como activos intangibles las marcas, las cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de usuarios de un servicio u otras partidas similares que se hayan generado internamente.**
62. Los desembolsos incurridos para la generación interna de marcas, cabeceras de periódicos, sellos o denominaciones editoriales, listas de usuarios de un servicio u otras partidas similares, no pueden distinguirse del costo de desarrollar las actividades de la entidad en su conjunto. Por lo tanto, estas partidas no se reconocerán como activos intangibles.

Costo de un activo intangible generado internamente

63. El costo de un activo intangible generado internamente, a efectos del párrafo 31, será la suma de los desembolsos incurridos desde la fecha en que el activo intangible cumple las condiciones para su reconocimiento, establecidas en los párrafos 28, 29 y 55. El párrafo 70 prohíbe la capitalización de los desembolsos reconocidos previamente como gastos.
64. El costo de un activo intangible generado internamente comprenderá todos los costos directamente atribuibles necesarios para crear, producir y preparar el activo para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. Son ejemplos de costos atribuibles directamente:
- (a) los costos de materiales y servicios utilizados o consumidos en la generación del activo intangible;
 - (b) los costos de los beneficios a los empleados (según se definen en la NICSP 25) derivadas de la generación del activo intangible;
 - (c) los honorarios para registrar los derechos legales, y
 - (d) la amortización de patentes y licencias que se utilizan para generar activos intangibles.

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

65. Los siguientes conceptos no son componentes del costo de los activos intangibles generados internamente:
- (a) los desembolsos administrativos, de venta u otros gastos indirectos de carácter general, a menos que este desembolso pueda ser directamente atribuido a la preparación del activo para su uso;

- (b) las ineficiencias identificadas, y los resultados operativos negativos iniciales incurridos antes de que el activo alcance el rendimiento esperado, y
- (c) los desembolsos de formación del personal que ha de trabajar con el activo.

Reconocimiento como gasto

66. **Los desembolsos sobre una partida intangible serán reconocidos como gastos cuando se incurra en ellos, a menos que formen parte del costo de un activo intangible que cumpla los criterios de reconocimiento (véanse los párrafos 26 a 65).**
67. En algunos casos, se incurre en desembolsos para suministrar beneficios económicos futuros o potencial de servicio a una entidad, pero no se adquiere, ni se crea ningún activo, ni intangible ni de otro tipo que pueda ser reconocido como tal. En el caso del suministro de bienes, la entidad reconocerá estos desembolsos como un gasto siempre que tenga un derecho a acceder a esos bienes. En el caso de suministro de servicios, la entidad reconocerá el desembolso como un gasto siempre que reciba los servicios. Por ejemplo, los desembolsos para investigación se reconocerán como gasto en el momento en que se incurra en ellos (véase el párrafo 52). Otros ejemplos de desembolsos que se reconocen como gastos son los siguientes:
- (a) desembolsos de establecimiento (esto es, costos de puesta en marcha), a menos que este desembolso formen parte del costo de un elemento de propiedades, planta y equipo, siguiendo lo establecido en la NICSP 17. Los costos de establecimiento pueden consistir en costos de inicio de actividades, tales como costos legales y administrativos 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 desembolsos 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 los catálogos para pedidos por correo panfletos informativos), y
 - (d) desembolsos por reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de una entidad.
68. 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 ofrecer información sobre un servicio a los usuarios del mismo.

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

Desembolsos pasados que no deben reconocerse como un activo

70. **Los desembolsos sobre una partida intangible reconocidos inicialmente como un gasto según esta Norma, no se reconocerán posteriormente como parte del costo de un activo intangible.**

Medición posterior

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

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

Modelo de revaluación

74. **Con posterioridad al reconocimiento inicial, un activo intangible se registrará por su valor revaluado, que es su valor razonable en la fecha de la revaluación, menos la amortización acumulada posterior. Para fijar el importe de las revaluaciones según esta Norma, el valor razonable se determinará por referencia a un mercado activo. Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para que el importe en libros del activo,**

en la fecha de presentación, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable.

75. El modelo de revaluación no contempla:
- (a) la revaluación de los activos intangibles que no hayan sido reconocidos previamente como activos; ni
 - (b) el reconocimiento inicial de activos intangibles por valores diferentes de su costo.
76. El modelo de revaluación se aplicará después de que un activo haya sido reconocido inicialmente por su costo. No obstante, si solo se reconoce una parte del costo total de un activo intangible, por no cumplir éste los criterios de reconocimiento hasta alcanzar una etapa intermedia del proceso de su producción (véase el párrafo 63), el modelo de revaluación se podrá aplicar a la totalidad del activo. El modelo de revaluación puede aplicarse también a un activo intangible que se recibió a través de una transacción sin contraprestación (véase párrafos 42 y 43).
77. Es poco común que exista un mercado activo para un activo intangible, aunque puede ser posible. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones puede existir un mercado activo para clases de licencias homogéneas que son transferibles libremente o cuotas de producción que la entidad ha adquirido de otra entidad. Sin embargo, puede no existir un mercado activo para las marcas, cabeceras de periódicos o revistas, derechos sobre películas o partituras musicales, patentes o las marcas registradas, porque cada uno de estos activos es único. Por otra parte, aunque los activos intangibles sean objeto de compraventa, los contratos se negocian entre compradores y vendedores 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, a menudo, los precios no están disponibles para el público.
78. La frecuencia de las revaluaciones depende de la volatilidad de los valores razonables de los activos intangibles que sean objeto de revaluación. Si el valor razonable de un activo revaluado difiere significativamente de su importe en libros, será necesaria una revaluación adicional. 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.
79. Cuando se revalúa un activo intangible, la amortización acumulada hasta la fecha de la revaluación puede ser tratada de dos maneras:
- (a) reexpresada proporcionalmente al cambio en el importe bruto en libros del activo, de manera que el importe en libros del mismo después de la revaluación sea igual a su importe revaluado, o

- (b) eliminada contra el importe bruto en libros del activo y se reexpresa el importe neto hasta alcanzar el importe revaluado del activo.
80. **Si un activo intangible, dentro de una clase de activos intangibles revaluados, no pudiera ser objeto de revaluación porque no existe un mercado activo para el mismo, el activo se registrará según su costo menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas que le hayan podido afectar.**
81. **Si no pudiera seguir determinándose el valor razonable de un activo intangible, por faltar el mercado activo que sirve de referencia, el importe en libros del activo 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 posteriores.**
82. El hecho de que no siga existiendo un mercado activo para un activo intangible revaluado, puede indicar que el valor de dicho activo se ha deteriorado, y que necesita ser comprobado de acuerdo con la NICSP 21 o de la NICSP 26, según proceda.
83. Si, en alguna fecha posterior, el valor razonable del activo intangible pudiera determinarse de nuevo por referencia a un mercado activo, se aplicará el modelo de revaluación desde esa misma fecha.
84. **Si el importe en libros de un activo intangible se incrementa como consecuencia de una revaluación, dicho aumento se imputará directamente a superávit de revaluación. No obstante, el incremento se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) en la medida en que suponga una reversión de una disminución por revaluación del mismo activo que fue reconocida previamente en el resultado (ahorro o desahorro).**
85. **Si el importe en libros de un activo intangible se reduce como consecuencia de una revaluación, dicha disminución se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro). Sin embargo, la disminución se reconocerá en activos netos/patrimonio directamente en la medida en que existiera saldo acreedor en el superávit de revaluación en relación con ese activo. La disminución reconocida directamente en activos netos/patrimonio reduce el importe acumulado en activos netos/patrimonio contra la cuenta de superávit de revaluación.**
86. El superávit por revaluación acumulado incluido en los activos netos/patrimonio pueden transferirse directamente al resultado (ahorro o desahorro) acumulado cuando se realice el superávit correspondiente. El importe total de los superávit puede realizarse cuando se produzca la disposición del activo. No obstante, puede realizarse una parte del importe del superávit por revaluación a medida que el activo es utilizado por la entidad, en cuyo caso el importe del superávit realizado será la diferencia entre la

amortización calculada a partir del importe en libros revaluado del activo, y la que hubiera sido reconocida utilizando el costo histórico del activo. La transferencia del superávit de revaluación al resultado (ahorro o desahorro) acumulado no se hará a través del resultado (ahorro o desahorro).

Vida útil

87. **Una entidad evaluará si la vida útil de un activo intangible es finita o indefinida y, si es finita, evaluará la duración 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 o proporcione potencial de servicio para la entidad.**
88. La contabilización de un activo intangible se basa en su vida útil. Un activo intangible con una vida útil finita se amortiza (véase los párrafos 96 a 105), mientras que un activo intangible con una vida útil indefinida no se amortiza (véanse los párrafos 106 a 109). Los ejemplos ilustrativos que acompañan a esta Norma ilustran la determinación de la vida útil para diferentes activos intangibles, y la posterior contabilización de dichos activos sobre la base de las determinaciones de la vida útil.
89. Para determinar la vida útil de un activo intangible, es preciso considerar muchos factores, entre los que figuran:
- (a) la utilización esperada del activo por parte de la entidad, así como si el activo podría ser gestionado de forma eficiente por otro equipo directivo distinto;
 - (b) los ciclos típicos de vida del producto y la información pública sobre estimaciones de la vida útil, para tipos similares de activos que tengan una utilización parecida;
 - (c) la obsolescencia técnica, tecnológica, comercial o de otro tipo;
 - (d) la estabilidad de la industria en la que opere el activo, así como los cambios en la demanda de mercado para los productos o servicios fabricados con el activo;
 - (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 futuros o potencial de servicio esperados del activo, así como la capacidad y voluntad de la entidad para alcanzar ese nivel;

- (g) el periodo de control sobre el activo, así como los límites, ya sean legales o de otro tipo, sobre el uso del activo, 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.
90. El término “indefinida” no significa “infinita”. La vida útil de un activo intangible refleja solo 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 este nivel. Una conclusión de que la vida útil de un activo intangible es indefinida no debería depender del exceso de los desembolsos futuros planeados sobre los requeridos para mantener el activo a ese nivel de rendimiento.
91. Dada la experiencia 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 su vida útil sea corta.
92. 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.
93. **La vida útil de un activo intangible que surja de acuerdos vinculantes (incluyendo los derechos contractuales u otros derechos legales) no excederá el periodo del acuerdo vinculante (incluyendo los derechos contractuales u otros derechos legales), pero puede ser inferior, dependiendo del periodo a lo largo del cual la entidad espera utilizar el activo. Si los acuerdos vinculantes (incluyendo derechos contractuales u otros derechos de tipo legal) se han fijado durante un plazo limitado que puede ser renovado, la vida útil del activo intangible incluirá el periodo o periodos de renovación solo si existe evidencia que apoye la renovación por la entidad sin un costo significativo.**
94. Pueden existir factores económicos, políticos, sociales y legales que ejerzan influencia sobre la vida útil de un activo intangible. Los factores económicos, políticos o sociales determinarán el periodo a lo largo del cual se recibirán los beneficios económicos futuros o potencial de servicio. Los factores legales pueden restringir el intervalo de tiempo en el que la entidad controlará el acceso a estos beneficios económicos o potencial de servicio. La vida útil será el periodo más corto de los determinados por estos factores.
95. La existencia de los siguientes factores, entre otros, indicarán que una entidad sería capaz de renovar los acuerdos vinculantes (incluidos los derechos contractuales u otros derechos legales) sin incurrir en un costo significativo:

- (a) existe evidencia, posiblemente basada en la experiencia, de que se renovarán los acuerdos vinculantes (incluidos 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;
- (b) existe evidencia de que las condiciones necesarias para obtener la renovación serán satisfechas, y
- (c) el costo de renovación para la entidad no es significativo en comparación con los beneficios económicos futuros o potencial de servicio que se espera que obtenga la entidad a causa de la renovación.

Si el costo de la renovación es significativo en comparación con los beneficios económicos futuros o potencial de servicio que espera obtener la entidad 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 vida útil finita

Periodo de amortización y método de amortización

96. **El importe depreciable de un activo intangible con una vida útil finita, se distribuirá sobre una base sistemática a lo largo de su vida útil. La amortización comenzará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. La amortización finalizará en la fecha más temprana de las siguientes: la fecha en la que el activo se clasifique como mantenido para la venta (o se incluya en un grupo de activos para su disposición que se clasifique como mantenido para la venta) de acuerdo con la normativa nacional o internacional aplicable que trate sobre los activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas, y la fecha en que el activo sea dado de baja en cuentas. El método de amortización utilizado reflejará el patrón con arreglo al cual se espera que sean consumidos, por parte de la entidad, los beneficios económicos futuros o potencial de servicio del activo. Si este patrón no pudiera ser determinado de forma fiable, se adoptará el método lineal de amortización. El cargo por amortización de cada periodo se reconocerá en el resultado (ahorro o desahorro) del periodo, a menos que otra Norma permita o requiera que dicho importe se incluya en el importe en libros de otro activo.**
97. Pueden utilizarse diferentes métodos para distribuir el importe depreciable de un activo, de forma sistemática, a lo largo de su vida útil. Estos métodos incluyen el método lineal, el de depreciación decreciente y el de las unidades de producción. El método utilizado se seleccionará a partir del patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros esperados o potencial de servicio incorporados en el activo, y se aplicará de forma

coherente de periodo a periodo, a menos que se produzca una variación en los patrones esperados de consumo de dichos beneficios económicos futuros o potencial de servicio.

98. La amortización se reconocerá habitualmente en el resultado (ahorro o desahorro). Sin embargo, en ocasiones los beneficios económicos futuros o potencial de servicio incorporados a un activo se incorporan a 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 NICSP 12).

Valor residual

99. **Se supondrá que el valor residual de un activo intangible es nulo a menos que:**
- (a) **haya un compromiso, por parte de un tercero, de adquirir el activo al final de su vida útil, o que**
 - (b) **exista un mercado activo 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.**
100. 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 una entidad espera disponer el activo intangible antes de que termine su vida económica.
101. Una 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 estimada de venta para un activo similar que haya alcanzado el término de su vida útil y haya operado en condiciones similares a aquellas en las que se utilizará el activo. El valor residual se revisará al menos a cada fecha de presentación. Un cambio en el valor residual del activo se contabilizará como un cambio en una estimación, de acuerdo con la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.
102. 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

103. **El periodo y método de amortización utilizado para un activo intangible con vida útil finita se revisarán, como mínimo, a cada fecha de presentación. Si la vida útil esperada del activo difiere de las estimaciones anteriores, se cambiará el periodo de amortización en consecuencia. Si se ha experimentado un cambio en el patrón esperado de consumo de beneficios económicos futuros o potencial de servicio por parte del activo, el método de amortización se modificará para reflejar estos cambios. Estos cambios se contabilizarán como cambios en las estimaciones contables, según lo establecido en la NICSP 3.**
104. A lo largo de la vida del activo intangible, puede ponerse de manifiesto que la estimación de 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.
105. Con el transcurso del tiempo, el patrón de los beneficios económicos futuros o potencial de servicio esperados a obtener por la entidad, para un determinado activo intangible, puede cambiar. Por ejemplo, puede ponerse de manifiesto que un método de amortización decreciente, resulta más apropiado que el método de amortización lineal. Otro ejemplo se produce cuando se aplaza el uso de los derechos otorgados por una licencia a la espera de actuaciones ligadas a otros componentes del plan estratégico de la entidad. En ese caso, los beneficios económicos o potencial de servicio procedentes del activo pueden no empezar a recibirse hasta periodos posteriores.

Activos intangibles con vida útil indefinida

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

Revisión de la vida útil

108. **La vida útil de un activo intangible que no está siendo amortizado se revisará cada periodo sobre el que se informa para determinar si existen hechos y circunstancias que permitan seguir manteniendo una vida útil indefinida para ese activo. Si no existen esas circunstancias, el cambio en**

la evaluación de la vida útil de indefinida a finita se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NICSP 3.

109. Para los activos intangibles medidos según el modelo de costo, la nueva evaluación de la vida útil de un activo intangible como finita en lugar de como indefinida de acuerdo con la NICSP 21 o la NICSP 26, según corresponda, es un indicio de que el activo puede haber visto deteriorado su valor. Como consecuencia, la entidad comprobará si el valor del activo se ha deteriorado, comparando su importe de servicio recuperable o su importe recuperable, determinado de acuerdo con la NICSP 21 o la NICSP 26, según corresponda, con su importe en libros, y reconociendo cualquier exceso del importe en libros sobre el importe de servicio recuperable o el importe recuperable como una pérdida por deterioro del valor.

Recuperabilidad del importe en libros - Pérdidas por deterioro

110. Para determinar si el valor de un activo intangible medido según el modelo de costo se ha deteriorado, una entidad aplicará la NICSP 21 o la NICSP 26, según corresponda. En dichas Normas se explica cuándo y cómo ha de proceder la entidad para revisar el importe en libros de sus activos, cómo determinar el importe de servicio recuperable o el importe recuperable de un determinado activo, según corresponda, y cuándo reconocer o revertir una pérdida por deterioro en su valor.

Retiros y disposiciones

111. **Un activo intangible se dará de baja en cuentas:**
- (a) **por su disposición (incluyendo la disposición a través de una transacción sin contraprestación), o**
 - (b) **cuando no se espere obtener ningún beneficio futuro o potencial de servicio por su uso o disposición.**
112. **La pérdida o ganancia surgida por la 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 (ahorro o desahorro) cuando se dé de baja el activo (a menos que la NICSP 13 requiera otra cosa, en el caso de una venta con arrendamiento posterior).**
113. La disposición de un activo intangible puede llevarse a cabo de diversas maneras (por ejemplo mediante una venta, realizando sobre la misma un contrato de arrendamiento financiero, o a través de una transacción sin contraprestación). Al determinar la fecha de disposición de un activo, una entidad aplicará los criterios establecidos en la NICSP 9, *Ingresos de Transacciones con Contraprestación* para el reconocimiento de ingresos por

ventas de bienes. La NICSP 13 se aplicará a las disposiciones por una venta con arrendamiento posterior.

114. Si, de acuerdo con el criterio de reconocimiento del párrafo 28, una entidad reconoce en el importe en libros de un activo el costo derivado de la sustitución de parte del activo intangible, dará de baja el importe en libros de la parte sustituida. Si no fuera practicable para la entidad la determinación del importe en libros de la parte sustituida podrá utilizar el costo de la sustitución como indicativo de cuál fue el costo de la parte sustituida; en la fecha en la que fue adquirido o generado internamente.
115. La contraprestación por cobrar por la disposición de un activo intangible se reconocerá inicialmente por su valor razonable. Si se aplazase el pago a recibir por el activo intangible, la contraprestación recibida se reconocerá inicialmente al precio equivalente de contado. La diferencia entre el importe nominal de la contraprestación y el precio equivalente de contado se reconocerá como un ingreso por intereses, de acuerdo con la NICSP 9, de forma que refleje el rendimiento efectivo derivado de la cuenta por cobrar.
116. La amortización de un activo intangible con una vida útil finita no 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 normativa nacional o internacional aplicable que trate sobre activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas.

Información a revelar

General

117. **Una entidad revelará la siguiente información para cada una de las clases de activos intangibles, distinguiendo entre los activos 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 las tasas de amortización utilizadas;**
 - (b) **los métodos de amortización utilizados para los activos intangibles con vidas útiles finitas;**
 - (c) **el importe bruto en libros y la amortización acumulada (junto con el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor), tanto al principio como al final de cada periodo;**
 - (d) **la partida o partidas del estado de rendimiento financiero, en las que 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 y de aquéllos adquiridos por separado;**
- (ii) **los activos clasificados como mantenidos para la venta o incluidos en un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta, de acuerdo con la normativa contable nacional e internacional aplicable que trate de los activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas, así como otras disposiciones;**
- (iii) **los incrementos o disminuciones, durante el periodo, procedentes de revaluaciones efectuadas según se indica en los párrafos 74, 84 y 85 (si las hubiere);**
- (iv) **las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado (ahorro o desahorro) de acuerdo con lo establecido en la NICSP 21 o en la NICSP 26 (si las hubiere);**
- (v) **las reversiones de pérdidas por deterioro del valor, reconocidas durante el periodo en el resultado (ahorro o desahorro), de acuerdo con la NICSP 21 o la NICSP 26 (si las hubiere);**
- (vi) **el importe de la amortización reconocida durante el periodo;**
- (vii) **las diferencias netas de cambio derivadas de la conversión de estados financieros a la moneda de presentación, y de la conversión de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad; y**
- (viii) **otros cambios en el importe en libros durante el periodo.**

118. Una clase de activos intangibles es un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las actividades 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) licencias;
- (e) derechos de propiedad intelectual, patentes y otras manifestaciones de la propiedad industrial o derechos de explotación;
- (f) recetas, fórmulas, modelos, diseños y prototipos, y
- (g) activos intangibles en proceso.

Las clases mencionadas anteriormente 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.

119. Una entidad revelará información sobre los activos intangibles que hayan sufrido pérdidas por deterioro del valor, de acuerdo con la NICSP 21 o la NICSP 26, además de la requerida en el párrafo 117(e)(iii) a (v).
120. La NICSP 3 requiere que la entidad revele la naturaleza y efecto de un cambio en las estimaciones contables que tengan un efecto significativo en el periodo corriente, o que se espera que tengan repercusión significativa en periodos futuros. Esta información a revelar puede surgir por cambios en:
- (a) la evaluación de la vida útil de un activo intangible;
 - (b) el método de amortización; o
 - (c) valores residuales.
121. **Una entidad revelará también:**
- (a) **En el caso de un activo intangible evaluado como con vida útil indefinida, el importe en libros de dicho activo y las razones sobre las que se apoya la evaluación de una vida útil indefinida. Al aportar estas razones, la entidad describirá el factor o los factores que han jugado un papel significativo al determinar que el activo tiene una vida útil indefinida.**
 - (b) **Una descripción, el importe en libros y el periodo restante de amortización de cualquier activo intangible individual que sea significativo en los estados financieros de la entidad.**
 - (c) **Para los activos intangibles adquiridos a través de una transacción sin contraprestación y que se han registrado inicialmente por su valor razonable (véase párrafos 42 y 43):**
 - (i) **el valor razonable por el que se han reconocido inicialmente esos activos;**
 - (ii) **su importe en libros; y**
 - (iii) **si la medición posterior al reconocimiento se realiza utilizando el modelo del costo o el modelo de revaluación.**
 - (d) **La existencia y el importe en libros de los activos intangibles cuya titularidad tiene alguna restricción, así como el importe en libros de los activos intangibles que sirven como garantías de deudas.**
 - (e) **El importe de los compromisos contractuales para la adquisición de activos intangibles.**

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

Activos intangibles medidos después del reconocimiento según el modelo de revaluación

123. **Si los activos intangibles se contabilizan por sus importes revaluados, una entidad revelará la siguiente información:**
- (a) **para cada clase de activos intangibles:**
 - (i) **la fecha efectiva de la revaluación;**
 - (ii) **el importe en libros de los activos intangibles revaluados, y**
 - (iii) **el importe en libros que se habría reconocido si los activos intangibles se hubieran medido posteriormente al reconocimiento utilizando el modelo del costo del párrafo 73;**
 - (b) **el importe del superávit de revaluación, tanto al principio como al final del periodo sobre el que se informa, que procedan de los activos intangibles, indicando los cambios habidos durante dicho periodo, así como cualquier restricción para la distribución de su saldo entre los accionistas; y**
 - (c) **los métodos y suposiciones significativas empleados en la estimación del valor razonable de los activos.**
124. Puede ser necesario proceder a la agregación de las clases de activos intangibles revaluados a efectos de la información a revelar. No obstante, las clases no se agregarán si esto diera lugar a la combinación de una clase de activos intangibles que incluyera importes medidos según el modelo del costo y el modelo de revaluación.

Desembolsos por investigación y desarrollo

125. **Una entidad revelará el importe agregado de los desembolsos por investigación y desarrollo reconocidos como gastos durante el periodo.**
126. Los desembolsos por investigación y desarrollo incluirán todos los que sean directamente atribuibles a las actividades de investigación y desarrollo (véanse los párrafos 64 y 65, como guías sobre los tipos de desembolsos que se pueden incluir a los efectos de cumplir con los requerimientos de información a revelar del párrafo 125).

Otra información

127. Se aconseja, pero no se exige, que un entidad revele la siguiente información:

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

Transición

128. **Una entidad que previamente haya reconocido activos intangibles, aplicará esta Norma de forma retroactiva, de acuerdo con lo establecido en la NICSP 3.**
129. **Una entidad que no haya reconocido activos intangibles previamente y utilice la base contable de acumulación (o devengo), aplicará esta norma de forma prospectiva. No obstante, se permite la aplicación retroactiva.**
130. Para los activos intangibles que cumplen:
- (a) los criterios de reconocimiento según esta Norma (donde se incluye la medición fiable del costo original), y
 - (b) los criterios de esta Norma para la revaluación (incluyendo existencia de un mercado activo);

una entidad puede optar, en la fecha de transición, por la medición de un activo intangible por su valor razonable y utilizar este valor razonable como el costo atribuido en esa fecha.

131. Una entidad puede optar por utilizar una revaluación anterior de un activo intangible, ya sea en la fecha de transición o a una fecha anterior, como costo atribuido en la fecha de la revaluación, si la revaluación en esta fecha fue sustancialmente comparable:
- (a) al valor razonable, o
 - (b) al costo o al costo depreciado según las NICSP, ajustado para reflejar, por ejemplo, cambios en un índice de precios general o específico.

Fecha de vigencia

132. **Una entidad aplicará esta Norma para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de abril de 2011. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase esta Norma para un periodo que comience antes del 1 de abril de 2011, revelará este hecho y aplicará al mismo tiempo la NICSP 21 y la NICSP 26.**
133. Cuando una entidad adopte la base contable de acumulación (o devengo) tal como se define en las NICSP a efectos de información financiera con posterioridad a esta fecha de vigencia, esta Norma se aplicará a los estados

ACTIVOS INTANGIBLES

financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir de la fecha de adopción.

Guía de aplicación

Este Apéndice es parte integrante de la NICSP 31.

Costos de sitios web

- GA1. Una entidad puede incurrir en desembolsos internos para el desarrollo y puesta en funcionamiento de su sitio web, ya sea para el acceso interno o externo. Un sitio web diseñado para el acceso externo puede ser usado para varios propósitos, tales como diseminar información, crear conciencia de servicios, solicitar comentarios a un proyecto de ley, la promoción y el anuncio de los servicios y productos de la entidad, el suministro de servicios electrónicos o la venta de servicios y productos. Un sitio web diseñado para el acceso interno puede ser usado para almacenar información sobre las políticas de la entidad, y los detalles de los usuarios de un servicio, así como para la búsqueda de información relevante.
- GA2. Las fases para el desarrollo de un sitio web pueden describirse como sigue:
- (a) planificación – incluye estudios de viabilidad, definición de objetivos y especificaciones, evaluación de alternativas y selección de preferencias;
 - (b) desarrollo de la aplicación y la infraestructura – incluye la obtención de un nombre de dominio, adquisición y desarrollo de la computadora y aplicaciones informáticas operativas, instalación de las aplicaciones desarrolladas y la realización de pruebas de fiabilidad;
 - (c) desarrollo del diseño gráfico – incluye el diseño de la apariencia de las páginas web, y
 - (d) desarrollo del contenido – incluye la creación, compra, preparación y carga de la información, de carácter gráfico o de texto, en el sitio web antes de completar el desarrollo del mismo. Esta información puede, o bien ser almacenada en bases de datos independientes que se integran en (o puede accederse a ellas desde) el sitio web, o bien ser codificada directamente en las páginas web.
- GA3. Una vez que el desarrollo del sitio web se ha completado, comienza la fase de puesta en funcionamiento. Durante esta fase, una entidad mantiene y mejora las aplicaciones, la infraestructura, el diseño gráfico y el contenido del sitio web.
- GA4. Al contabilizar los desembolsos internos para desarrollar y poner en funcionamiento un sitio web propiedad de una entidad para su acceso interno o externo, los problemas que se plantean son:

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

- GA5. Esta Guía de aplicación no es de aplicación a los desembolsos para la adquisición, desarrollo y puesta en funcionamiento del computador (por ejemplo, servidores web, servidores de plataforma, servidores de producción y conexiones a Internet) de un sitio web. Esos desembolsos se contabilizarán según la NICSP 17. Además, cuando una entidad incurra en desembolsos para obtener el servicio de alojamiento de Internet del sitio web de la entidad, el desembolso se reconocerá como gasto cuando se reciban los servicios.
- GA6. La NICSP 31 no es de aplicación a los activos intangibles mantenidos por una entidad para su venta en el curso ordinario de las operaciones (véanse la NICSP 11 y la NICSP 12) ni a los arrendamientos que están dentro del alcance de la NICSP 13. Consecuentemente, esta Guía de aplicación no se aplica a los desembolsos para desarrollar u operar un sitio web (o los programas informáticos de un sitio web) destinado a ser vendido a otra entidad. Cuando un sitio web sea arrendado a través de un arrendamiento operativo, el arrendador aplicará esta Guía de aplicación. Cuando un sitio web sea arrendado a través de un arrendamiento financiero, el arrendatario aplicará esta Guía de aplicación después del reconocimiento inicial del activo arrendado.
- GA7. El sitio web propiedad de una entidad, que surge del desarrollo y está disponible para acceso interno o externo, es un activo intangible generado internamente que está sujeto a los requerimientos de esta Norma.
- GA8. Un sitio web procedente del desarrollado será reconocido como un activo intangible sí, y solo si, además de cumplirse los requerimientos generales descritos en el párrafo 28 de esta Norma para el reconocimiento y medición inicial, una entidad es capaz de satisfacer los requerimientos contenidas en el párrafo 55 de esta Norma. En particular, una entidad ha de ser capaz de satisfacer el requerimiento de demostrar cómo el sitio web generará beneficios económicos futuros o potencial de servicio probables de acuerdo con el párrafo 55(d) de esta Norma si, por ejemplo, el sitio web es capaz de generar ingresos, entre los que se incluyen ingresos directos procedentes de la generación de pedidos o prestar servicios utilizando el sitio web, en lugar de hacerlo en una ubicación física con funcionarios. Una entidad no será capaz de demostrar la generación de probables beneficios económicos futuros o potencial de servicio en el caso de que el sitio web se haya desarrollado solo, o fundamentalmente, para promocionar y anunciar sus propios servicios y productos y, consecuentemente, todos los desembolsos realizados para el desarrollo de dicho sitio web se reconocerán como un gasto cuando se incurra en ellos.

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

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

productos de una entidad y para mejorar su exhibición, los desembolsos se reconocerán como gastos a medida que se van recibiendo los servicios profesionales, no cuando las fotografías digitales se exhiban en el sitio web.

- (d) La fase de puesta en funcionamiento comienza una vez que el desarrollo del sitio web está completo. Los desembolsos incurridos en esta fase se reconocerán como un gasto cuando se incurra en ellos, a menos que cumplan los criterios del párrafo 28 de esta Norma.

GA10. Un sitio web que se reconozca como un activo intangible según el párrafo GA8 de esta Guía de aplicación, se medirá, después de su reconocimiento inicial, aplicando las exigencias de los párrafos 71 a 86 de esta Norma. La mejor estimación de la vida útil de un sitio web debe ser corta, como se describe en el párrafo 91.

GA11. La guía de los párrafos GA1 a GA10 no es aplicable específicamente a los costos de desarrollo de programas informáticos. Sin embargo, una entidad podrá aplicar los principios de estos párrafos.

Apéndice B

Modificaciones a otras NICSP**NICSP 3, Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores****El párrafo 22 se modifica de la forma siguiente:**

22. La aplicación por primera vez de una política que consista en la revaluación de activos, de acuerdo con la NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo* o ~~la norma contable internacional o nacional correspondiente que trate con los activos intangibles~~ la NICSP 31, *Activos Intangibles* es un cambio de política contable que ha de ser tratado como una revaluación, de acuerdo con la NICSP 17, o ~~dicha norma~~ la NICSP 31, en lugar de aplicar las disposiciones contenidas en esta Norma.

NICSP 13, Arrendamientos**El párrafo 36 se modifica de la forma siguiente:**

36. El arrendamiento financiero dará lugar tanto a un cargo por depreciación en los activos depreciables, como a un gasto financiero en cada periodo. La política de depreciación para activos depreciables arrendados deberá ser coherente con la seguida para el resto de activos depreciables que se posean, y la depreciación cargada deberá calcularse sobre las bases establecidas en la Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público (NICSP 17), *Propiedades, Planta y Equipo* o ~~cualquier norma de contabilidad internacional y/o nacional de activos intangibles que haya sido adoptada por la entidad~~ la NICSP 31, *Activos Intangibles*, según corresponda. Si no existiese certeza razonable de que el arrendatario obtendrá la propiedad al término del plazo del arrendamiento, el activo se depreciará totalmente a lo largo de su vida útil o en el plazo del arrendamiento, según cuál sea menor.

El párrafo 41 se modifica como sigue:

41. Además, los requerimientos de revelar información de acuerdo con la NICSP 16, la NICSP 17, la NICSP 21 y ~~otras normas de contabilidad nacionales y/o internacionales sobre bienes intangibles~~ la NICSP 31, y sobre el deterioro de valor de activos generadores de efectivo que han sido adoptados por la entidad, se aplicarán a los importes de activos arrendados bajo arrendamiento financiero que están contabilizados por el arrendatario como adquisición de bienes.

El párrafo 66 se modifica como sigue:

66. La depreciación de los activos depreciables arrendados se efectuará de forma coherente con las políticas normalmente seguidas por el arrendador

para activos similares, y se calculará de acuerdo con la NICSP 17 o la NICSP 31, según corresponda, ~~y cualquier norma de contabilidad internacional y/o nacional de activos intangibles que haya sido adoptada por la entidad.~~

NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo*

El párrafo 65 se modifica de la forma siguiente:

65. El cargo por depreciación de un periodo se reconocerá habitualmente en el resultado (ahorro o desahorro). Sin embargo, en ocasiones los beneficios económicos futuros o potencial de servicio incorporados a un activo son absorbidos en la producción de otros activos. En este caso, el cargo por depreciación formará parte del costo del otro activo y se incluirá en su importe en libros. Por ejemplo, la depreciación del equipo de manufactura se incluirá en el costo de conversión de los inventarios (ver NICSP 12). De forma similar, la depreciación de los elementos de las propiedades, planta y equipo utilizados para actividades de desarrollo puede incluirse en el costo de un activo intangible que se reconoce de acuerdo con ~~la norma contable nacional o internacional aplicable que trate los activos intangibles~~ la NICSP 31, *Activos Intangibles*.

NICSP 21, *Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo*

El párrafo 2 se modifica de la forma siguiente:

Alcance

2. Una entidad que prepare y presente sus estados financieros según la base contable de acumulación (o devengo), deberá aplicar la presente Norma en la contabilización del deterioro del valor de activos no generadores de efectivo, exceptuando los siguientes casos:
- (a) inventarios (véase la NICSP 12, *Inventarios*);
 - (b) activos surgidos de los contratos de construcción (véase la NICSP 11, *Contratos de Construcción*);
 - (c) activos financieros que se encuentren incluidos en el alcance de la NICSP 15, *Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar*;
 - (d) propiedades de inversión que se midan utilizando el modelo del valor razonable (véase la NICSP 16, *Propiedades de Inversión*);
 - (e) propiedades, planta y equipo no generadores de efectivo que se midan por su importe revaluado (véase la NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo*);
 - (f) activos intangibles no generadores de efectivo que se midan por su importe revaluado (véase la NICSP 31, *Activos Intangibles*), y

- (fg) cualquier otro activo con respecto al cual se hayan establecido requerimientos contables sobre el deterioro de su valor en otra Norma Internacional de Contabilidad del Sector Público.

El párrafo 7 se modifica de la forma siguiente:

7. Esta Norma excluye de su alcance los activos intangibles no generadores de efectivo que son revaluados por su valor razonable con regularidad. Esta Norma incluye dentro de su alcance todos los demás activos intangibles no generadores de efectivo (por ejemplo, aquéllos que se llevan al costo menos la amortización acumulada). Las entidades aplicarán las disposiciones de esta Norma en el reconocimiento y medición de las pérdidas por deterioro de valor y reversión de dichas pérdidas por deterioro relacionadas con dichos activos intangibles no generadores de efectivo.

Se insertan párrafos adicionales después del párrafo 26 de la manera siguiente:

- 26A. Con independencia de la existencia de cualquier indicio de deterioro del valor, una entidad también comprobará anualmente si un activo intangible con una vida útil indefinida o si un activo intangible que no está todavía disponible para el uso ha experimentado deterioro del valor comparando su importe en libros con su importe de servicio recuperable. Esta comprobación del deterioro del valor puede efectuarse en cualquier momento del periodo sobre el que se informa, siempre que se efectúe en la misma fecha cada año. La comprobación del deterioro del valor de los activos intangibles diferentes puede realizarse en distintas fechas. No obstante, si dicho activo intangible se hubiese reconocido inicialmente durante el periodo sobre el que se informa, se comprobará el deterioro de su valor antes de que finalice el mismo.
- 26B. La capacidad de un activo intangible para generar suficientes beneficios económicos futuros o potencial de servicio como para recuperar su importe en libros estará sujeta, generalmente, a una mayor incertidumbre antes que después de que el activo esté disponible para su uso. En consecuencia, esta Norma requiere que una entidad compruebe, al menos anualmente, el deterioro del valor del importe en libros de un activo intangible que todavía no se encuentre disponible para su uso.

Se insertan un encabezamiento adicional y un nuevo párrafo después del párrafo 39 de la manera siguiente:

Medición del importe de servicio recuperable de un activo intangible con una vida útil indefinida

- 39A. El párrafo 26A requiere que se compruebe anualmente el deterioro del valor de un activo intangible con una vida útil indefinida, mediante la comparación de su importe en libros con su importe de servicio recuperable, con independencia de la existencia de cualquier indicio de deterioro del valor. No obstante, podrían emplearse los cálculos recientes más detallados del importe de servicio recuperable efectuados en el periodo precedente

para comprobar el deterioro del valor de ese activo en el periodo corriente, siempre que se cumplan los siguientes criterios:

- (a) en el caso de que el activo intangible no proporcionase potencial de servicio procedente de su uso continuado que sea en buena medida independiente de los de otros activos o grupos de activos y, en consecuencia, se compruebe su deterioro del valor como parte de la unidad generadora de efectivo a la cual pertenece, los activos y pasivos que componen esa unidad no hayan cambiado significativamente desde que se realizó el cálculo más reciente del importe recuperable;
- (b) que el cálculo del importe de servicio recuperable más reciente diese lugar a una cantidad que exceda, por un margen significativo, del importe en libros del activo, y
- (c) que basándose en un análisis de los sucesos y circunstancias que han ocurrido y aquellas circunstancias que han cambiado desde que se efectuó el cálculo más reciente del importe de servicio recuperable, la probabilidad de que el importe de servicio recuperable corriente sea inferior al importe en libros sea remota.

Se inserta un nuevo párrafo después del párrafo 82 de la manera siguiente:

82A. La NICSP 31 modificó el párrafo 7 e insertó los párrafos 26A, 26B y 39A. Una entidad aplicará esas modificaciones para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de abril de 2011. Si una entidad aplica la NICSP 31 a periodos que comiencen antes del 1 de abril de 2011, las modificaciones se aplicarán también a dichos periodos.

Se modifica el párrafo FC14:

FC14. ~~La NIC 36 NICSP 21~~ contiene disposiciones específicas para comprobar el deterioro del valor de los activos intangibles y para reconocer y medir las pérdidas por deterioro relacionadas con ellos. Estas disposiciones complementan las disposiciones de la ~~NIC 38~~NICSP 31 *Activos Intangibles*. ~~El IPSASB no ha publicado ninguna NICSP sobre activos intangibles, por lo que no ha considerado la aplicabilidad de las disposiciones del deterioro de valor de la NIC 36 a los activos intangibles no generadores de efectivo en el sector público. Los activos intangibles no generadores de efectivo medidos por su costo no están excluidos del incluidos en el~~ alcance de esta Norma. ~~Por lo tanto, esta Norma se aplica a estos activos. Los activos intangibles del sector público medidos por su costo, como por ejemplo aquéllos que reflejan la capacidad de la entidad para otorgar licencias, pueden surgir en un contexto de generación de efectivo. Otros activos intangibles pueden surgir en un contexto de no generación de efectivo y se~~

debería comprobar su deterioro de acuerdo con las disposiciones de esta Norma.

Se modifican los párrafos FC17 al FC19 de la manera siguiente:

Propiedades, planta y equipo, y activos intangibles

- FC17. La Norma no exige la aplicación de una prueba de deterioro del valor de activos no generadores de efectivo que se contabilizan por su importe revaluado siguiendo el tratamiento alternativo permitido (“modelo de revaluación”) por la NICSP 17 y la NICSP 31. El IPSASB es de la opinión que según el tratamiento alternativo permitido en la NICSP 17 y en la NICSP 31, los activos se revaluarán con suficiente regularidad como para garantizar que su valor contable no sea significativamente distinto de su valor razonable en la fecha de presentación y que cualquier deterioro de su valor será tenido en cuenta en su valoración. Por ello, cualquier diferencia entre el importe en que se ha contabilizado el activo y su valor razonable menos los costos necesarios para la venta serán los costos de disposición. El IPSASB opina que, en la mayoría de los casos, estos costos no serán significativos y, desde un punto de vista práctico, no es necesario determinar el importe de servicio recuperable y reconocer una pérdida por deterioro por los costos de disposición de un activo no generador de efectivo.
- FC18. A diferencia de lo previsto en esta Norma, la NIC 36 requiere que las entidades realicen una prueba de deterioro a ~~las propiedades, planta y equipo revaluadas~~ los activos revaluados, tras su revaluación. Las razones de esta diferencia pueden explicarse con relación a los factores establecidos en los párrafos FC19 y FC20 siguientes.
- FC19. En primer lugar, los métodos establecidos en esta Norma para determinar el importe de servicio recuperable difieren de los recogidos en la NIC 36 para determinar el importe recuperable. En esta Norma se define importe recuperable de servicio como el mayor entre su valor razonable menos los costos necesarios para la venta y su valor en uso. De acuerdo con esta Norma, una entidad establece el valor en uso de un activo determinando el costo corriente de remplazar el potencial de servicio restante del activo. El costo corriente de remplazar el potencial de servicio restante se determina usando cualquiera de los enfoques del costo de reposición depreciado, enfoques descritos como enfoque del costo de rehabilitación y enfoque de las unidades de servicio. Estos enfoques también pueden adoptarse para medir el valor razonable de acuerdo con la NICSP 17 y la NICSP 31 por ello el valor en uso es una medida del valor razonable. La NIC 36 define importe recuperable como el mayor entre el valor razonable menos los costos necesarios para la venta y su valor en uso. De acuerdo con la NIC 36 el valor en uso se determina usando el valor presente de los flujos de efectivo que se esperan obtener del uso continuado del activo y de su

posible disposición. La NIC 36 plantea que el valor en uso puede ser diferente del valor razonable del activo.

NICSP 23, Ingresos de Transacciones sin Contraprestación (Impuestos y Transferencias)

El párrafo GI27 se modifica como sigue:

GI27. Esta es una transacción de intercambio. En contrapartida por la subvención, la universidad proporciona servicios de investigación y un activo intangible, el derecho (un beneficio económico futuro) para beneficiarse de los resultados de la investigación. Se aplicará a esta transacción la NICSP 9 y la ~~norma nacional o internacional de contabilidad aplicable que trate sobre los activos intangibles~~ NICSP 31, Activos Intangibles.

NICSP 26, Deterioro del Valor de Activos No Generadores de Efectivo

El párrafo 2(h) se modifica de la forma siguiente:

2. ...

- (h) los activos ~~intangibles~~ generadores de efectivo que se miden ~~con regularidad~~ por sus importes revaluados ~~a valor razonable~~ (véase la NICSP 31, *Activos Intangibles*);

Se inserta un nuevo párrafo después del párrafo 126B como sigue:

126C. La NICSP 31 modificó el párrafo 2(h). Una entidad aplicará esa modificación para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de abril de 2011. Si una entidad aplica la NICSP 31 a ejercicios que comiencen antes del 1 de abril de 2011, la modificación se aplicará también a esos ejercicios.

Fundamentos de las conclusiones

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

Antecedentes

- FC1. El Programa de convergencia con las NIIF del IPSASB es un elemento importante del programa de trabajo del IPSASB. La política del IPSASB es la convergencia de las NICSP de base de acumulación (o devengo) con las NIIF emitidas por el IASB cuando sea adecuado para las entidades del sector público.
- FC2. Las NICSP de base contable de acumulación (o devengo) que han convergido con las NIIF mantienen los requerimientos, estructura y texto de las NIIF, a menos que haya una razón específica del sector público para su no aplicación. La falta de aplicación de su equivalente NIIF ocurrirá cuando los requerimientos o terminología de la NIIF no sean apropiados para el sector público, o cuando sea necesaria la introducción de comentarios adicionales o ejemplos para ilustrar ciertos requerimientos en el contexto del sector público. Las diferencias entre las NICSP y sus equivalentes NIIF se identifican en la *Comparación con las NIIF* incluida en cada NICSP. La Comparación con la NIC 38 se refiere a la versión de 31 de diciembre de 2008, de la NIC 38.

Alcance

- FC3. El Consejo consideró si los poderes y derechos conferidos por la legislación, una constitución o por medios equivalentes deben incluirse dentro del alcance de la Norma. El Consejo no se ha formado una opinión sobre este asunto y, por lo tanto, estos poderes y derechos se excluyen del alcance de esta Norma. El Consejo está desarrollando en la actualidad un Marco Conceptual y reconsiderará, en caso necesario, la aplicabilidad de esta Norma a los poderes y derechos conferidos por la legislación, una constitución o por medios equivalentes.
- FC4. La NIC 38 contiene requerimientos y guías sobre la plusvalía y los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios. El IPSASB consideró si la plusvalía y los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios deben incluirse dentro del alcance de esta Norma. El IPSASB todavía no ha emitido una NICSP que trate sobre las combinaciones de negocios y considera probable que cuando tengan lugar combinaciones de entidades públicas surgirán ciertas cuestiones específicas del sector público. El IPSASB concluyó que la plusvalía y los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios no deben incluirse dentro del alcance de esta Norma. De acuerdo con la jerarquía establecida en la NICSP 3, *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, se remite a los

usuarios a los requerimientos de la normativa internacional o nacional de contabilidad aplicable que se ocupa de la plusvalía y de los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios.

- FC5. La NIC 38 contiene los requerimientos sobre los intercambios de activos cuando la transacción de intercambio carezca de carácter comercial. El IPSASB consideró si estas guías son necesarias y concluyó que no eran necesarias ya que este tema está tratado en la NICSP 23.
- FC6. El IASB ha emitido una Interpretación de la NIC 38 que trata sobre la contabilidad de costos de sitios web. El IPSASB considera que las guías contenidas en la SIC 32 son aplicables el sector público. Por consiguiente, la NICSP 31 incluye como guías de aplicación las definiciones y las guías contenidas en la SIC 32. Estas guías de aplicación forman parte de la NICSP 31. El apéndice de la SIC 32, donde se ilustra los principios contables aplicables y cómo están relacionados con la NICSP 31, se incluye en los ejemplos ilustrativos.
- FC7. Esta Norma no trata del comercio de derechos de emisión. El IPSASB destacó que, el comercio de derechos de emisión que un gobierno ha establecido son un tipo de poderes y derechos conferidos por la legislación, una constitución o por medios equivalentes, los cuales están excluidos del alcance de esta Norma (véase párrafo FC3). Un gobierno puede adquirir permisos en el comercio de derechos de emisión. Actualmente, se está estudiando el tratamiento de estos permisos por algunos organismos emisores de normas internacionales y nacionales y no se ha llegado a un consenso sobre el tratamiento contable adecuado. El IPSASB reconsiderará, en caso necesario, la aplicabilidad de esta Norma al comercio de derechos de emisión.

Activos intangibles adquiridos a través de una transacción sin contraprestación

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

Modelo de revaluación

- FC9. El modelo de revaluación propuesto en la NICSP 31 es similar al de la NIC 38, que requiere que las revaluaciones se contabilicen activo por activo. La NICSP 17, *Propiedades, Planta y Equipo* requiere que las revaluaciones se

contabilicen para cada clase de activos en lugar de hacerlo por activo individual. El IPSASB contempló este enfoque para los activos intangibles, pero concluyó que no era necesario porque los activos intangibles difieren de las propiedades, planta y equipo en que es menos probable que sean homogéneos. Uno de los mayores tipos de activos intangibles de las entidades públicas son los programas informáticos desarrollados internamente, sobre los que se dispone de información detallada para cada activo individual. En consecuencia, el IPSASB concluyó que era adecuado requerir que los activos intangibles revaluados se contabilizaran activo por activo.

EJEMPLOS ILUSTRATIVOS

ÍNDICE

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

Ejemplos ilustrativos

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

Reconocimiento y medición de activos intangibles generados internamente

Ejemplo de aplicación del párrafo 63 de esta Norma

- EI1. Una entidad desarrolló un nuevo sistema para programar casos judiciales de manera más eficiente, lo que aumentará la prestación del servicio. Durante el ejercicio contable que termina el 31 de marzo de 20X8, los desembolsos realizados para el desarrollo del sistema fueron de 1.000 u.m.,¹ de los que 900 u.m. se desembolsaron antes del 1 de marzo de 20X8 y 100 u.m., entre el 1 de marzo y el 31 de marzo de 20X8. La entidad es capaz de demostrar que, a 1 de marzo de 20X8, el nuevo sistema cumplía los criterios para su reconocimiento como activo intangible. Se estima que el importe de servicio recuperable del proceso es de 500 u.m. (considerando, en el cálculo del mismo, los desembolsos futuros de efectivo para completar su desarrollo antes de poder ser utilizado).
- EI2. Al final del ejercicio contable, se reconocerá el sistema desarrollado 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 marzo de 20X8). Los desembolsos, por importe de 900 u.m., en los que se incurrió antes del 1 de marzo de 20X8, se reconocerán como gastos, puesto que los criterios de reconocimiento no se cumplieron hasta esa fecha. Estos importes no formarán parte del costo del sistema, una vez reconocido en el estado de situación financiera.
- EI3. Durante el ejercicio contable que finaliza el 31 de marzo de 20X9, los desembolsos realizados son de 2.000 u.m. Al final de este ejercicio contable, se estima que el importe de servicio recuperable del sistema, asciende a 1.900 u.m. (considerando, en el cálculo del mismo, los desembolsos futuros de efectivo para completar el sistema antes de poder ser utilizado).
- EI4. A 31 de marzo de 20X9, el costo del nuevo sistema es de 2.100 u.m. (100 u.m. de desembolsos reconocidos a final de 20X8 más 2.000 u.m. de desembolsos reconocidos en el ejercicio 20X9). La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor, por importe de 200 u.m., para ajustar el importe en libros antes del deterioro de su valor (que eran 2.100 u.m.), hasta alcanzar su importe de servicio 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 requerimientos para su reversión, según se establecen en la NICSP 21.

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

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

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

Evaluación de las vidas útiles de activos intangibles

- EI6. La siguiente guía proporciona ejemplos sobre la forma de determinar la vida útil de un activo intangible, de acuerdo con lo establecido en esta Norma.
- EI7. Cada uno de los ejemplos que siguen describe un activo intangible adquirido; los hechos y las circunstancias que rodean la determinación de su vida útil, y el tratamiento contable posterior basado tal determinación.

Patente adquirida con vida útil finita

- EI8. La entidad A adquiere una patente sobre una fórmula para una vacuna de la entidad B, para asegurarse la capacidad de ofrecer vacunaciones gratuitas a sus partes constituyentes. Se espera que la vacuna, que se encuentra protegida por la patente, genere potencial de servicio durante al menos 15 años. La entidad A tiene un compromiso, por parte la entidad C, de comprar la patente dentro de cinco años por el 60 por ciento del valor razonable que la misma tenía cuando fue adquirida, y la entidad A tiene la intención de vender la patente en cinco años.
- EI9. La patente se amortizaría a lo largo de los cinco años de vida útil para la entidad, con un valor residual igual al 60 por ciento del valor razonable que la patente tenía cuando fue adquirida. La patente se revisaría por deterioro del valor, de acuerdo con la NICSP 21.

Patente adquirida con vida útil indefinida

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

- EI11. El análisis de los estudios del ciclo de vida del producto, así como de las tendencias demográficas y del entorno, pone de manifiesto que la patente proporcionará potencial de servicio a la entidad A permitiendo realizar su programa de vacunaciones durante un periodo de tiempo indefinido. Por consiguiente, la patente debería tratarse como si tuviera una vida útil indefinida. Por lo tanto, la patente no se amortizaría hasta que se determinase que su vida útil es finita. Se comprobará el deterioro de valor de la patente de acuerdo a la NICSP 21.

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

- EI12. La entidad A adquiere un derecho de autor de la entidad B que le permite reproducir y vender el material sobre el que posee este derecho de autor sobre la base de la recuperación del costo para su jurisdicción. Un análisis de los hábitos de los integrantes de la jurisdicción y de otras tendencias proporciona evidencia de que el material sobre el que se posee el derecho de autor solo generará flujos de efectivo netos durante los próximos 30 años.
- EI13. El derecho de autor se amortizaría en los 30 años en que se estima su vida útil. También debería revisarse el deterioro del valor del derecho de autor de acuerdo con la NICSP 21.

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

- EI14. La entidad A adquiere una licencia de radiodifusión de la entidad B. La entidad A tiene la intención de proporcionar servicios gratuitos de radiodifusión en la comunidad. La licencia de radiodifusión es renovable cada 10 años, siempre que la entidad A proporcione un nivel medio de servicio a los usuarios de este servicio y cumpla con los requerimientos legales que le son aplicables. La licencia puede ser renovada indefinidamente con un costo muy bajo y ha sido renovada en dos ocasiones anteriores a la adquisición más reciente. La entidad A tiene la intención de renovar la licencia indefinidamente y existe evidencia de su capacidad para hacerlo. Históricamente no ha existido competencia que suponga un peligro para la renovación de la licencia. No se espera reemplazar la tecnología usada para las emisiones por ninguna otra en un futuro previsible. Por tanto, se espera que la licencia contribuya a la capacidad de la entidad A para proporcionar indefinidamente servicios de radiodifusión gratuitos.
- EI15. La entidad B no reconocerá como un activo intangible su facultad para conceder licencias de radiodifusión. La entidad A tratará la licencia de radiodifusión como si tuviese una vida útil indefinida, ya que se espera que contribuya a la capacidad de la entidad para proporcionar servicios de radiodifusión gratuitos de forma indefinida. Por tanto, la licencia no se

amortizará hasta que se determine que su vida útil es finita. Se comprobará el deterioro de valor de la licencia de acuerdo a la NICSP 21.

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

- EI16. La autoridad que emite las licencias decide posteriormente no proceder a la renovación de las licencias, puesto que pretende subastarlas. En el momento en que se produce la decisión por parte de la autoridad competente, la licencia de radiodifusión de la entidad A expirará en un plazo de tres años. La entidad A espera que la licencia continuará proporcionando potencial de servicio hasta que la licencia haya expirado.
- EI17. Dado que la licencia de radiodifusión no puede ser ya renovada, su vida útil ya no puede considerarse indefinida. Por lo tanto, la entidad A amortizará la licencia adquirida durante los tres años restantes de vida útil, e inmediatamente comprobará el deterioro de valor de acuerdo con la NICSP 21.

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

- EI18. La entidad A adquiere de la entidad B el derecho a operar en una ruta de transporte público entre dos ciudades, que le generarán ingresos. La ruta de transporte público puede ser renovada cada cinco años, y la entidad A pretende cumplir con las normas y regulaciones aplicables para lograr la renovación. Las renovaciones de la ruta de transporte público se conceden de forma rutinaria por un costo muy bajo, e históricamente, cuando la entidad que posee los derechos sobre la ruta ha cumplido con las normas y regulaciones aplicables, se han obtenido las renovaciones. La entidad A espera proporcionar servicios de transporte sobre esa ruta indefinidamente. El análisis de la demanda y de los flujos de efectivo corroboran esas suposiciones.
- EI19. Puesto que los hechos y circunstancias respaldan que la ruta de transporte público proporcionará flujos de efectivo a la entidad A por un periodo de tiempo indefinido, el activo intangible relacionado con esta ruta se tratará como si tuviera una vida útil indefinida. Por lo tanto, el activo intangible no se amortizará hasta que se determine que su vida útil es finita. Se comprobará el deterioro de valor conforme a la NICSP 26 anualmente, así como cuando exista alguna indicación de que puede haber deterioro de valor.

Adquisición de una lista de propietarios de inmuebles

- EI20. Una autoridad local (entidad A) adquiere una lista de propietarios de inmuebles de otra entidad pública que es la responsable del registro de las escrituras de bienes inmuebles (entidad B). La entidad B está en otro nivel de gobierno y no forma parte de la entidad que informa de la entidad A. La

entidad A pretende utilizar la lista para generar ingresos por impuestos y espera obtener beneficios por el uso de la información contenida en ella durante un año como mínimo y tres años como máximo.

- EI21. La lista de propietarios podría amortizarse de acuerdo con la mejor estimación de su vida útil hecha por la entidad A, esto es, 18 meses. Aunque la entidad B pueda tener la intención de añadir en el futuro nombres de propietarios y otra información a la lista, los beneficios esperados para la entidad A de la lista adquirida están relacionados solo con los propietarios de esa lista en la fecha de su adquisición por la entidad A. También debería revisarse el deterioro del valor de la lista de propietarios de acuerdo con la NICSP 21 anualmente, así como cuando exista alguna indicación de que puede haber deterioro de valor.

Ejemplos ilustrativos de la Guía de aplicación

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

²

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

FASE / NATURALEZA DEL DESEMBOLSO	TRATAMIENTO CONTABLE
Planificación	
<ul style="list-style-type: none"> • estudios de viabilidad; • definición de las especificaciones de equipo y programas informáticos; • evaluación de productos y proveedores alternativos, y • selección de preferencias. 	<p>Reconocer como un gasto cuando se incurre en ellos de acuerdo con lo establecido en el párrafo 52 de esta Norma.</p>
Desarrollo de la infraestructura y de la aplicación	
<ul style="list-style-type: none"> • Compra o desarrollo de equipo informático. • Obtención de un nombre de dominio; • desarrollo de programas informáticos de operación (por ejemplo, sistema operativo y programas del servidor); • desarrollo de códigos para la aplicación; • instalación de aplicaciones desarrolladas en el servidor web, y • Pruebas de fiabilidad. 	<p>Se aplican los requerimientos de la NIC 17.</p> <p>Se reconocen como gastos cuando se incurra en ellos, a menos que los desembolsos sean atribuidos directamente a la preparación del sitio web para operar en la forma prevista y el sitio web satisfaga los criterios para reconocimiento de los párrafos 28 a 55³ de esta Norma.</p>
Desarrollo de diseño gráfico	
<ul style="list-style-type: none"> • Diseño de la apariencia (p.e., el formato y el color) de las páginas web. 	<p>Se reconocen como gastos cuando se incurra en ellos, a menos que los desembolsos sean atribuidos directamente a la preparación del sitio web para operar en la forma prevista y</p>

³ Todos los desembolsos para el desarrollo de un sitio web, realizados exclusivamente o básicamente para la promoción, publicidad, o proporcionar información al público en general acerca de los productos y servicios propios de la entidad, se reconocerán como gastos cuando se incurra en ellos de acuerdo con el párrafo 66 de esta Norma.

FASE / NATURALEZA DEL DESEMBOLSO	TRATAMIENTO CONTABLE
	el sitio web satisfaga los criterios para reconocimiento de los párrafos 28 a 55 ⁴ de esta Norma.
Desarrollo del contenido	
<ul style="list-style-type: none"> • Creación, compra, preparación (por ejemplo, creación de enlaces e identificación de etiquetas), y carga de información, ya sea textual o gráfica, en el sitio web antes de completar el desarrollo del mismo; Ejemplos de contenido incluyen información acerca de la entidad, acerca de los servicios o productos, y tópicos para el acceso de suscriptores. 	Reconocer como gastos cuando se incurran, según el párrafo 67(c) de esta Norma, en la medida que se desarrolle el contenido con el fin de anunciar y promover los servicios y productos propios de la entidad (por ejemplo, fotografías digitales de productos). En otros casos, reconocer como gastos cuando se incurra en ellos, a menos que los desembolsos sean atribuidos directamente a la preparación del sitio web para operar en la forma prevista y el sitio web satisfaga los criterios para reconocimiento de los párrafos 28 a 55 ⁵ de esta Norma.
Funcionamiento	
<ul style="list-style-type: none"> • Actualización del diseño y revisión del contenido; • incorporación de nuevas funciones, características y contenido; • registro del sitio web en los motores de búsqueda; • realización de copias de seguridad; • revisión de seguridad de acceso, y • analizar el uso del sitio web. 	Se evalúa si cumple la definición de activo intangible y los criterios de reconocimiento establecidos en el párrafo 28 de esta Norma en cuyo caso el desembolso se reconoce en el importe en libros del activo sitio web.
Otros	

⁴ Véase la nota al pie 3.

⁵ Véase la nota al pie 3.

FASE / NATURALEZA DEL DESEMBOLSO	TRATAMIENTO CONTABLE
<ul style="list-style-type: none"> • Desembolsos relacionados con la venta, administración y otros desembolsos generales, a menos que puedan ser directamente atribuidos a la preparación del sitio web para su uso; • identificación clara de las ineficiencias y resultados operativos negativos iniciales incurridos antes de que el sitio web alcance su rendimiento previsto (por ejemplo, una falsa pruebas de arranque), y • entrenamiento de los empleados que operan el sitio web. 	<p>Reconocer como un gasto cuando se incurre en ellos de acuerdo con lo establecido en los párrafos 63 a 69 de esta Norma.</p>

Comparación con la NIC 38

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

- La NICSP 31 incluye en su alcance la exclusión de los poderes y derechos conferidos por la legislación, una constitución o por medios equivalentes.
- La NICSP 31 incorpora las guías contenidas en la Interpretación 32 del Comité de Interpretaciones (SIC 32), *Activos Intangibles—Costes de Sitios Web* como Guía de aplicación para ilustrar los principios de contabilidad relevantes.
- La NICSP 31 no requiere ni prohíbe el reconocimiento de los bienes del patrimonio histórico-artístico y/o cultural. Se requiere que una entidad que reconozca los bienes del patrimonio histórico-artístico y/o cultural cumpla con los requerimientos de información a revelar de esta Norma con respecto a dichos bienes del patrimonio histórico-artístico y/o cultural y puede cumplir con otros requerimientos de esta Norma en relación con dichos bienes, pero no está obligada a hacerlo. La NIC 38 no tiene una guía similar.
- La NIC 38 contiene requerimientos y guías sobre la plusvalía y los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios. La NICSP 31 no incluye estas guías.
- La NIC 38 contiene guías sobre los activos intangibles adquiridos mediante una subvención del gobierno. Los párrafos 50 y 51 de la NICSP 31 modifican estas guías para hacer referencia a los activos intangibles adquiridos mediante una transacción sin contraprestación. La NICSP 31 establece que cuando un activo intangible es adquirido mediante una transacción sin contraprestación, su costo es su valor razonable en la fecha de su adquisición.
- La NIC 38 proporciona guías sobre los intercambios de activos cuando un intercambio carezca de carácter comercial. La NICSP 31 no incluye estas guías.
- Se han modificado los ejemplos incluidos en la NIC 38 para tratar mejor las circunstancias del sector público.
- La NICSP 31 emplea, en ciertos casos, una terminología diferente a la de la NIC 38. En la NICSP 31 los ejemplos más significativos son los términos “ingreso” (en lugar de ingreso de actividades ordinarias), “estado de rendimiento financiero”, “resultado (ahorro o desahorro)”, “beneficios económicos futuros o potencial de servicio”, “resultado (ahorro o desahorro) acumulados”, “operativo/operación”, “derechos de acuerdos

vinculantes (incluyendo derechos contractuales u otros derechos legales)” y “activos netos/patrimonio”. Los términos equivalentes en la NIC 38 son “ingreso”, “estado de resultado integral”, “resultado del periodo”, “beneficios económicos futuros”, “ganancias acumuladas”, “negocio”, “derechos contractuales u otros derechos legales” y “patrimonio”.