

Documentos del IASB publicados para acompañar a la

Norma Internacional de Contabilidad 38

Activos Intangibles

El texto normativo de la NIC 38 se encuentra en la Parte A de esta edición. Su fecha de vigencia en el momento de la emisión era el 31 de marzo de 2004. Esta parte presenta los siguientes documentos complementarios:

**APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE LA NIC 38 EMITIDA EN
MARZO DE 2004**

**APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE *ACLARACIÓN DE LOS MÉTODOS
ACEPTABLES DE DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN* (MODIFICACIONES A
LAS NIC 16 Y NIC 38) EMITIDO EN MAYO DE 2014**

FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES

OPINIONES EN CONTRARIO

EJEMPLOS ILUSTRATIVOS

Evaluación de la vida útil de activos intangibles

NIC 38

Aprobación por el Consejo de la NIC 38 emitida en marzo de 2004

La Norma Internacional de Contabilidad 38 *Activos Intangibles* (revisada en 2004) fue aprobada para su emisión por trece de los catorce miembros el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. El profesor Whittington votó en contra. Su opinión en contrario se expone después de los Fundamentos de las Conclusiones.

Sir David Tweedie

Presidente

Thomas E Jones

Vicepresidente

Mary E Barth

Hans-Georg Bruns

Anthony T Cope

Robert P Garnett

Gilbert Gélard

James J Leisenring

Warren J McGregor

Patricia L O'Malley

Harry K Schmid

John T Smith

Geoffrey Whittington

Tatsumi Yamada

Aprobación por el consejo de *Aclaración de los Métodos Aceptables de Depreciación y Amortización* (Modificaciones a las NIC 16 y NIC 38) emitido en mayo de 2014

Aclaración de los Métodos Aceptables de Depreciación y Amortización fue aprobado para su publicación por quince de los dieciséis miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. La Sra. Tokar opinó en contrario. Su opinión en contrario se expone en los Fundamentos de las Conclusiones.

Hans Hoogervorst	Presidente
Ian Mackintosh	Vicepresidente
Stephen Cooper	
Philippe Danjou	
Martin Edelmann	
Jan Engström	
Patrick Finnegan	
Amaro Luiz de Oliveira Gomes	
Gary Kabureck	
Suzanne Lloyd	
Patricia McConnell	
Takatsugu Ochi	
Darrel Scott	
Chungwoo Suh	
Mary Tokar	
Wei-Guo Zhang	

ÍNDICE

desde el párrafo

FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES DE LA NIC 38 *ACTIVOS INTANGIBLES*

INTRODUCCIÓN	FC1
DEFINICIÓN DE UN ACTIVO INTANGIBLE (PÁRRAFO 8)	FC4
IDENTIFICABILIDAD (PÁRRAFO 12)	FC6
Antecedentes a las deliberaciones del Consejo	FC7
Aclarando la Identificabilidad (párrafo 12)	FC9
Relaciones no contractuales con la clientela (párrafo 16)	FC11
CRITERIOS PARA EL RECONOCIMIENTO INICIAL	FC15
Adquisición como parte de una combinación de negocios (párrafos 33 a 38)	FC16A
Adquisición separada (párrafos 25 y 26)	FC26
Activos intangibles generados internamente (párrafos 51 a 67)	FCZ29
CONTABILIZACIÓN POSTERIOR DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES	FC47
Contabilización de los activos intangibles con vidas útiles finitas adquiridos en combinaciones de negocios	FC50
Vidas útiles de activos intangibles (párrafos 88 a 96)	FC60
Activos intangibles con vidas útiles finitas (párrafo 98)	FC72A
Método de amortización (párrafos 97 a 98C)	FC72B
Contabilización de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas (párrafos 107 a 110)	FC73
Método de la revaluación—reexpresión proporcional de la amortización acumulada cuando se revalúa un activo intangible	FC77A
PROYECTOS DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO ADQUIRIDOS EN COMBINACIONES DE NEGOCIOS	FC78
Reconocimiento inicial por separado de la plusvalía	FC80
Contabilización posterior de proyectos de investigación y desarrollo en proceso adquiridos en las combinaciones de negocios y reconocidos como activos intangibles	FC83
Desembolsos posteriores en proyectos de investigación y desarrollo en proceso adquiridos en una combinación de negocios y reconocidos como activos intangibles (párrafos 42 y 43)	FC85
DISPOSICIONES TRANSITORIAS (PÁRRAFOS 138 A 140)	FC90
Método de la revaluación—reexpresión proporcional de la amortización acumulada cuando se revalúa un activo intangible	FC100A
Aplicación anticipada (párrafo 132)	FC101
RESUMEN DE LOS PRINCIPALES CAMBIOS CON RESPECTO AL PROYECTO DE NORMA	FC103
HISTORIAL DEL DESARROLLO DE UNA NORMA SOBRE ACTIVOS INTANGIBLES	FCZ104
OPINIONES EN CONTRARIO	

Fundamentos de las Conclusiones de la NIC 38 *Activos Intangibles*

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad revisó la NIC 38 como parte de su proyecto de combinaciones de negocios. No era la intención del Consejo reconsiderar como parte de dicho proyecto todos los requerimientos de la NIC 38.

La versión previa de la NIC 38 iba acompañada por unos Fundamentos de las Conclusiones que resumían las consideraciones anteriores del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad para llegar a sus conclusiones en dicha Norma. Por conveniencia, el Consejo ha incorporado en sus propios Fundamentos de las Conclusiones material de los Fundamentos de las Conclusiones previos que abordan (a) materias que el Consejo no reconsideró y (b) la historia del desarrollo de una norma sobre activos intangibles. Ese material está contenido en los párrafos señalados por los números con el prefijo FCZ. Los párrafos que describen las consideraciones del Consejo para alcanzar sus propias conclusiones están numerados con el prefijo FC.

Introducción

- FC1 Estos Fundamentos de las Conclusiones resumen las consideraciones efectuadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, para llegar a las conclusiones de la NIC 38 *Activos Intangibles*. Cada uno de los miembros individuales del Consejo sopesó de diferente forma los distintos factores.
- FC2 El Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) emitió la versión previa de la NIC 38 en 1998. Ésta ha sido revisada por el Consejo como parte de su proyecto de combinaciones de negocios. Dicho proyecto consta de dos fases: La primera ha llevado a la emisión simultánea, por parte del Consejo, de la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*, y las versiones revisadas de la NIC 38 y la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*. Por tanto, la intención del Consejo al revisar la NIC 38 como parte de la primera fase del proyecto no era reconsiderar todos los requerimientos de la NIC 38. Los cambios en la NIC 38 se refieren fundamentalmente a:
- (a) el concepto de “identificabilidad” en relación con los activos intangibles;
 - (b) la vida útil y la amortización de los activos intangibles; y
 - (c) la contabilización de los proyectos de investigación y desarrollo adquiridos en las combinaciones de negocios.
- FC3 Con la excepción de los proyectos de investigación y desarrollo adquiridos en combinaciones de negocios, el Consejo no reconsideró los requerimientos de la versión previa de la NIC 38 sobre el reconocimiento de activos intangibles generados internamente. La versión previa de la NIC 38 iba acompañada por un Fundamento de las Conclusiones que resumía las consideraciones del IASB para alcanzar algunas de sus conclusiones en dicha Norma. Por conveniencia, el Consejo ha incorporado en este Fundamento de las Conclusiones material de los Fundamentos de las Conclusiones previos que abordan el reconocimiento de activos intangibles generados internamente (véanse los párrafos FCZ29 a FCZ46) y la historia del desarrollo de la norma sobre activos intangibles (véanse los párrafos FCZ104 a FCZ110). Estos puntos de vista expresados en los párrafos FCZ29 a FCZ46 y FCZ104 a FCZ110 son los del IASB.

Definición de un activo intangible (párrafo 8)

FC4 Un activo intangible se definía en la versión previa de la NIC 38 como “un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física, que se posee para ser utilizado en la producción o suministro de bienes y servicios, para ser arrendado a terceros o para servicios de administración”. La definición en la Norma revisada elimina el requisito de que el activo se posea para ser utilizado en la producción o suministro de bienes y servicios, para ser arrendado o para servicios de administración.

FC5 El Consejo observó que las características esenciales de los activos intangibles son que:

- (a) son recursos controlados por la entidad de los que espera obtener, en el futuro, beneficios económicos;
- (b) falta de apariencia física; y
- (c) son identificables.

El Consejo concluyó que el propósito para el cual la entidad posee una partida con estas características no es relevante para su clasificación como un activo intangible, y que dichas partidas deben estar dentro del alcance de esta Norma.

Identificabilidad (párrafo 12)

FC6 Según la Norma, así como según la versión previa de la NIC 38, un activo no monetario sin apariencia física debe ser identificable para cumplir la definición de un activo intangible. La versión previa de la NIC 38 no definía “identificabilidad”, pero establecía que un activo intangible podría ser distinguido de la plusvalía si el activo era separable, pero la separabilidad no era una condición necesaria para la identificabilidad. La Norma revisada requiere que un activo se trate como que cumple el criterio de identificabilidad en la definición de activo intangible cuando es separable, o cuando surge de derechos legales u otros derechos contractuales, independientemente de si dichos derechos son transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.

Antecedentes a las deliberaciones del Consejo

FC7 El Consejo fue inducido a considerar el problema de la “identificabilidad” como parte de la primera fase de su proyecto de Combinaciones de Negocios como resultado de los cambios durante 2001 en los requerimientos de las normas de Canadá y Estados Unidos sobre el reconocimiento por separado de los activos intangibles adquiridos en combinaciones de negocios. El Consejo observó que los activos intangibles comprenden una parte cada vez mayor de los activos de muchas entidades, y que los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios habitualmente se incluyen en el importe reconocido como plusvalía, a pesar de los requerimientos de la NIC 22 *Combinaciones de Negocios* y la NIC 38 de que sean reconocidos de forma separada a la plusvalía. El Consejo estuvo de acuerdo con la conclusión alcanzada por los emisores de normas de Canadá y USA de que se incrementaría la utilidad de los estados financieros si los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios se distinguieran de la

plusvalía. Por ello, el Consejo concluyó que la NIIF que surja de la primera fase del proyecto de Combinaciones de Negocios debe dar un criterio definitivo para identificar y reconocer los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios de forma separada a la plusvalía.

- FC8 Al revisar la NIC 38 y desarrollar la NIIF 3, el Consejo confirmó el punto de vista de la versión previa de la NIC 38 por el que la identificabilidad es la característica que distingue conceptualmente otros activos intangibles de la plusvalía. El Consejo concluyó que para dar un criterio definitivo para identificar y reconocer los activos intangibles de forma separada a la plusvalía, era necesario articular de manera más clara el concepto de identificabilidad.

Aclarando la Identificabilidad (párrafo 12)

- FC9 En congruencia con la guía de la versión previa de la NIC 38, el Consejo concluyó que un activo intangible puede distinguirse de la plusvalía si es separable, es decir, capaz de estar separado o dividido de la entidad y vendido, cedido, dado en operación, arrendado o intercambiado. Por lo tanto, en el contexto de activos intangibles, la separabilidad significa identificabilidad y los activos intangibles con esta característica que se adquieren en una combinación de negocios deben reconocerse como activos de forma separada de la plusvalía.

- FC10 Sin embargo, de nuevo de forma congruente con la guía de la versión previa de la NIC 38, el Consejo concluyó que la separabilidad no es el único indicador de la identificabilidad. El Consejo observó que, a diferencia de la plusvalía, los valores de muchos activos intangibles surgen de derechos transmitidos legalmente por contrato o estatuto. En el caso de la plusvalía adquirida, su valor surge del conjunto organizado de activos que conforman una entidad adquirida o del valor creado de un conjunto organizado de activos a través de la combinación de negocios, tal como las sinergias que se espera obtener de la combinación de entidades o negocios. El Consejo también observó que, aunque muchos activos intangibles son separables y surgen de derechos legales-contractuales, algunos derechos legales-contractuales establecen derechos sobre propiedades que no son fácilmente separables de la entidad en su conjunto. Por ejemplo, según las leyes de algunas jurisdicciones algunas licencias concedidas a una entidad no son transferibles excepto por la venta de la entidad en su conjunto. El Consejo concluyó que el hecho de que un activo intangible surja de derechos contractuales u otros derechos legales es una característica que lo distingue de una plusvalía. Por tanto, los activos intangibles con esta característica que se adquieren en una combinación de negocios deberían reconocerse como activos independientemente de la plusvalía.

Relaciones no contractuales con la clientela (párrafo 16)

- FC11 En la versión previa de la NIC 38 y el Proyecto de Norma de Modificaciones Propuestas a la NIC 38 se establecía que “Una entidad controla un activo siempre que tenga el poder de obtener los beneficios futuros que procedan de los recursos que subyacen en el mismo, y además pueda restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios”. Los documentos amplían esto estableciendo que “en ausencia de derechos legales que protejan, u otras formas que controlen, las relaciones o lealtad por parte de los clientes con la entidad, ésta tendrá, por lo general, un grado de control insuficiente sobre los beneficios

NIC 38 FC

económicos que podrían derivar de las mismas como para poder considerar que tales partidas cumplen la definición de activo intangible”.

- FC12 Sin embargo, el Borrador de Ejemplos Ilustrativos que acompañaba al Proyecto de Norma 3 *Combinaciones de Negocios* establecía que “si una relación con la clientela adquirida en una combinación de negocios no surge de un contrato, la misma se reconoce como un activo intangible de forma separada de la plusvalía si cumple el criterio de separabilidad. La existencia de transacciones de intercambio para ese mismo activo u otro similar ponen en evidencia la posibilidad de separar una relación comercial no contractual con un cliente, y también pueden proporcionar información sobre los precios de intercambio que deben considerarse al estimar el valor razonable.” Aunque quienes respondieron al Proyecto de Norma por lo general estuvieron de acuerdo con las conclusiones del Consejo sobre la definición de identificabilidad, algunos no tenían clara la relación entre el criterio de separabilidad para establecer si una relación no contractual con la clientela es identificable y el concepto de control para establecer si la relación cumple la definición de un activo. Además, algunos de los que respondieron sugirieron que las relaciones no contractuales con la clientela deberían, según la propuesta en el Proyecto de Norma, reconocerse por separado si son adquiridas en una combinación de negocios, pero no si se adquieren en una transacción por separado.
- FC13 El Consejo observó que las transacciones de intercambio para relaciones con la clientela no contractuales iguales o similares proporcionan evidencia no sólo de que la partida es separable, sino también de que la entidad es capaz de controlar los beneficios económicos futuros esperados de dicha relación. De forma similar, si una entidad adquiere por separado una relación con la clientela no contractual, la existencia de una transacción de intercambio por dicha relación proporciona evidencia de que la partida es separable, y de que la entidad es capaz de controlar los beneficios económicos futuros esperados de dicha relación. Por tanto, la relación cumpliría la definición de activo intangible y se reconocerá como tal. Sin embargo, en ausencia de transacciones de intercambio para relaciones no contractuales con la clientela iguales o similares, dichas relaciones adquiridas en una combinación de negocios normalmente no cumplirían la definición de un “activo intangible”—no serían separables, ni la entidad sería capaz de demostrar que controla los beneficios económicos futuros esperados de dicha relación.
- FC14 Por tanto, el Consejo decidió aclarar en el párrafo 16 de la NIC 38 que en ausencia de derechos legales para proteger las relaciones con la clientela, las transacciones de intercambio para relaciones contractuales con la clientela iguales o similares (distintas de las que forman parte de una combinación de negocios) proporcionan evidencia de que la entidad es, no obstante, capaz de controlar los beneficios económicos futuros procedentes de la relación con los clientes. Como esas transacciones de intercambio también demuestran que las relaciones con el cliente son separables, dichas relaciones con la clientela se ajustan a la definición de un activo intangible.

Criterios para el reconocimiento inicial

FC15 De acuerdo con la Norma, así como con la versión previa de la NIC 38, un activo intangible se reconoce si, y sólo si:

- (a) es probable que los beneficios económicos futuros que se han atribuido al mismo fluyan a la entidad; y
- (b) el costo del activo puede ser medido de forma fiable.

Al revisar la NIC 38 el Consejo consideró la aplicación de estos criterios de reconocimiento a los activos intangibles adquiridos en las combinaciones de negocios. Las deliberaciones del Consejo en este tema están en los párrafos FC16 a FC25.

Adquisición como parte de una combinación de negocios (párrafos 33 a 38)

FC16 [Eliminado]

FC16A El Consejo observó que en una combinación de negocios ambos criterios, el criterio de probabilidad y el de fiabilidad del criterio de medición siempre se cumplirán.

Criterio de reconocimiento basado en la probabilidad

FC17 Al revisar la NIC 38, el Consejo observó que el valor razonable de un activo intangible refleja las expectativas del mercado acerca de la probabilidad de que los beneficios económicos futuros asociados al activo intangible fluyan a la entidad adquirente. En otras palabras, el efecto de la probabilidad se refleja en la medición del valor razonable de un activo intangible.¹ Por tanto, el criterio de reconocimiento de la probabilidad se considerará siempre satisfecho en el caso de activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios.

FC18 El Consejo observó que esto pone de manifiesto una incongruencia general entre el criterio de reconocimiento para activos y pasivos en el *Marco Conceptual*² (el cual afirma que una partida que cumpla la definición de un elemento debe reconocerse solo si es probable que los beneficios económicos asociados al mismo fluyan de una entidad a otra, y que la partida se pueda medir con fiabilidad) y se requiera en una combinación de negocios, por ejemplo, la medición a valor razonable. Sin embargo, el Consejo estuvo de acuerdo en que el papel de la probabilidad como criterio de reconocimiento en el *Marco Conceptual* debía ser considerado de forma más general como parte de un próximo proyecto sobre Conceptos.

Fiabilidad del criterio de reconocimiento de la medición

FC19 [Eliminado]

¹ La NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*, emitida en mayo de 2011, define valor razonable y contiene los requerimientos para su medición.

² Las referencias al *Marco Conceptual* son al *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros del IASC*, adoptado por el IASB en 2001. En septiembre de 2010 el IASB sustituyó el *Marco Conceptual* por el *Marco Conceptual para la Información Financiera*.

NIC 38 FC

FC19A Al desarrollar la NIIF 3, en el IASB se destacó que los valores razonables de un activo intangible adquirido en una combinación de negocios se miden normalmente con suficiente fiabilidad para reconocerse por separado de la plusvalía. Los efectos de la incertidumbre debido al rango de posibles resultados con diferentes probabilidades se reflejan al medir el valor razonable del activo;³ la existencia de tal rango no demuestra una incapacidad para medir el valor razonable de forma fiable. La NIC 38 (revisada en 2004) incluía una presunción refutable de que el valor razonable de un activo intangible de vida finita adquirido en una combinación de negocios puede medirse de forma fiable. El Consejo había concluido que no siempre puede ser posible medir de forma fiable el valor razonable de un activo que tiene una base contractual o legal subyacente. Sin embargo, la NIC 38 (revisada en 2004) disponía que las únicas circunstancias en las que podría no ser posible medir de forma fiable el valor razonable de un activo intangible que surge de una base contractual o legal subyacente adquirido en una combinación de negocios eran si:

- (a) no era separable; o
- (b) fuera separable, pero no existiera un historial o evidencia de transacciones de intercambio para el mismo activo u otros similares, y la estimación por otra vía del valor razonable dependiera de variables que no se pueden medir.

FC19B Al desarrollar el Proyecto de Norma de Combinaciones de Negocios de 2005, el Consejo concluyó que el reconocimiento separado de activos intangibles, sobre la base de una estimación del valor razonable, en lugar de incluirlos en la plusvalía, proporciona mejor información para los usuarios de los estados financieros incluso si se requiere un considerable grado de juicio para estimar el valor razonable. Por esta razón, el Consejo decidió proponer las consiguientes modificaciones de la NIC 38 para suprimir la fiabilidad en el criterio de medición para activos intangibles adquiridos en una combinación de negocio. Al deliberar las propuestas en el Proyecto de Norma de Combinaciones de Negocios de 2005, el Consejo confirmó estas modificaciones de la NIC 38.

FC19C Cuando el Consejo desarrolló la NIIF 3 (revisada en 2008) decidió que si un activo intangible adquirido en una combinación de negocios es separable o surge de derechos contractuales o de otro tipo, existe información suficiente para medir con fiabilidad el valor razonable del activo. El Consejo llevó a cabo las modificaciones relacionadas a la NIC 38 para reflejar esa decisión. Sin embargo, el Consejo identificó las modificaciones adicionales que eran necesarias para reflejar claramente sus decisiones sobre la contabilidad de los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios. Por consiguiente, en *Mejoras a las NIIF* emitido en abril de 2009, el Consejo modificó los párrafos 36 y 37 de la NIC 38 para aclarar las intenciones del Consejo.

FC19D Adicionalmente, en *Mejoras a las NIIF* emitido en abril de 2009, el Consejo modificó los párrafos 40 y 41 de la NIC 38 para aclarar la descripción de las técnicas de valoración comúnmente utilizadas para medir los activos intangibles

³ La NIIF 13, emitida en mayo de 2011, contiene los requerimientos para la medición del valor razonable.

al valor razonable⁴ cuando no se negociaban en un mercado activo. El Consejo también decidió que las modificaciones deben aplicarse prospectivamente porque la aplicación retroactiva puede requerir que algunas entidades midan nuevamente los valores razonables asociados con transacciones anteriores. El Consejo pensó que esto no es adecuado porque la nueva medición puede implicar el uso de la retrospectiva en esas circunstancias.

FC20 a
FC25 [Eliminados]

Adquisición separada (párrafos 25 y 26)

FC26 Habiendo decidido incluir los párrafos 33 a 38 en la NIC 38, el Consejo también decidió que necesitaba considerar el papel de la probabilidad y la fiabilidad en el criterio de reconocimiento de la medición para activos intangibles adquiridos por separado.

FC27 En congruencia con su conclusión sobre el papel de la probabilidad en el reconocimiento de activos intangibles adquiridos en combinaciones de negocios, el Consejo concluyó que el criterio de probabilidad del reconocimiento se considera siempre satisfecho para los activos intangibles adquiridos por separado. Esto es así porque el precio que paga la entidad para adquirir de forma independiente un activo intangible normalmente refleja las expectativas acerca de la probabilidad de que los beneficios económicos futuros asociados con el activo fluyan a la entidad. En otras palabras, el efecto de la probabilidad se refleja en el costo del activo intangible.

FC28 El Consejo también concluyó que cuando un activo intangible se adquiere por separado a cambio de efectivo u otros activos monetarios, debe existir información suficiente para medir el costo de dicho activo con fiabilidad. Sin embargo, éste puede no ser el caso cuando la contraprestación de la compra incluya activos no monetarios. Por tanto, el Consejo decidió trasladar de la versión previa de la NIC 38 las guías aclarando que el costo de un activo intangible adquirido por separado puede medirse habitualmente con fiabilidad, en particular cuando la contraprestación de la compra es efectivo u otros activos monetarios.

Activos intangibles generados internamente (párrafos 51 a 67)

FCZ29 La controversia relacionada con los activos intangibles generados internamente es acerca de si debe haber:

- (a) un requerimiento de reconocer los activos intangibles generados internamente en el balance siempre y cuando se cumplan ciertos criterios;
- (b) un requerimiento de reconocer los desembolsos en todos los activos intangibles generados internamente como un gasto;

⁴ La NIIF 13, emitida en mayo de 2011, contiene los requerimientos para la medición del valor razonable. En consecuencia los párrafos 40 y 41 de la NIC 38 se han eliminado.

NIC 38 FC

- (c) un requerimiento de reconocer los desembolsos en todos los activos intangibles generados internamente como un gasto, con ciertas excepciones especificadas; o
- (d) una opción de elegir entre los tratamientos descritos en los apartados (a) y (b) anteriores.

Antecedentes a los requerimientos para activos intangibles generados internamente

FCZ30 Antes de que la NIC 38 fuera emitida en 1998, algunos activos intangibles generados internamente (aquellos que surgían de los desembolsos por desarrollo) se trataban según la NIC 9 *Costos de Investigación y Desarrollo*. El desarrollo, y las revisiones, de la NIC 9 han sido siempre controvertidos.

FCZ31 Los requerimientos propuestos y aprobados para el reconocimiento de un activo que surge de desembolsos por desarrollo y otros activos intangibles generados internamente han sido los siguientes:

- (a) En 1978, el IASC aprobó la NIC 9 *Contabilización de Actividades de Investigación y Desarrollo*. Requería que los desembolsos por investigación y desarrollo fueran reconocidos como un gasto cuando se incurría en ellos, excepto que una entidad tenía la opción de reconocer un activo que surge de desembolsos por desarrollo cuando se cumplieran ciertos criterios.
- (b) En 1989, el Proyecto de Norma E32 *Comparabilidad de los Estados Financieros* propuso mantener la opción de la NIC 9 de reconocer un activo que surge de desembolsos por desarrollos cuando se cumplieran ciertos criterios e identificar:
 - (i) como tratamiento preferente, reconocer todos los desembolsos por investigación y desarrollo como un gasto cuando se incurre en ellos; y
 - (ii) como un tratamiento alternativo permitido, reconocer un activo que surge de los desembolsos por desarrollo cuando se cumplieran ciertos criterios.

La mayoría de los que respondieron al Proyecto de Norma E32 no apoyaron mantener una opción o la propuesta de tratamiento preferido.

- (c) En 1991, el Proyecto de Norma E37 *Costos de Investigación y Desarrollo* propuso requerir el reconocimiento de un activo que surge de desembolsos por desarrollo cuando se cumplieran ciertos criterios. En 1993, el IASC aprobó la NIC 9 *Costos de Investigación y Desarrollo* basada en el Proyecto de Norma E37.
- (d) En 1995, en congruencia con la NIC 9, el Proyecto de Norma E50 *Activos Intangibles* propuso requerir que los activos intangibles generados internamente—distintos de los que surgen de desembolsos por desarrollo que deberían aún estar cubiertos por la NIC 9—fueran reconocidos como activos cuando cumplieran ciertos criterios.
- (e) En 1997, el Proyecto de Norma E60 *Activos Intangibles* propuso:

- (i) mantener las propuestas del Proyecto de Norma E50 para el reconocimiento de activos intangibles generados internamente; pero
 - (ii) expandir el alcance de la Norma sobre activos intangibles para tratar todos los activos intangibles generados internamente—incluyendo aquéllos que surgen de desembolsos por desarrollo.
- (f) En 1998, el IASC aprobó:
- (i) la NIC 38 *Activos Intangibles* basada en el Proyecto de Norma E60, con pequeños cambios; y
 - (ii) derogó la NIC 9.

FCZ32 Desde 1989, el punto de vista mayoritario en el IASC y de quienes respondieron era que debía haber sólo un tratamiento que requiriese que los activos intangibles generados internamente—independientemente de que surgiesen de desembolsos por desarrollo o de otros desembolsos—fueran reconocidos como un activo cuando cumplieran ciertos criterios de reconocimiento. Algunos puntos de vista minoritarios se oponían fuertemente a este tratamiento pero no existía un consenso claro en cualquier otro tratamiento individual.

Combinación de la NIC 9 con la Norma sobre activos intangibles

FCZ33 Las razones para no mantener la NIC 9 como una Norma separada fueron las siguientes:

- (a) El IASC creyó que un activo identificable que surge de actividades de investigación y desarrollo es un activo intangible porque el conocimiento es el principal resultado de dichas actividades. Por tanto, el IASC apoyó tratar los desembolsos en actividades de investigación y desarrollo de forma similar a los desembolsos en actividades orientados a crear cualesquiera otros activos intangibles generados internamente.
- (b) Algunos de los que respondieron al Proyecto de Norma E50, que propusieron excluir los desembolsos por investigación y desarrollo de su alcance,
 - (i) argumentaron que a veces era difícil identificar si la NIC 9 o la Norma propuesta sobre activos intangibles debía aplicarse, y
 - (ii) percibieron diferencias en los tratamientos contables de la NIC 9 y las propuestas del Proyecto de Norma E50, no siendo ésta la intención del IASC.

FCZ34 Una gran mayoría de los que respondieron al Proyecto de Norma E60 apoyaron incluir ciertos aspectos de la NIC 9 en la Norma propuesta sobre activos intangibles y la derogación de la NIC 9. Una minoría de los que respondieron al Proyecto de Norma E60 apoyaba mantener las dos Normas por separado. Esta minoría mantenía el punto de vista de que los activos intangibles generados internamente debían tratarse caso por caso con requerimientos separados para los diferentes tipos de activos intangibles generados internamente. Estos comentaristas argumentaron que los criterios de reconocimiento propuestos en el Proyecto de Norma E60 eran demasiado generales para ser efectivos en la práctica para todos los activos intangibles generados internamente.

NIC 38 FC

FCZ35 El IASC rechazó una propuesta de desarrollar normas separadas (o requerimientos detallados dentro de una norma) para tipos específicos de activos intangibles generados internamente porque, como se explicó anteriormente, el IASC consideró que debían aplicarse los mismos criterios de reconocimiento para todos los tipos de activos intangibles generados internamente.

Consecuencias de combinar la NIC 9 con la NIC 38

FCZ36 Los requerimientos en la NIC 38 y la NIC 9 difieren en los siguientes aspectos principales:

- (a) la NIC 9 limitaba el importe de los desembolsos que pueden reconocerse inicialmente para un activo que surge de desembolsos por desarrollo (es decir, el importe que constituye el costo de dicho activo) al importe que era probable que se recuperase del activo. En su lugar, la NIC 38 requiere que:
 - (i) todos los desembolsos en los que se incurra desde que se cumplen los criterios de reconocimiento hasta que el activo esté disponible para su utilización deben acumularse para formar el costo del activo; y
 - (ii) una entidad debe probar el deterioro del valor, al menos anualmente, de un activo intangible que no está todavía disponible para su utilización. Si el costo reconocido para el activo excede el importe recuperable, una entidad reconocerá de acuerdo con ello una pérdida por deterioro del valor. Esta pérdida por deterioro del valor debe revertirse si las condiciones de la NIC 36 *Deterioro de Valor de los Activos* para las reversiones de pérdidas por deterioro de valor se cumplen.
- (b) la NIC 38 permite que un activo intangible se mida tras su reconocimiento a un importe revaluado menos las posteriores amortizaciones y pérdidas por deterioro de valor. La NIC 9 no permite este tratamiento. Sin embargo, es muy improbable que exista un mercado activo (la condición requerida para revaluar activos intangibles) para un activo que surge de desembolsos por desarrollo.
- (c) la NIC 38 requiere considerar los valores residuales al determinar el importe depreciable de un activo intangible. La NIC 9 prohibía la consideración de valores residuales. Sin embargo, la NIC 38 establece un criterio que hace muy improbable que un activo que surge de desembolsos por desarrollo pueda tener un valor residual por encima de cero.

FCZ37 El IASC cree que, en la práctica, sería improbable que la aplicación de la NIC 38 diera lugar a diferencias con la aplicación de la NIC 9.

Reconocimiento de los desembolsos de todos los activos intangibles generados internamente como un gasto

FCZ38 Los que están a favor del reconocimiento de los desembolsos en todos los activos intangibles generados internamente (incluyendo el desembolso de desarrollo) como un gasto argumentan que:

- (a) los activos intangibles generados internamente no cumplen los requerimientos del *Marco Conceptual* para el reconocimiento como un activo porque:
 - (i) los beneficios económicos futuros que surgen de los activos intangibles generados internamente no pueden distinguirse de beneficios económicos futuros que surgen de la plusvalía generada internamente; y/o
 - (ii) es imposible distinguir de manera fiable el desembolso asociado con activos intangibles generados internamente de los desembolsos asociados con mejoras de la plusvalía generada internamente.
- (b) no se conseguirá la comparabilidad de los estados financieros. Esto se debe a que el juicio profesional que conlleva determinar si es probable que fluyan beneficios económicos futuros de activos intangibles generados internamente es demasiado subjetivo para dar lugar a una contabilización similar bajo circunstancias similares.
- (c) no es posible evaluar con fiabilidad el importe que puede recuperarse de un activo intangible generado internamente, a menos que su valor razonable pueda determinarse por referencia a un mercado activo.⁵ Por lo tanto, reconocer un activo intangible generado internamente por el que no existe mercado activo a un importe distinto de cero, podría inducir a los inversores a un error.
- (d) un requerimiento para reconocer activos intangibles generados internamente al costo, si se cumplen determinados criterios, da lugar a poca, o ninguna, información útil para la toma de decisiones o información predictiva puesto que:
 - (i) la demostración de factibilidad tecnológica o éxito comercial para cumplir los criterios de reconocimiento no se conseguirá generalmente hasta que desembolsos sustanciales hayan sido reconocidos como un gasto. Por tanto, el costo reconocido para un activo intangible generado internamente no reflejará el desembolso total en ese activo.
 - (ii) el costo de un activo intangible generado internamente puede no tener ninguna relación con el valor del activo.
- (e) en algunos países, los usuarios desconfían de una empresa que reconoce activos intangibles generados internamente.

⁵ La NIIF 13, emitida en mayo de 2011, define un mercado activo.

- (f) los costos añadidos de mantener los registros necesarios para justificar y apoyar el reconocimiento de los activos intangibles generados internamente no justifican los beneficios.

Reconocimiento de los activos intangibles generados internamente

FCZ39 Los que apoyan el reconocimiento obligatorio de los activos intangibles generados internamente (incluyendo los que resultan de desembolsos de desarrollo), siempre que se cumplan determinados criterios, argumentan que:

- (a) El reconocimiento de un activo intangible generado internamente sí cumple la definición de un activo y el criterio de reconocimiento es congruente con el *Marco Conceptual*. Una empresa puede, en algunos casos:
 - (i) determinar la probabilidad de recibir beneficios económicos futuros de un activo intangible generado internamente; y
 - (ii) distinguir el desembolso en este activo del desembolso en plusvalías generadas internamente.
- (b) Ha habido inversión masiva en activos intangibles en las dos últimas décadas. Ha habido quejas sobre que:
 - (i) el no reconocimiento de inversiones en activos intangibles en los estados financieros distorsiona la medición del rendimiento de una empresa y no permite una evaluación precisa de las rentabilidades en la inversión en activos intangibles; y
 - (ii) si las empresas no siguen mejor la trayectoria de las rentabilidades de la inversión en activos intangibles, existe un riesgo de exceso o defecto de inversión en activos importantes. Un sistema contable que incentiva tal comportamiento se convertirá en una señal cada vez más inadecuada, tanto para propósitos de control interno como para propósitos externos.
- (c) Determinados estudios de investigación, concretamente en los Estados Unidos, han establecido una asociación costo-valor para desembolsos en investigación y desarrollo. Los estudios establecen que la capitalización de los desembolsos de investigación y desarrollo proporciona información de valor relevante para los inversores.
- (d) El hecho de que existan algunas incertidumbres sobre el valor de un activo no justifica un requerimiento de que ningún costo debería reconocerse para el activo.
- (e) No debería importar para propósitos de reconocimiento si un activo se compra externamente o se desarrolla internamente. Concretamente, no debe haber oportunidad para contabilidad de arbitraje dependiendo de si una empresa decide desarrollar externamente un activo intangible o desarrollarlo internamente.

La opinión del IASC en la aprobación de la NIC 38

FCZ40 El punto de vista del IASC—congruentemente reflejado en propuestas previas para activos intangibles—fue que no debe haber diferencia entre los requerimientos para:

- (a) los activos intangibles que se adquieren externamente; y
- (b) los activos intangibles generados internamente, que surjan de actividades de desarrollo u otros tipos de actividades.

Por tanto, un activo intangible generado internamente debe reconocerse cuando se cumple la definición de un activo intangible, y los criterios para su reconocimiento. Esta opinión fue también apoyada por una mayoría de quienes respondieron al E60.

FCZ41 El IASC rechazó una propuesta de un tratamiento alternativo permitido para reconocer desembolsos en activos intangibles generados internamente (incluyendo desembolsos de desarrollo) como un gasto inmediatamente, incluso si el desembolso da lugar a un activo que cumple los criterios de reconocimiento. El IASC consideró que la libre elección menoscabaría la comparabilidad de los estados financieros y los esfuerzos del IASC para reducir el número de tratamientos alternativos en las Normas Internacionales de Contabilidad.

Diferencias en los criterios de reconocimiento para los activos intangibles generados internamente y activos intangibles comprados

FCZ42 La NIC 38 incluye los criterios de reconocimiento específicos para activos intangibles generados internamente que amplían los criterios de reconocimiento generales para los activos intangibles. Se supone que estos criterios se cumplen implícitamente cuando una empresa adquiere un activo intangible. Por tanto, la NIC 38 requiere que una empresa demuestre que estos criterios se cumplen sólo para los activos intangibles generados internamente.

Reconocimiento inicial al costo

FCZ43 Algunos de quienes comentaron sobre los Proyectos de Norma E50 y E60 argumentaron que los criterios de reconocimiento propuestos en E50 y E60 fueron demasiado restrictivos y que evitarían el reconocimiento de muchos activos intangibles, en particular de activos intangibles generados internamente. Concretamente, estaban en desacuerdo con las propuestas (conservadas en la NIC 38) que:

- (a) un activo intangible no debe reconocerse por un importe distinto de su costo, incluso si su valor razonable puede determinarse de manera fiable; y
- (b) el desembolso en un activo intangible que ha sido reconocido como un gasto en períodos anteriores no debe ser restituido.

NIC 38 FC

Argumentaron que estos principios contradicen el *Marco Conceptual* y citaron el párrafo 83 del *Marco Conceptual*⁶, que especifica que un elemento que cumple la definición de un activo debe reconocerse si, entre otras cosas, su “costo o valor puede medirse con fiabilidad”. Ellos apoyaron reconocer un activo intangible—un activo intangible generado internamente—a su valor razonable, si entre otras cosas, su valor razonable puede medirse con fiabilidad.

FCZ44 El IASC rechazó una propuesta para permitir el reconocimiento inicial de un activo intangible a valor razonable (excepto si el activo se adquiere en una combinación de negocios, en contrapartida por un activo de naturaleza diferente⁷ o por vía de una subvención del gobierno) porque:

- (a) Esto es congruente con la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*. La NIC 16 prohíbe el reconocimiento inicial de un elemento de propiedades, planta o equipo al valor razonable (excepto en los limitados casos específicos de la NIC 38).
- (b) Es difícil determinar el valor razonable de un activo intangible con fiabilidad si no existe mercado activo para éste⁸. Puesto que los mercados activos con las características establecidas en la NIC 38 son altamente improbables que existan para activos intangibles generados internamente, el IASC no consideró que fuera necesario realizar una excepción a los principios generalmente aplicados para el reconocimiento inicial y medición de los activos no financieros.
- (c) Una gran mayoría de quienes hicieron comentarios sobre el E50 apoyaron el reconocimiento inicial de activos intangibles al costo y la prohibición de la restitución de los desembolsos de un activo intangible que fueran inicialmente reconocidos como un gasto.

Aplicación de los criterios de reconocimiento para los activos intangibles generados internamente

FCZ45 La NIC 38 prohíbe expresamente el reconocimiento como activos intangibles de marcas, cabeceras de periódicos, títulos de publicaciones, listas de clientes y de elementos similares en esencia que son generados internamente. El IASC consideró que los elementos intangibles generados internamente de este tipo en raras ocasiones y quizá nunca cumplen los criterios de reconocimiento de la NIC 38. Sin embargo, para evitar cualquier malentendido, el IASC decidió establecer esta conclusión en la forma de una prohibición explícita.

FCZ46 La NIC 38 también aclara que el desembolso en investigación, formación, publicidad y actividades de puesta en marcha no darán lugar a la creación de un

⁶ ahora párrafo 4.38 del *Marco Conceptual*

⁷ La NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* (revisada en 2003) requiere que una entidad mida un elemento de propiedades, planta y equipo adquirido en intercambio de un activo o activos no monetarios, o una combinación de activos monetarios o no monetarios, al valor razonable a menos que la transacción de intercambio carezca de fondo comercial. Anteriormente, una entidad debía medir dicho activo adquirido por su valor razonable, a menos que los activos intercambiados fuesen de naturaleza similar. El IASB concluyó que los mismos criterios de medición deberían aplicarse a activos intangibles adquiridos en intercambio por un activo o activos no monetarios, o una combinación de activos monetarios y no monetarios.

⁸ La NIIF 13, emitida en mayo de 2011, define un mercado activo.

activo intangible que pueda reconocerse en los estados financieros. Mientras que algunos consideran estos requerimientos y guías como demasiado restrictivos y arbitrarios, éstos se basan en la interpretación del IASC de la aplicación de los criterios de reconocimiento en la NIC 38. También reflejan el hecho de que algunas veces es difícil determinar si hay un activo intangible generado internamente que se distinga de la plusvalía generada internamente.

Modificaciones de 2008⁹

- FC46A El párrafo 68 señala que el desembolso en una partida intangible desarrollada internamente se reconocerá como un gasto cuando se incurra. El Consejo destacó que no estaba claro para algunos constituyentes cómo debe interpretarse esto. Por ejemplo, algunos consideraban que una entidad debería reconocer el desembolso en publicidad y actividades de promoción como un gasto cuando reciba los bienes o servicios que usaría para desarrollar o comunicar el anuncio o promoción. Otros consideraban que una entidad debería reconocer un gasto cuando el anuncio o promoción fuera entregado a sus clientes o potenciales clientes. Por ello, el Consejo decidió modificar el párrafo 69 para aclarar el significado de “incurrido”.
- FC46B El Consejo destacó que la publicidad y actividades de promoción mejoran o crean marcas o relaciones comerciales con los clientes que a su vez generan ingresos de actividades ordinarias. Bienes o servicios que se adquieren para utilizarse para llevar a cabo publicidad o actividades de promoción no tienen otro propósito que llevar a cabo esas actividades. En otras palabras, el único beneficio de esos bienes o servicios es desarrollar o crear marcas o relaciones con los clientes, que a su vez generan ingresos de actividades ordinarias. Las marcas generadas internamente o relaciones comerciales con los clientes no se reconocen como activos intangibles.
- FC46C El Consejo concluyó que sería incongruente para una entidad reconocer un activo en relación con un anuncio que no se ha publicitado todavía si los beneficios económicos que pueden fluir a la entidad como resultado de la publicación del anuncio son los mismos que los que podrían fluir a la entidad como resultado de la marca o relaciones comerciales con los clientes que mejoraría o crearía. Por ello, el Consejo concluyó que una entidad no debería reconocer como un activo bienes o servicios que ha recibido en relación con su futura publicidad o actividades de promoción.
- FC46D Para alcanzar esta conclusión el Consejo destacó que, si una entidad paga por anunciar bienes o servicios por anticipado y el tercero no ha proporcionado todavía esos bienes o servicios, la entidad tiene un activo diferente. Ese activo es el derecho a recibir esos bienes y servicios. Por ello, el Consejo decidió mantener el párrafo 70, que permite a una entidad reconocer como un activo el derecho a recibir esos bienes o servicios. Sin embargo, el Consejo no consideró que este párrafo deba utilizarse como una justificación para reconocer un activo más allá del punto en el que la entidad obtuvo el derecho a acceder a los bienes o a recibir los servicios relacionados. Por ello, el Consejo decidió modificar el párrafo para

⁹ Este encabezamiento y los párrafos FC46A a FC46I se añadieron mediante *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2008.

NIC 38 FC

dejar claro que un pago por anticipado puede reconocerse por una entidad solo hasta que la entidad haya obtenido el derecho a acceder a los bienes o haya recibido los servicios relacionados.

- FC46E El Consejo destacó que cuando la entidad ha recibido los bienes o servicios relacionados, cesa de tener el derecho a recibirlos. Puesto que la entidad ya no tiene un activo que pueda reconocer, reconocerá un gasto. Sin embargo, el Consejo fue consciente de que el momento de entrega de los bienes no debe ser el determinante de cuándo debe reconocerse un gasto. La fecha en la que se obtiene la entrega física podría alterarse sin afectar la sustancia comercial del acuerdo con el proveedor. Por ello, el Consejo decidió que una entidad debería reconocer un gasto por bienes cuando hayan sido terminados por el proveedor de acuerdo con un contrato para suministrarlos y la entidad pueda solicitar la entrega a cambio del pago—en otras palabras, cuando la entidad haya obtenido el derecho a acceder a los bienes relacionados.
- FC46F Un número de comentaristas del proyecto de propuesta *Mejoras a las Normas Internacionales de Información Financiera* publicado en 2007 pensó que no estaba claro cuándo pretendía el Consejo que fuera reconocido un gasto. En respuesta a esos comentarios, el Consejo añadió el párrafo 69A para aclarar cuándo las entidades obtendrían un derecho a acceder a los bienes o a recibir los servicios.
- FC46G El Consejo también recibió un número de comentarios argumentando que los catálogos de pedido por correo no son una forma de publicidad y promoción pero dan lugar a una red de distribución. El Consejo rechazó estos argumentos, considerando que el objetivo principal de los catálogos de pedido por correo es anunciar bienes a los clientes. Para evitar confusión, el Consejo decidió incluir los catálogos de pedido por correo en la Norma como un ejemplo de actividades de publicidad.
- FC46H Algunos de los que respondieron que argumentaron que el costo de los catálogos de pedido por correo debe capitalizarse sugirieron que sería apropiado hacer una analogía con los costos de los sitios web en la SIC-32 *Activos Intangibles—Costos de Sitios Web*. El Consejo estuvo de acuerdo y concluyó que sus modificaciones propuestas darían lugar a una contabilidad que es casi idéntica a la resultante de la aplicación de la SIC-32. En particular, la SIC-32 requiere que el costo de contenido (en la medida en que sea desarrollado para anunciar y promover productos y servicios) se reconozca como un gasto cuando se incurra en él. El Consejo concluyó que en el caso de un catálogo de pedido por correo, la mayoría del contenido tiene por objeto anunciar y promover productos y servicios. Por ello, permitir que se capitalice el costo de los catálogos mientras al mismo tiempo se requiere, que el costo de desarrollar y cargar contenidos de sitios web utilizados para anunciar y promover los productos de una entidad se reconozca como un gasto basaría la contabilidad en la naturaleza del medio (papel o electrónico) utilizado para entregar el contenido en lugar de la naturaleza del desembolso.
- FC46I El Consejo también destacó que la SIC-32 permite capitalizar el desembolso en un sitio web desarrollado internamente solo en la “etapa de desarrollo de la infraestructura y aplicación”. Ello requiere capitalizar los costos asociados con el desarrollo de la funcionalidad e infraestructura que hacen a un sitio web operativo. En opinión del Consejo, la infraestructura electrónica capitalizada de

acuerdo con la SIC-32 es análoga a la infraestructura de propiedades, planta y equipo—por ejemplo, un cartel—que permite exponer la publicidad al público no el contenido que se expone en ese cartel.

Contabilización posterior de los activos intangibles

- FC47 El Consejo decidió inicialmente que el alcance de la primera fase de su proyecto de Combinaciones de Negocios debe incluir una consideración de la contabilidad posterior para los activos intangibles adquiridos en combinaciones de negocios. Para ese fin, el Consejo inicialmente centró su atención en las tres cuestiones siguientes:
- (a) Si un activo intangible con una vida útil finita y adquirido en una combinación de negocios debe continuar siendo contabilizado de acuerdo con la NIC 38 después del reconocimiento inicial.
 - (b) Si, y bajo qué circunstancias, un activo intangible adquirido en una combinación de negocios podría considerarse como poseedor de una vida útil indefinida.
 - (c) Cómo un activo intangible con una vida útil indefinida (suponiendo que tal activo existe) adquirido en una combinación de negocios debe contabilizarse después del reconocimiento inicial.
- FC48 Sin embargo, durante sus deliberaciones sobre las cuestiones en (b) y (c) del párrafo FC47, el Consejo decidió que cualesquiera conclusiones que alcanzó en esas cuestiones se aplicarían igualmente a los activos intangibles reconocidos que se obtuvieron de forma distinta que en una combinación de negocios. El Consejo observó que modificar los requerimientos en la versión previa de la NIC 38 sólo para activos intangibles adquiridos en combinaciones de negocios crearía incongruencias en la contabilización de activos intangibles dependiendo de cómo se obtienen. Por tanto, partidas similares se contabilizarían en modos distintos. El Consejo concluyó que crear tales incongruencias deterioraría la utilidad de la información proporcionada a los usuarios sobre los activos intangibles de una entidad, porque se disminuirían tanto la comparabilidad como la fiabilidad (que descansa en la noción de representación fiel, es decir, que transacciones similares se contabilizan en el mismo modo). Por tanto, el Consejo decidió que cualquier modificación a los requerimientos en la versión previa de la NIC 38 para tratar las cuestiones de (b) y (c) del párrafo FC47 deberían aplicarse a todos los activos intangibles reconocidos, ya sean generados internamente o adquiridos separadamente o como parte de una combinación de negocios.
- FC49 Antes de comenzar sus deliberaciones sobre las cuestiones identificadas en el párrafo FC47, el Consejo señaló la preocupación expresada por algunos que, debido a la subjetividad implicada en distinguir la plusvalía de otros activos intangibles en la fecha de adquisición, las diferencias entre el tratamiento posterior de la plusvalía y otros activos intangibles aumenta el potencial para que los mismos sean clasificados erróneamente en la fecha de adquisición. El Consejo concluyó, sin embargo, que la adopción de los criterios de separabilidad y contractuales u otros derechos legales proporciona una base razonablemente definitiva para de forma separada identificar y reconocer activos intangibles

adquiridos en una combinación de negocios. Por tanto, el Consejo decidió que su análisis de la contabilidad para los activos intangibles después del reconocimiento inicial debe tener solo en consideración la naturaleza de esos activos y no el tratamiento posterior de la plusvalía.

Contabilización de los activos intangibles con vidas útiles finitas adquiridos en combinaciones de negocios

FC50 El Consejo observó que la versión previa de la NIC 38 requería que un activo intangible sea medido después del reconocimiento inicial:

- (a) al costo menos cualquier amortización acumulada y cualquier pérdida por deterioro acumulada; o
- (b) a un importe revaluado, siendo el valor razonable del activo, determinado por referencia a un mercado activo,¹⁰ en la fecha de la revalorización menos cualquier amortización acumulada posterior y cualquier pérdida posterior acumulada por deterioro. Bajo este enfoque, las revalorizaciones deben realizarse con tal regularidad que en la fecha de balance el importe en libros del activo no difiera materialmente de su valor razonable.

Cualquiera de los métodos anteriores que fuera utilizado, la versión previa de la NIC 38 requería que el importe depreciable del activo fuera amortizado de forma sistemática sobre la mejor estimación de su vida útil.

FC51 El Consejo observó que la noción de que todos tienen vidas útiles finitas y determinables subyace en el requerimiento de que todos los activos intangibles sean amortizados. Dejando aparte la cuestión de si, y bajo qué circunstancias, un activo intangible podría considerarse que tiene una vida útil indefinida, una cuestión importante a considerar por el Consejo fue si una desviación de los requerimientos anteriores estaría justificada para los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios que tienen vidas útiles finitas.

FC52 En el Consejo se observó que cualquier desviación de los requerimientos anteriores para activos intangibles con vidas finitas adquiridos en combinaciones de negocios crearía incongruencias en la contabilización para los activos intangibles reconocidos basada totalmente en los medios por los que se obtienen. En otras palabras, partidas similares serían contabilizadas en modos distintos. El Consejo concluyó que crear tales incongruencias deterioraría la utilidad de la información proporcionada para los usuarios sobre los activos intangibles de una entidad, porque se disminuirían la comparabilidad y la fiabilidad.

FC53 Por tanto, el Consejo decidió que los activos intangibles con vidas útiles finitas adquiridas en combinaciones de negocios deben continuar siendo contabilizados de acuerdo con los requerimientos anteriores, después del reconocimiento inicial.

¹⁰ La NIIF 13, emitida en mayo de 2011, define un mercado activo.

Prueba de deterioro de valor de activos intangibles con vidas útiles finitas (párrafo 111)

- FC54 La versión previa de la NIC 38 requería que el importe recuperable de un activo intangible con vida útil finita que se amortiza en un período superior a 20 años, fuera adquirido o no en una combinación de negocios, se midiera al menos al final de cada año financiero.
- FC55 El Consejo observó que el importe recuperable de un activo intangible de larga duración necesita medirse sólo cuando, de acuerdo con la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*, hay una indicación de que el activo puede haberse deteriorado. El Consejo no pudo apreciar razón conceptual para requerir que los importes recuperables de algunos activos intangibles que se están amortizando durante períodos muy largos se determinen más regularmente que para otros activos identificables que se amortizan o deprecian a lo largo de períodos similares. Por tanto, el Consejo concluyó que el importe recuperable de un activo intangible con una vida útil finita que se amortiza en un período de más de 20 años debe determinarse sólo cuando, de acuerdo con la NIC 36, haya una indicación de que el activo puede haberse deteriorado. En consecuencia, el Consejo decidió eliminar el requerimiento de la versión previa de la NIC 38 para que el importe recuperable de tal activo intangible fuera medido al menos al final de cada año financiero.
- FC56 El Consejo también decidió que todos los requerimientos relativos a las pruebas de deterioro aplicadas a activos intangibles deben incluirse en la NIC 36 más que en la NIC 38. Por tanto, el Consejo trasladó a la NIC 36 el requerimiento de la versión previa de la NIC 38 de que una entidad debería estimar al final de cada período de información anual el importe recuperable de un activo intangible que no está disponible todavía para su uso, sin tener en cuenta si hay alguna indicación de que puede haberse deteriorado.

Valor residual de un activo intangible con una vida útil finita (párrafo 100)

- FC57 Al revisar la NIC 38, el Consejo consideró si mantener para activos intangibles con vidas útiles finitas el requerimiento en la versión previa de la NIC 38 de que el valor residual de un activo intangible se suponga cero a menos que:
- (a) haya un compromiso, por parte de un tercero, de comprar el activo al final de su vida útil; o
 - (b) existe un mercado activo¹¹ para el activo y:
 - (i) el valor residual del activo pueda determinarse por referencia a ese mercado; y
 - (ii) sea probable que este mercado existirá al final de la vida útil del activo.
- FC58 El Consejo observó que la definición de valor residual en la versión previa de la NIC 38 (según se modificó por la NIC 16 cuando se revisó en 2003) requería que se le estimase como si el activo tuviera ya la edad y la condición esperada al final

¹¹ La NIIF 13, emitida en mayo de 2011, define un mercado activo.

NIC 38 FC

de la vida útil del mismo. Por tanto, si la vida útil de un activo intangible fuera más breve que su vida económica porque la entidad esperaba vender el activo antes del final de la vida económica, el valor residual del activo no sería cero, sin tener en cuenta si se cumplen las condiciones del párrafo FC57(a) o (b).

FC59 No obstante, el Consejo observó que el requerimiento de que el valor residual de un activo intangible se suponga cero, a menos que se cumplan los criterios especificados, fue incluido en la versión previa de la NIC 38 como un medio de evitar que las entidades burlen el requerimiento de esa Norma para amortizar todos los activos intangibles. La exclusión de este requerimiento de la Norma revisada para activos intangibles con vidas finitas y proporcionaría de forma similar un medio de burlar el requerimiento para amortizar tales activos intangibles—reclamando que el valor residual de tal activo fuera igual o mayor que su importe en libros, una entidad podría evitar amortizar el activo, aunque su vida útil fuera finita. El Consejo concluyó que no debería, como parte de su proyecto de Combinaciones de Negocios, modificar los criterios que permiten que el valor residual de un activo intangible de vida finita sea distinto de cero. Sin embargo, el Consejo decidió que esta cuestión debe tratarse como parte de un proyecto próximo sobre activos intangibles.

Vidas útiles de activos intangibles (párrafos 88 a 96)

FC60 De forma congruente con las propuestas en el Proyecto de Norma de las Modificaciones Propuestas a la NIC 38, la Norma requiere que una entidad considere que un activo intangible tiene una vida útil indefinida, cuando con base en un análisis de todos los factores relevantes, no hay límite previsible al período sobre el que se espera que el activo genere entradas de efectivo netas para la entidad.

FC61 Al desarrollar el Proyecto de Norma y la Norma revisada, el Consejo observó que la vida útil de un activo intangible está relacionada con las entradas de efectivo esperadas que se asocian con ese activo. El Consejo observó que para ser una representación fiel, el período de amortización para un activo intangible debería reflejar esa vida útil y, por ampliación, las corrientes de flujos de efectivo asociadas con el activo. El Consejo concluyó que es posible que la gestión tenga la intención y capacidad de mantener un activo intangible de tal modo que no hay un límite previsible para el período en el que se espera que ese determinado activo genere entradas de efectivo netas para la entidad. En otras palabras, es concebible que un análisis de todos los factores relevantes (por ejemplo, legales, regulatorios, contractuales, competitivos, económicos y otros) podría llevar a la conclusión de que no hay un límite predecible para el período durante el cual se espera que un activo intangible determinado genere entradas de efectivo netas para la entidad.

FC62 Por ejemplo, el Consejo observó que algunos activos intangibles están basados en derechos legales que son conferidos en perpetuidad, antes que en términos finitos. Como tal, dichos activos pueden tener flujos de efectivo asociados que puede esperarse que continúen por muchos años o incluso indefinidamente. El Consejo concluyó que si se espera que los flujos de efectivo continúen por un período finito, la vida útil del activo está limitada a ese período finito. Sin embargo, si se espera que los flujos de efectivo continúen indefinidamente, la vida útil es indefinida.

FC63 La versión previa de la NIC 38 prescribió una vida útil máxima presunta para activos intangibles de 20 años. Al desarrollar el Proyecto de Norma y la Norma revisada, el Consejo concluyó que dicha presunción es incongruente con la opinión de que el período de amortización para un activo intangible debería, para ser una representación fiel, reflejar su vida útil y, por extensión, las corrientes de flujo de efectivo asociadas con el activo. Por tanto, el Consejo decidió no incluir en la Norma revisada una vida útil máxima presunta para activos intangibles, incluso si tienen vidas útiles finitas.

FC64 Quienes respondieron al Proyecto de Norma generalmente apoyaron la propuesta del Consejo de eliminar de la NIC 38 la vida útil máxima presunta y en su lugar requerir que la vida útil sea considerada como indefinida cuando, con base en el análisis de todos los factores relevantes, no haya un límite predecible al período de tiempo sobre el que el activo intangible se espera que genere entradas de efectivo netas para la entidad. Sin embargo, algunos de quienes respondieron sugirieron que una incapacidad para determinar claramente la vida útil de un activo se aplica igualmente a muchos elementos de propiedades, planta y equipo. No obstante, las entidades que requieren que se determinen las vidas útiles de aquellos elementos de propiedades, planta y equipo, y asignar sus importes depreciables en una base sistemática sobre esas vidas útiles. Aquellos de quienes respondieron sugirieron que no hay razón conceptual para tratar los activos intangibles de forma diferente.

FC65 Al considerar estos comentarios, el Consejo destacó lo siguiente:

- (a) La vida útil de un activo intangible se consideraría como indefinida de acuerdo con la NIC 38 cuando, con base en el análisis de todos los factores relevantes, no hay límite predecible para el período sobre el que el activo se espera que genere entradas de efectivo netas para la entidad. Las dificultades para determinar de manera precisa la vida útil de un activo intangible no proporcionan un fundamento para considerar esa vida útil como indefinida.
- (b) Aunque las vidas útiles de ambos activos intangibles y tangibles están directamente relacionadas con el período durante el que se espera que se generen entradas de efectivo netas para la entidad, la utilidad física esperada para la entidad de un activo tangible coloca un límite superior en la vida útil del activo. En otras palabras, la vida útil de un activo tangible nunca podría extenderse más allá de la utilidad física esperada del activo para la entidad.

El Consejo concluyó que los activos tangibles (distintos de los terrenos) no podían considerarse como poseedores de vidas útiles infinitas porque para la entidad hay siempre un límite predecible para la utilidad física esperada del activo.

Vida útil limitada por derechos contractuales u otros derechos legales (párrafos 94 a 96)

FC66 El Consejo observó que la vida útil de un activo intangible que surge de derechos contractuales u otros derechos legales está limitada por la duración de esos derechos. La vida útil de tal activo no puede extenderse más allá de la duración de esos derechos, y podría ser más breve. En consecuencia, el Consejo concluyó

NIC 38 FC

que al determinar la vida útil de un activo intangible, debe considerarse el período en el que la entidad espera utilizar el activo intangible, que está sujeto a la expiración de los derechos contractuales u otros derechos legales.

- FC67 Sin embargo, el Consejo también observó que tales derechos son frecuentemente conferidos por términos limitados que pueden ser renovados. Por ello, consideró si las renovaciones deben asumirse al determinar la vida útil de dicho activo intangible. El Consejo destacó que algunos tipos de licencias se emiten inicialmente para períodos finitos pero las renovaciones son inicialmente concedidas a un costo bajo, con la condición de que los que han obtenido la licencia hayan cumplido con las reglas aplicables y regulaciones. Dichas licencias se negocian a precios que reflejan más que la duración restante, por tanto indicando que la renovación a costo mínimo es la expectativa general. Sin embargo, las renovaciones no se aseguran para otros tipos de licencias e, incluso si son renovadas, puede incurrirse en costos sustanciales para asegurar su renovación.
- FC68 El Consejo concluyó que dado que las vidas útiles de algunos activos intangibles dependen, en términos económicos, de la renovación y de los costos asociados de renovación, las vidas útiles asignadas a esos activos deberían reflejar la renovación cuando hay evidencia para apoyar la misma sin costo significativo.
- FC69 Quienes respondieron al Proyecto de Norma generalmente apoyaron esta conclusión. Los que estaban en desacuerdo sugirieron que:
- (a) Cuando el período de renovación depende de la decisión de una tercera parte y no meramente del cumplimiento de las condiciones especificadas por la entidad, da lugar a un activo contingente porque la decisión de un tercero afecta no sólo al costo de la renovación sino también a la probabilidad de obtenerla. Por tanto, la vida útil debería reflejar la renovación sólo cuando la renovación no está sujeta a la aprobación de un tercero.
 - (b) Dicho requerimiento sería incongruente con el criterio utilizado para medir los activos intangibles en la fecha de una combinación de negocios, concretamente las relaciones contractuales con clientes. Por ejemplo, no está claro si el valor razonable de una relación contractual con un cliente incluye un importe que refleja la probabilidad de que el contrato será renovado. La posibilidad de renovación tendría un valor razonable sin que importen los costos requeridos para renovar. Esto significa que la vida útil de una relación contractual con un cliente podría ser incongruente con el criterio utilizado para determinar el valor razonable de la relación¹².
- FC70 En relación al (a) anterior, el Consejo observó que si la renovación por la entidad está sujeta a la aprobación de terceros (por ejemplo, el gobierno), el requerimiento de que debe haber evidencia para apoyar la capacidad de la entidad para renovar obligaría a la entidad a realizar una evaluación del efecto probable del proceso de aprobación por terceros de la capacidad de la entidad para renovar. El Consejo no pudo encontrar base conceptual para reducir el

¹² La NIIF 13, emitida en mayo de 2011, contiene los requerimientos para la medición del valor razonable.

requerimiento a situaciones en las que los derechos legales o contractuales no están sujetos a la aprobación de terceros.

- FC71 En relación al (b) anterior, el Consejo observó lo siguiente:
- (a) Los requerimientos relacionados con los períodos de renovación tratan circunstancias en que *la entidad* es capaz de renovar los derechos contractuales u otros derechos legales, sin tener en cuenta que tal renovación puede, por ejemplo, estar condicionada a que la entidad satisfaga condiciones especificadas, o estar sujeta a la aprobación por terceros. El párrafo 94 de la Norma establece que "... la vida útil del activo intangible incluirá el (los) período(s) de renovación sólo si hay evidencia para apoyar la renovación *por la entidad* (énfasis añadido) sin costo significativo". La capacidad para renovar un contrato de cliente normalmente se ejerce por el cliente y no por la entidad.
 - (b) Quienes respondieron parecen considerar como un activo intangible único lo que es, en esencia, dos activos intangibles—uno el contrato de cliente y otro la relación con el cliente asociada. Las renovaciones esperadas por el cliente afectarían al valor razonable del activo intangible de la relación con el cliente, en lugar de al valor razonable del contrato con el cliente. Por tanto, la vida útil del contrato con el cliente, bajo la Norma, no se ampliaría más allá del término del contrato, ni el valor razonable del contrato con el cliente reflejaría expectativas de renovación por el cliente. En otras palabras, la vida útil de un contrato con el cliente no sería incongruente con el criterio utilizado para determinar su valor razonable.
- FC72 Sin embargo, en respuesta a las sugerencias de quienes respondieron, el Consejo incluyó el párrafo 96 en la Norma para proporcionar guía adicional sobre las circunstancias en que una entidad debe considerarse capaz de renovar los derechos contractuales u otros derechos legales sin costo significativo.

Activos intangibles con vidas útiles finitas (párrafo 98)¹³

- FC72A La última frase del párrafo 98 señalaba anteriormente, "En raras ocasiones, si alguna, existirá una evidencia suficiente para apoyar un método de amortización que produzca, en los activos intangibles con una vida útil finita, una amortización acumulada menor que la obtenida al utilizar el método de amortización lineal." En la práctica, esta redacción se percibió como el impedimento de que una entidad utilice el método de la unidad de producción para amortizar activos si ello daba lugar a un importe menor de amortización acumulada que el método de amortización lineal. Sin embargo, la utilización del método de amortización lineal podría ser incongruente con el requerimiento general del párrafo 38 de que el método de amortización debería reflejar la estructura esperada de consumo de los beneficios económicos futuros esperados incorporados en un activo intangible. Por consiguiente, el Consejo decidió suprimir la última frase del párrafo 98.

¹³ Este encabezamiento y el párrafo FC72A se añadieron mediante *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2008.

Método de amortización (párrafos 97 a 98C)

- FC72B El IASB decidió modificar la NIC 38 para abordar las preocupaciones con respecto al uso de un método basado en los ingresos de actividades ordinarias para la amortización de un activo intangible. La decisión del IASB fue en respuesta a una petición de aclaración del significado del término “consumo de los beneficios económicos futuros esperados incorporados en el activo” al determinar el método de amortización adecuado para activos intangibles de acuerdos de concesión de servicios (ACS) que quedan dentro del alcance de la CINIIF 12 *Acuerdos de Concesión de Servicios*. El problema planteado está relacionado con la aplicación de los párrafos 97 a 98 de la NIC 38, aunque el IASB decidió abordar el problema ampliamente, en lugar de limitarlo solo a los activos intangibles que surgen en una ACS.
- FC72C Un método de amortización basado en los ingresos de actividades ordinarias es uno que distribuye el importe amortizable del activo sobre la base de los ingresos de actividades ordinarias generados en un periodo contable como una proporción de los ingresos de actividades ordinarias totales que se espera generar a lo largo de la vida económica útil del activo. El importe de los ingresos de actividades ordinarias totales se ve afectado por la interacción entre unidades (es decir, cantidad) y precio, y tiene en cuenta cualquier expectativa de cambios en precios. El IASB observó que el componente del precio de los ingresos de actividades ordinarias puede verse afectado por la inflación, y destacó que la inflación no tiene relación con la forma en que se consume el activo.
- FC72D El IASB observó que el párrafo 97 de la NIC 38 señala que 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 del activo intangible.
- FC72E Sobre la base de las guías de la NIC 38, el IASB propuso aclarar en el Proyecto de Norma *Aclaración de los Métodos Aceptables de Depreciación y Amortización* (Modificaciones propuestas a las NIC 16 y NIC 38) (el “PN”) que no es apropiado un método de amortización que se base en los ingresos de actividades ordinarias generados por una actividad que incluye el uso de un activo, porque refleje el patrón de beneficios económicos que se generan por la operación del negocio (del cual forma parte el activo), en lugar de los beneficios económicos que se consumen a través del uso del activo.
- FC72F Durante sus nuevas deliberaciones del PN, el IASB decidió incluir una presunción refutable de que, generalmente, se presume que los ingresos de actividades ordinarias son una base inapropiada para la medición del consumo de los beneficios económicos incorporados en el activo intangible. El IASB también consideró la cuestión de si podría haber circunstancias en las cuales los ingresos de actividades ordinarias podrían utilizarse para reflejar el patrón según el cual se espera consumir los beneficios económicos futuros del activo intangible.
- FC72G Al finalizar las modificaciones propuestas a la NIC 38, el IASB decidió dejar claro en la Norma que la presunción que impide el uso de los ingresos de actividades ordinarias como base para la amortización podría evitarse en dos circunstancias. Una de las circunstancias es cuando puede demostrarse que los ingresos de

actividades ordinarias están altamente correlacionados con el consumo de los beneficios económicos incorporados en un activo intangible. El IASB también destacó que otra circunstancia en la cual podrían utilizarse los ingresos de actividades ordinarias es cuando el derecho incorporado por un activo intangible se expresa como un importe total de ingresos de actividades ordinarias a generar (en lugar de tiempo, por ejemplo), de tal forma que la generación de ingresos de actividades ordinarias es la medida utilizada para determinar cuándo vence el derecho. El IASB destacó que, en este caso, el patrón de consumo de los beneficios económicos futuros que se incorpora en el activo intangible se define por referencia a los ingresos de actividades ordinarias totales obtenidos como una proporción del máximo contractual y, por consiguiente, el importe de ingresos de actividades ordinarias generados contractualmente refleja el consumo de los beneficios que están incorporados en el activo.

- FC72H El IASB también analizó situaciones en las cuales un activo intangible se utiliza en actividades múltiples para proporcionar diversas corrientes de ingresos de actividades ordinarias. Algunos de quienes respondieron comentaron que la aplicación de un método de unidades de producción no parecía práctica, porque las unidades de producción no eran homogéneas. Por ejemplo, el productor de una película de cine utilizará habitualmente la propiedad intelectual incorporada en la película para generar flujos de efectivo mediante su exhibición en salas de cine, otorgando licencias sobre los derechos de los personajes a fabricantes de juguetes y otros bienes, vendiendo DVD o copias digitales de la película y otorgando derechos de emisión a personajes de televisión. Algunos de quienes respondieron pensaban que la mejor forma de amortizar el costo de la propiedad intelectual incorporada en una película era utilizar un método basado en los ingresos de actividades ordinarias, porque éstos se consideraban un denominador común para reflejar una representación adecuada del patrón de consumo de todos los beneficios recibidos de actividades múltiples en las cuales podría utilizarse la propiedad intelectual.
- FC72I El IASB reconoció que la determinación de un método de amortización apropiado para situaciones en las cuales se utiliza un activo intangible en actividades múltiples, y genera diversas corrientes de flujos de efectivo en diferentes mercados, requiere juicio profesional. El IASB consideró sugerencias que señalaban que, en circunstancias en las que un activo intangible se utiliza para generar corrientes de flujos de efectivo múltiples, dicho activo debe descomponerse a efectos de su amortización. Éste observó que separar un activo en componentes diferentes no es una práctica nueva en los negocios o en las NIIF—se hace de forma rutinaria en propiedades, planta y equipo y la NIC 16 proporciona guías en este sentido—pero se abstuvo de desarrollar guías con respecto a los activos intangibles.
- FC72J El IASB también decidió proporcionar guías sobre la forma en que una entidad podría identificar un método de amortización en respuesta a algunos que respondieron que observaron que se requerían guías adicionales para la aplicación del párrafo 98 de la NIC 38, el cual se limita a proporcionar una descripción de los métodos de amortización más comúnmente utilizados. Durante sus deliberaciones, el IASB determinó que, cuando se elige un método de amortización, una entidad podría determinar el factor limitativo

NIC 38 FC

predominante para el uso del activo intangible. Por ejemplo, un contrato podría limitarse por un número de años (es decir, tiempo), un número de unidades producidas o un importe de ingresos de actividades ordinarias a generar. El IASB aclaró que identificar este factor limitativo predominante es solo un punto de partida para la identificación del método de amortización y una entidad puede aplicar otra base si determina que refleja de forma más cercana el patrón esperado de consumo de beneficios económicos.

FC72K En el PN, el IASB propuso proporcionar guías para aclarar el papel de la obsolescencia en la aplicación del método de depreciación decreciente. En respuesta a los comentarios recibidos sobre las guías propuestas, el IASB decidió cambiar el enfoque de esta guía para explicar que las reducciones futuras esperadas en el precio de venta de un elemento que se elaboró utilizando un activo intangible podrían indicar la expectativa de obsolescencia tecnológica o comercial del activo, lo cual, a su vez, podría reflejar una reducción de los beneficios económicos futuros incorporados al activo. El IASB destacó que la expectativa de obsolescencia técnica o comercial es relevante para estimar el patrón de consumo de los beneficios económicos futuros y la vida útil de un activo. El IASB destacó que el método de depreciación decreciente es una metodología de depreciación aceptada en el párrafo 98 de la NIC 38, la cual es capaz de reflejar un consumo acelerado de los beneficios económicos futuros incorporados en el activo.

FC72L Algunos de quienes respondieron al PN sugirieron que el IASB debería definir el concepto de “consumo de beneficios económicos” y proporcionar guías a este respecto. Durante sus nuevas deliberaciones, el IASB decidió no hacerlo así, destacando que la explicación del concepto de consumo de beneficios económicos requeriría un proyecto más amplio.

Congruencia en el uso de la frase “unidades de producción”

FC72M El IASB decidió hacer congruente la frase “método de las unidades de producción” y ha modificado, por ello, los ejemplos de la frase “método de la unidad de producción”.

Contabilización de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas (párrafos 107 a 110)

FC73 Congruentemente con las propuestas en el Proyecto de Norma, la Norma prohíbe la amortización de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas. Por tanto, dichos activos se miden después de su reconocimiento inicial al:

- (a) costo menos las pérdidas por deterioro acumuladas; o
- (b) un importe revaluado, siendo el valor razonable determinado por referencia a un mercado activo¹⁴ menos las pérdidas por deterioro acumuladas.

No-amortización

FC74 Al desarrollar el Proyecto de Norma y la Norma revisada, el Consejo observó que muchos activos producen beneficios a una entidad a lo largo de varios períodos.

¹⁴ La NIIF 13, emitida en mayo de 2011, define un mercado activo.

La amortización es la asignación sistemática del costo (o importe revaluado) de un activo, menos cualquier valor residual, para reflejar el consumo a lo largo del tiempo de los beneficios económicos futuros incorporados en ese activo. Por tanto, si no hay límite predecible en el período durante el que una entidad espera consumir los beneficios económicos futuros incorporados en ese activo, la amortización de ese activo a lo largo de, por ejemplo, un período máximo determinado arbitrariamente no sería una representación fiel. Quienes respondieron al Proyecto de Norma generalmente apoyaron esta conclusión.

- FC75 En consecuencia, el Consejo decidió que los activos intangibles con vidas útiles indefinidas no deberían amortizarse, pero deberían estar sujetos a pruebas regulares de deterioro de valor. Las deliberaciones del Consejo respecto a la forma de la prueba de deterioro de valor, incluyendo la frecuencia de estas pruebas, se incluyen en los Fundamentos de las Conclusiones de la NIC 36. El Consejo además decidió que se deberían requerir nuevos exámenes regulares de la vida útil de un activo intangible que no está siendo amortizado para determinar si las circunstancias continúan apoyando la evaluación de que la vida útil es indefinida.

Revaluaciones

- FC76 Habiendo decidido que los activos intangibles con vidas útiles indefinidas no deben amortizarse, el Consejo consideró si debe permitirse que una entidad los lleve en libros a los importes revaluados. El Consejo no pudo ver justificación conceptual para impedir que algunos activos intangibles sean llevados en libros a los importes revaluados solamente porque no hay límite predecible al período durante el que una entidad espera consumir los beneficios económicos futuros incorporados en esos activos.
- FC77 Como resultado, el Consejo decidió que la Norma debería permitir que los activos intangibles con vidas útiles indefinidas fueran contabilizados por los importes revaluados.

Método de la revaluación—reexpresión proporcional de la amortización acumulada cuando se revalúa un activo intangible

- FC77A El Comité de Interpretaciones de las NIIF informó al Consejo que había prácticas diferentes para calcular la depreciación acumulada para una partida de propiedades, planta y equipo que se mide utilizando el método de la revaluación en casos en los que el valor residual, la vida útil o el método de depreciación han sido estimados nuevamente antes de una revaluación.
- FC77B Las razones para realizar el cambio se explican extensamente en los párrafos FC25A a FC25G de la NIC 16.
- FC77C El Consejo destacó que la cuestión de los párrafos FC25A a FC25G de la NIC 16 con respecto a la depreciación acumulada en el momento de la revaluación podría también ocurrir al revaluar un activo intangible según la NIC 38, porque la NIC 16 y la NIC 38 tienen los mismos requerimientos para la depreciación/amortización acumulada cuando se revalúan elementos de propiedades, planta y equipo/activos intangibles. Las diferencias en los modelos de revaluación para elementos de propiedades, planta y equipo y de activos

NIC 38 FC

intangibles no dan lugar a modelos diferentes para reexpresar la depreciación/amortización acumulada. Por ejemplo, la NIC 38 requiere que el valor razonable de un activo intangible se mida por referencia a un mercado activo. En otro caso, el modelo de revaluación no puede aplicarse. Sin embargo, la NIC 38 requiere la medición del valor razonable por referencia a un mercado activo solo para el importe de libros de un activo intangible en contraposición a su importe en libros bruto.

FC77D Por consiguiente, el Consejo decidió modificar el párrafo 80(a) para señalar que:

- (a) el importe en libros bruto se ajustará de forma que sea congruente con la revaluación del importe en libros; y
- (b) la amortización acumulada se calculará como la diferencia entre el importe en libros bruto y el importe en libros después de tener en cuenta las pérdidas por deterioro de valor acumuladas.

El Consejo también decidió modificar el párrafo 80(b) para que fuera congruente con la redacción utilizada en esas modificaciones.

FC77E El Consejo decidió incluir la redacción del párrafo 80(a) para requerir que una entidad tenga en cuenta las pérdidas por deterioro de valor acumuladas al ajustar la amortización en el momento de la revaluación. Esto fue para asegurar que cuando el incremento de la revaluación futura tiene lugar, se realiza la separación correcta, entre el resultado del periodo y otro resultado integral, de acuerdo con el párrafo 85 de la NIC 38 y el párrafo 119 de la NIC 36, al revertir pérdidas anteriores por deterioro de valor acumuladas.

Proyectos de investigación y desarrollo adquiridos en combinaciones de negocios

FC78 El Consejo consideró las siguientes cuestiones en relación con los proyectos de investigación y desarrollo en proceso adquiridos en una combinación de negocios:

- (a) si los criterios propuestos para reconocer activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios de forma separada de la plusvalía no deben aplicarse a los proyectos de investigación y desarrollo en proceso;
- (b) la contabilización posterior para los proyectos de investigación y desarrollo en proceso reconocidos de forma separada de la plusvalía; y
- (c) el tratamiento de los desembolsos posteriores en de proyectos de investigación y desarrollo en proceso reconocidos como activos separados de la plusvalía.

Las deliberaciones del Consejo en la cuestión (a), aunque incluidas en los Fundamentos de las Conclusiones de la NIIF 3, son también, para completar la información, señaladas debajo.

FC79 El Consejo no reconsideró, como parte de la primera fase de su proyecto de Combinación de Negocios, los requerimientos de la versión previa de la NIC 38 para los intangibles generados internamente y para los desembolsos en la fase de investigación o desarrollo de un proyecto interno. El Consejo decidió que una reconsideración de esos requerimientos está fuera del alcance de este proyecto.

Reconocimiento inicial por separado de la plusvalía

- FC80 El Consejo observó que los criterios de la NIC 22 *Combinaciones de Negocios* y la versión previa de la NIC 38 para reconocer un activo intangible adquirido en una combinación de negocios de manera separada de la plusvalía se aplicaban a todos los activos intangibles, incluyendo a los proyectos de investigación y desarrollo en proceso. Por tanto, de acuerdo con estas Normas, cualquier partida intangible adquirida en una combinación de negocios se reconocía como un activo de forma separada de la plusvalía cuando era identificable y podía medirse con fiabilidad, y era probable que cualesquiera beneficios económicos correspondientes en el futuro pertenecerían a la entidad adquirente. Si estos criterios no se satisfacían, el desembolso del costo o valor de dicha partida, que se incluía en el costo de la combinación, era parte del importe que se atribuía a la plusvalía.
- FC81 El Consejo no pudo encontrar justificación conceptual para cambiar el enfoque de la NIC 22 y la versión previa de la NIC 38 de usar el mismo criterio para todos los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios cuando se evalúa si estos activos deben reconocerse por separado de la plusvalía. El Consejo concluyó que adoptar criterios distintos limitaría la utilidad de la información dada a los usuarios sobre los activos adquiridos en una combinación de negocios, porque se disminuye tanto la comparabilidad como la fiabilidad. Por tanto, la NIC 38 y la NIIF 3 requieren a la entidad adquirente reconocer un activo por separado de la plusvalía para cualesquiera proyectos de investigación y desarrollo de la entidad adquirida que cumplan la definición de un activo intangible. Este será el caso cuando el proyecto de investigación y desarrollo cumple la definición de un activo y sea identificable, es decir, es separable o surge de derechos contractuales o de otros derechos legales.
- FC82 Algunos de los que respondieron al Proyecto de Norma de Modificaciones Propuestas a la NIC 38 expresaron su preocupación sobre la aplicación del mismo criterio a todos los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios para evaluar si deben reconocerse por separado de la plusvalía dé lugar a tratar algunos proyectos de investigación y desarrollo adquiridos en combinaciones de negocios de forma distinta a proyectos similares a los iniciados internamente. El Consejo reconoció este punto, pero concluyó que no proporciona una base para incluir estos activos intangibles en la plusvalía. En su lugar, destaca una necesidad de reconsiderar la conclusión de la Norma de que no puede existir nunca un activo intangible en relación con un proyecto de investigación en curso y solo puede existir en relación con un proyecto de desarrollo en curso una vez se hayan satisfecho todos los criterios de aplazamiento de la Norma. El Consejo decidió que tal reconsideración está fuera del alcance de su proyecto de Combinaciones de Negocios.

Contabilización posterior de proyectos de investigación y desarrollo en proceso adquiridos en las combinaciones de negocios y reconocidos como activos intangibles

- FC83 El Consejo observó que la versión previa de la NIC 38 requería que todos los activos intangibles previamente reconocidos se contabilizaran después de su reconocimiento inicial al:

NIC 38 FC

- (a) costo menos cualquier amortización acumulada y pérdidas acumuladas por deterioro del valor; o
- (b) importe revaluado, que sería el valor razonable del activo, determinado por referencia a un mercado activo,¹⁵ en el momento de la revaluación, menos cualquier amortización y pérdidas posteriores acumuladas por deterioro del valor.

Tales activos incluían: proyectos de investigación y desarrollo adquiridos en una combinación de negocios que satisfacen el criterio para su reconocimiento por separado de la plusvalía; los proyectos de investigación y desarrollo en proceso adquiridos de manera separada que satisfacen el criterio para su reconocimiento como un activo intangible; y activos intangibles desarrollados y reconocidos internamente que surgen del desarrollo o de la fase de desarrollo de un proyecto interno.

FC84 El Consejo no pudo encontrar justificación conceptual para cambiar el enfoque de la versión previa de la NIC 38 de aplicar los mismos requerimientos a la posterior contabilización de los activos intangibles previamente reconocidos. Por tanto, el Consejo decidió que los proyectos de investigación y desarrollo adquiridos en una combinación de negocios que satisfacen el criterio para su reconocimiento como un activo separado de la plusvalía deben contabilizarse después del reconocimiento inicial de acuerdo con los requerimientos que se aplican a la posterior contabilización de otros activos intangibles reconocidos.

Desembolsos posteriores en proyectos de investigación y desarrollo en proceso adquiridos en una combinación de negocios y reconocidos como activos intangibles (párrafos 42 y 43)

FC85 La Norma requiere que los desembolsos posteriores de un proyecto de investigación y desarrollo en proceso, adquirido por separado o en una combinación de negocios y reconocido como un activo intangible sea:

- (a) reconocidos como un gasto cuando se incurre en ellos, si se trata de desembolsos de investigación;
- (b) reconocidos como un gasto cuando se incurra en ellos, si se trata de desembolsos por desarrollo que no cumplan los criterios, que figuran en el párrafo 57 para su reconocimiento como activo intangible; y
- (c) añadido al importe en libros del proyecto de investigación y desarrollo en proceso adquirido, si el desembolso por desarrollo cumple los criterios de reconocimiento establecidos en el párrafo 57.

FC86 Al desarrollar este requerimiento el Consejo observó que no estaba claro el tratamiento, requerido en la versión previa de la NIC 38, de los desembolsos posteriores en un proyecto de investigación y desarrollo adquirido en una combinación de negocios, y reconocido como un activo separadamente de la plusvalía. Algunos sugirieron que debían aplicarse los requerimientos de la versión previa de la NIC 38 relativos a los desembolsos relacionados con la investigación, el desarrollo, o con la fase de investigación o de desarrollo de un

¹⁵ La NIIF 13, emitida en mayo de 2011, define un mercado activo.

proyecto interno. Sin embargo, otros argumentaron que estos requerimientos estaban aparentemente dirigidos al reconocimiento inicial y la medición de los activos intangibles generados internamente. En su lugar, debían aplicarse los requerimientos en la versión previa de la NIC 38 concernientes a los desembolsos posteriores. Según estos requerimientos, se habrían reconocido como un gasto al incurrirse los desembolsos posteriores para un activo intangible después de su compra o terminación, a menos que:

- (a) sea probable que el desembolso permitiera que el activo genere beneficios económicos futuros por encima de su nivel de rendimiento inicialmente estimado; y
- (b) el desembolso se podría medir y atribuir al activo de forma fiable.

Si se satisficieran estas condiciones, los desembolsos posteriores se añadirían al importe en libros del activo intangible.

FC87 El Consejo observó que esta incertidumbre también existía en los proyectos de investigación y desarrollo adquiridos separadamente que satisfacían los criterios de la versión previa de la NIC 38 sobre el reconocimiento como activos intangibles.

FC88 El Consejo destacó que la aplicación de los requerimientos de la Norma para los desembolsos por investigación, o desarrollo, o en la fase de investigación o desarrollo de un proyecto interno, a los desembolsos posteriores en proyectos de investigación y desarrollo en proceso adquiridos en una combinación de negocios y reconocidos como activos por separado de la plusvalía daría lugar a que dichos desembolsos posteriores se traten incongruentemente con los desembolsos posteriores de otros activos intangibles reconocidos. Sin embargo, la aplicación de los requerimientos para los desembolsos posteriores de la versión previa de la NIC 38 a desembolsos posteriores para proyectos de investigación y desarrollo en proceso adquiridos en una combinación de negocios y reconocidos como activos por separado de la plusvalía daría lugar a desembolsos por investigación y desarrollo contabilizados de manera diferente dependiendo de si un proyecto se adquiere o se inicia internamente.

FC89 El Consejo concluyó que hasta que hubiera tenido la oportunidad de revisar los requerimientos de la NIC 38 para los desembolsos relacionados con la investigación, desarrollo, o fase de investigación o desarrollo de un proyecto interno, se proporcionará información más útil a los usuarios de los estados financieros de una entidad si el total de tal desembolso se contabiliza de manera congruente. Esto incluye desembolsos posteriores para un proyecto de investigación y desarrollo adquirido de manera separada que satisfaga los criterios de la Norma para el reconocimiento como un activo intangible.

Disposiciones transitorias (párrafos 129 a 132)

FC90 Si una entidad elige aplicar la NIIF 3 desde cualquier fecha anterior a la de vigencia establecida en la NIIF 3, también aplicará la NIC 38 de forma prospectiva desde esa misma fecha. En otro caso, la NIC 38 se aplica para la contabilización de activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios cuya fecha de acuerdo sea a partir del 31 de marzo de 2004, y para la de

NIC 38 FC

los demás activos intangibles de forma prospectiva, desde el comienzo del primer periodo anual que comience a partir del 31 de marzo de 2004. La NIC 38 también requiere a una entidad, en la aplicación inicial, evaluar nuevamente las vidas útiles de los activos intangibles. Si, como resultado de esa nueva evaluación, la entidad cambia su evaluación de la vida útil de un activo, ese cambio se contabilizará como un cambio en la estimación contable, de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.

FC91 Las deliberaciones del Consejo sobre las cuestiones transitorias relativas al reconocimiento inicial de activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios y las comprobaciones del deterioro de los activos intangibles se abordan en los Fundamentos de las Conclusiones de la NIIF 3 y los Fundamentos de las Conclusiones de la NIC 36, respectivamente.

FC92 Al desarrollar los requerimientos tratados en el párrafo FC90, el Consejo consideró las siguientes tres cuestiones:

- (a) ¿Deben continuar determinándose con los requerimientos de la versión previa de la NIC 38 (es decir, amortizándose en un presunto periodo máximo de veinte años) las vidas útiles y la contabilización de los activos intangibles ya reconocidos a la fecha de vigencia de la Norma, o de acuerdo con los requerimientos de la Norma revisada?
- (b) ¿Si la Norma revisada se aplica a los activos intangibles ya reconocidos a la fecha de vigencia, debe reconocerse retroactiva o prospectivamente el efecto de una nueva evaluación de la vida útil de un activo intangible como resultado de la aplicación inicial de la Norma?
- (c) ¿Debe requerirse a las entidades aplicar de manera retroactiva, a los desembolsos incurridos antes de la fecha de entrada en vigencia de la Norma, los requerimientos de la Norma sobre los desembolsos posteriores para un proyecto de investigación y desarrollo en proceso reconocido como activo intangible?

FC93 En relación con la primera cuestión anterior, el Consejo destacó en su conclusión previa que el método de contabilización de activos intangibles más fielmente representativo es amortizar aquéllos que tengan vidas útiles finitas sobre sus vidas útiles sin límite de periodo de amortización y no amortizar aquéllos con vidas útiles indefinidas. De este modo, el Consejo llegó a la conclusión de que la fiabilidad y la comparabilidad de los estados financieros se disminuirían si la Norma no se aplicara a los activos intangibles reconocidos antes de su fecha de vigencia.

FC94 Sobre la segunda cuestión, el Consejo observó que una nueva evaluación de la vida útil de un activo se considera en todas las NIIF como un cambio en una estimación contable, en lugar de un cambio en una política contable. Por ejemplo, de acuerdo con la Norma, como con la versión previa de la NIC 38, si una nueva estimación de la vida útil esperada de un activo intangible es significativamente diferente de estimaciones previas, el cambio debe contabilizarse como un cambio en la estimación contable de acuerdo con la NIC 8. La NIC 8 requiere un cambio en una estimación contable para la contabilización de manera prospectiva incluyendo el efecto del cambio en resultados en:

- (a) el periodo del cambio, si éste afecta a un solo periodo; o
- (b) el periodo del cambio y los periodos futuros, si afectase a varios periodos.
- FC95 De forma similar, de acuerdo con la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*, si una nueva estimación de la vida útil esperada de una partida de propiedades, planta y equipo es significativamente diferente de las estimaciones anteriores, el cambio debe contabilizarse de manera prospectiva ajustando el gasto por depreciación para el periodo corriente y en los futuros.
- FC96 Por tanto, el Consejo decidió que una nueva evaluación de la vida útil resultante de la aplicación inicial de la NIC 38, incluyendo una nueva evaluación de una vida útil finita a una indefinida, debe contabilizarse como un cambio en una estimación contable. En consecuencia, el efecto de tal cambio debe reconocerse de manera prospectiva.
- FC97 El Consejo consideró este punto de vista porque como la versión previa de la NIC 38 requería que se trataran los activos intangibles como si tuvieran una vida útil finita, un cambio en una nueva evaluación de una vida útil indefinida para un activo intangible representa un cambio en una política contable, en vez de un cambio en una estimación contable. El Consejo concluyó que, incluso si este fuera el caso, la nueva evaluación de la vida útil debe contabilizarse no obstante de manera prospectiva. Esto es porque la aplicación retroactiva requeriría a una entidad determinar si, al final de cada periodo sobre el que se informa antes de la fecha de vigencia de la Norma, la vida útil de un activo intangible era indefinida. Tal evaluación requiere a una entidad hacer estimaciones que se habrían hecho en una fecha anterior, y por lo tanto surgen problemas en relación con el papel de la retrospectiva, en concreto, si el beneficio de ésta debe incluirse o excluirse de estas estimaciones y, si se excluye, cómo puede separarse su efecto de otros factores existentes en la fecha para la cual se requieren las estimaciones.
- FC98 Sobre la tercera cuestión, y como se destacó en el párrafo FC86, no estaba claro si la versión previa de la NIC 38 requería que se contabilizaran los desembolsos posteriores para proyectos de investigación y desarrollo en proceso adquiridos y reconocidos como activos intangibles:
- (a) de acuerdo con los requerimientos para los desembolsos para investigación, desarrollo o para la fase de investigación o desarrollo en un proyecto interno; o
- (b) de acuerdo con los requerimientos para los desembolsos posteriores de un activo intangible después de su compra o terminación.
- El Consejo concluyó que los desembolsos posteriores para proyectos de investigación y desarrollo adquiridos que se capitalizaron según el apartado (b) anterior antes de la fecha de vigencia de la Norma, pueden no haberse capitalizado ya que la Norma se aplica cuando se incurre en desembolsos posteriores. Esto es así porque la Norma requiere que tales desembolsos se capitalicen como un activo intangible solo cuando sea un desembolso para desarrollo y se satisfacen todos los criterios para el aplazamiento. En opinión del Consejo, estos criterios representan un umbral de reconocimiento más alto que el apartado (b) anterior.

NIC 38 FC

- FC99 Por tanto, la aplicación retroactiva de la Norma revisada a los desembolsos posteriores incurridos para proyectos de investigación y desarrollo adquiridos antes de su vigencia podría dar lugar a la reversión de desembolsos capitalizados anteriormente. Se requeriría tal reversión si el desembolso fuera un desembolso por investigación o si fuera un desembolso por desarrollo y no se satisficieran uno o más de los criterios de aplazamiento en el momento en que se incurre en el desembolso. El Consejo concluyó que determinar si se satisfacían los criterios para el aplazamiento, en el momento en que se incurría en desembolsos posteriores, hace surgir los mismos temas sobre la retrospectiva que se tratan en el párrafo FC97: se requerirían evaluaciones a realizar en una fecha previa, y por tanto surgen problemas con relación a cómo puede separarse el efecto de la retrospectiva de factores que existen en la fecha de la evaluación. Además, en numerosos casos tales evaluaciones podrían ser imposibles: la información necesaria puede no existir o no ser ya obtenible.
- FC100 Por tanto, el Consejo decidió que los requerimientos de la Norma para los desembolsos posteriores para proyectos de investigación y desarrollo adquiridos y reconocidos como activos intangibles, no deben aplicarse de manera retroactiva a los desembolsos incurridos antes de la fecha de vigencia de la Norma revisada. El Consejo destacó que cualquier importe incluido previamente en el importe en libros de tales activos estaría, en cualquier caso, sujeto a los requerimientos de comprobación del deterioro en la NIC 36.

Método de la revaluación—reexpresión proporcional de la amortización acumulada cuando se revalúa un activo intangible

- FC100A *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010–2012*, emitido en diciembre de 2013, modificó el párrafo 80. El Consejo también decidió que se debe requerir la aplicación de la modificación a todas las revaluaciones ocurridas en periodos anuales que comiencen a partir de la fecha de utilización inicial de las modificaciones y en el periodo anual anterior inmediato. Al Consejo le preocupó que los costos de la aplicación retroactiva total puedan sobrepasar los beneficios.

Aplicación anticipada (párrafo 132)

- FC101 El Consejo destacó que la emisión de cualquier Norma refleja su opinión de que la aplicación de la Norma resultará en la provisión de información más útil a los usuarios sobre la posición financiera, rendimiento o flujos de efectivo de una entidad. Sobre esta base, existen razones para permitir, y además animar, a las entidades a aplicar la Norma revisada antes de su fecha de vigencia. Sin embargo, el Consejo también consideró la afirmación de que permitir que se aplique una Norma revisada antes de su fecha de vigencia disminuye potencialmente la comparabilidad entre entidades en el(los) periodo(s) que preceden a dicha fecha de vigencia, y tiene el efecto de dar a las entidades una opción.
- FC102 El Consejo concluyó que el beneficio de dar a los usuarios información más útil sobre la posición financiera y rendimiento de una entidad permitiendo la aplicación anticipada de la Norma supera las desventajas de la potencial disminución de la comparabilidad. Por tanto, se anima a las entidades a aplicar

los requerimientos de la Norma revisada antes de su fecha de entrada en vigencia, dado que también se aplican la NIIF 3 y la NIC 36 (revisada en 2004) al mismo tiempo.

Resumen de los principales cambios con respecto al Proyecto de Norma

FC103 Los siguientes son los principales cambios de las propuestas del Proyecto de Norma de Modificaciones Propuestas a la NIC 38:

- (a) La Norma incluye guías adicionales para aclarar la relación entre el criterio de separabilidad para establecer si una relación no contractual con la clientela es identificable y el concepto de control para establecer si la relación cumple la definición de un activo. En concreto, la Norma aclara que en ausencia de derechos legales para proteger las relaciones con los clientes, las transacciones de intercambio por las mismas o similares relaciones no contractuales con la clientela (distintas de las que sean parte de una combinación de negocios) proporcionan evidencia de que la entidad es, no obstante, capaz de controlar los beneficios económicos futuros que proceden de la relación con los clientes. Como esas transacciones de intercambio también proporcionan evidencia que las relaciones con el cliente son separables, dichas relaciones con la clientela se ajustan a la definición de un activo intangible (véanse los párrafos FC11 a FC14).
- (b) El Proyecto de Norma propuso que, con la excepción de una plantilla de trabajadores organizada, un activo intangible adquirido en una combinación de negocios debe siempre reconocerse de forma separada de la plusvalía; hubo una presunción de que siempre existiría suficiente información para medir de manera fiable su valor razonable. La Norma establece que el valor razonable de un activo intangible adquirido en una combinación de negocios puede medirse *normalmente* con suficiente fiabilidad para que cumpla los requisitos de reconocimiento de forma separada a la plusvalía. Si un activo intangible adquirido en una combinación de negocios tiene una vida útil finita, existe una presunción refutable de que su valor razonable puede medirse con fiabilidad (véanse los párrafos FC16 a FC25).
- (c) El Proyecto de Norma proponía, y la Norma requería, que la vida útil de un activo intangible surgido de un contrato o de otros derechos legales no debe exceder del periodo de tales derechos. Sin embargo, si los derechos son conferidos por un plazo limitado que puede ser renovado, la vida útil debe incluir el periodo o los periodos de renovación sólo si existe evidencia que apoye la renovación por la entidad sin un costo significativo. Se han incluido guías adicionales en la Norma para aclarar las circunstancias en las que una entidad debe considerarse capaz de renovar los derechos contractuales u otros los derechos legales sin un costo significativo (véanse los párrafos FC66 a FC72).

Historial del desarrollo de una norma sobre activos intangibles

- FCZ104 El IASC publicó un Borrador de Declaración de Principios sobre Activos Intangibles en enero de 1994 y un Proyecto de Norma 50 *Activos Intangibles* en junio de 1995. Los principios de ambos documentos fueron congruentes hasta donde fue posible con los de la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*. Los principios estaban también ampliamente influidos por las decisiones alcanzadas en 1993 durante las revisiones al tratamiento de los costos de investigación y desarrollo y la plusvalía.
- FCZ105 El IASC recibió sobre 100 cartas de comentarios al Proyecto de Norma 50 procedentes de unos 20 países. Las cartas de comentarios al Proyecto de Norma 50 mostraban que la propuesta para el periodo de amortización de los activos intangibles—un techo de 20 años para casi todos los activos intangibles, como se requiere para la plusvalía en la NIC 22 (revisada en 1993)—dio lugar a una controversia significativa y creó preocupaciones serias sobre la aceptabilidad total de la norma propuesta de activos intangibles. El IASC consideró soluciones alternativas y concluyó en marzo de 1996 que, si se pudiera desarrollar una prueba de deterioro que fuera suficientemente robusta y fiable, el IASC propondría suprimir el techo de 20 años para el periodo de amortización de los activos intangibles y para la plusvalía.
- FCZ106 En agosto de 1997, el IASC publicó las propuestas para los tratamientos revisados para activos intangibles y la plusvalía en los Proyectos de Norma 60 *Activos Intangibles* y 61 *Combinaciones de Negocio*. Esto era continuación de la publicación del Proyecto de Norma 55 *Deterioro del valor de los activos* en mayo de 1997, el cual establecía propuestas detalladas para comprobar el deterioro del valor.
- FCZ107 El Proyecto de Norma 60 propuso dos cambios principales a las propuestas del Proyecto de Norma 50:
- (a) como se explicaba anteriormente, propuestas revisadas para la amortización de activos intangibles; y
 - (b) combinar los requerimientos relativos a todos los activos intangibles generados internamente en una norma. Esto significaba incluir ciertos aspectos de la NIC 9 *Costos de Investigación y Desarrollo* en la norma propuesta sobre activos intangibles y derogar la NIC 9.
- FCZ108 Entre otros cambios propuestos, el Proyecto de Norma 61 planteaba revisiones a la NIC 22 para hacer congruentes los requerimientos para la amortización de la plusvalía con los señalados para activos intangibles.
- FCZ109 El IASC recibió sobre 100 cartas de comentarios sobre el Proyecto de Norma 60 y el Proyecto de Norma 61 procedentes de unos 20 países. La mayoría de los que respondieron apoyaban muchas de las propuestas del Proyecto de Norma 60 y del Proyecto de Norma 61, aunque algunas todavía levantaban una controversia significativa. Las propuestas de pruebas de deterioro del valor también estaban apoyadas por la mayoría de quienes respondieron al Proyecto de Norma 55.
- FCZ110 Después de considerar los comentarios recibidos sobre los Proyectos de Norma 55, 60 y 61, el IASC aprobó;

- (a) NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos* (abril 1998);
- (b) NIC 38 *Activos Intangibles* (julio 1998);
- (c) una NIC 22 revisada *Combinaciones de Negocios* (julio 1998); y
- (d) la retirada de la NIC 9 *Costos de Investigación y Desarrollo* (julio 1998).

Opiniones en contrario

Opinión en contrario de Geoffrey Whittington sobre la NIC 38 emitida en marzo de 2004

- OC1 El profesor Whittington disiente de la emisión de esta Norma porque no requiere explícitamente que el criterio de probabilidad para el reconocimiento en el párrafo 21(a) se aplique a los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios, con independencia de que se aplique a otros activos intangibles.
- OC2 La razón dada para esto (párrafos 33 y FC17) es que se requiere que la medición a valor razonable de la adquisición de un activo intangible como parte de una combinación de negocios, y el valor razonable incorpora evaluaciones de la probabilidad. El profesor Whittington no cree que el *Marco Conceptual*¹⁶ impida tener una prueba previa de reconocimiento basada en la probabilidad, incluso cuando el reconocimiento posterior es a valor razonable. Además, la aplicación de la probabilidad puede ser diferente para los propósitos de reconocimiento: por ejemplo, puede ser el criterio de “con mayor probabilidad de que ocurra que de que no ocurra” usado en la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, en lugar del enfoque del “valor esperado” usado en la medición del valor razonable.
- OC3 Se reconoce esta incongruencia entre el criterio de reconocimiento del *Marco Conceptual* y los valores razonables del párrafo FC18. En opinión del Profesor Whittington, la incongruencia debe resolverse antes de cambiar el criterio de reconocimiento para los activos intangibles adquiridos en las combinaciones de negocios.

¹⁶ Las referencias al *Marco Conceptual* son al *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros del IASC*, adoptado por el IASB en 2001. En septiembre de 2010 el IASB sustituyó el *Marco Conceptual* por el *Marco Conceptual para la Información Financiera*.

Opinión en contrario de James J Leisenring sobre las modificaciones emitidas en mayo de 2008

- OC1 El Sr. Leisenring disiente de las modificaciones de la NIC 38 *Activos Intangibles* hechas por *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2008.
- OC2 El Sr. Leisenring considera que las modificaciones del Consejo introducen fallos lógicos en la NIC 38. El párrafo 68 señala que “el desembolso en una partida intangible se reconocerá como un gasto cuando tenga lugar a menos que” apliquen condiciones específicas. Las modificaciones al párrafo 69 incluyen una guía sobre la contabilización del desembolso en un elemento tangible en lugar de en un elemento intangible y por ello la modificación del párrafo 69 es incongruente con el párrafo 68.
- OC3 Ampliar la aplicación de la NIC 38 a los activos tangibles utilizados para publicidad también trae consigo cuestiones de aplicación. ¿Son los carteles contruidos por una cadena de restaurantes en su localización un gasto de publicidad en el periodo de construcción? ¿Serían los costos de poner el nombre de una entidad en camiones, aviones y edificios un gasto de publicidad en el año en que tuvieron lugar? La lógica de esta modificación sugeriría una respuesta afirmativa a estas preguntas aun cuando el resultado del desembolso beneficie a varios periodos.
- OC4 El Sr. Leisenring considera que si una entidad adquiere bienes, incluyendo elementos tales como catálogos, películas, u otros materiales, la entidad debería determinar si esos bienes cumplen la definición de un activo. En su opinión, la NIC 38 no es relevante para determinar si los bienes adquiridos por una entidad y que pueden ser utilizados para publicidad deben reconocerse como un activo.
- OC5 El Sr. Leisenring está de acuerdo en que el beneficio potencial que puede proceder de anunciarse no debe reconocerse como un activo intangible de acuerdo con la NIC 38.

Opinión en contrario de Mary Tokar de *Aclaración de los Métodos Aceptables de Depreciación y Amortización* (Modificaciones a las NIC 16 y NIC 38) emitido en mayo de 2014

- OC1 La Sra. Tokar opina en contrario de la publicación de esta modificación. No se opone al objetivo del IASB de aclarar los métodos aceptables de depreciación y amortización, ni a sus conclusiones de impedir la depreciación basada en los ingresos de actividades ordinarias, ni a la introducción de una presunción refutable de que los ingresos de actividades ordinarias no pueden utilizarse como base para la amortización de intangibles. También está de acuerdo en que deben considerarse las expectativas de obsolescencia al determinar la vida útil de un activo y seleccionar un método de depreciación o amortización que refleje el patrón de consumo del activo. Sin embargo, ella considera que las modificaciones no resolverán en su totalidad el problema de la práctica que se planteó originalmente con el Comité de Interpretaciones de las NIIF. Ella considera que las modificaciones no están suficientemente claras con respecto a qué evidencia se requiere para evitar la presunción y, en su lugar, apoyar el uso de los ingresos de actividades ordinarias como la base para la amortización de un activo intangible. Ella estima que deben incluirse guías adicionales para explicar cuándo el patrón de consumo de beneficios económicos es el mismo que el patrón en el que se generan los ingresos de actividades ordinarias.

NIC 38 Activos Intangibles

Ejemplos ilustrativos

Estos ejemplos acompañan a la NIC 38, pero no forman parte de ella.

Evaluación de la vida útil de activos intangibles

La siguiente guía proporciona ejemplos sobre la forma de determinar la vida útil de un activo intangible, de acuerdo con lo establecido en la NIC 38.

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.

Ejemplo 1 Adquisición de una lista de clientes

Una compañía dedicada a la mercadotecnia directa por correo adquiere un listado de clientes y espera obtener beneficios por el uso de la información contenida en él durante un año como mínimo, y tres años como máximo.

La lista de clientes podría amortizarse de acuerdo con la mejor estimación de su vida útil hecha por la dirección, esto es, 18 meses. Aunque la compañía de mercadotecnia directa pueda añadir nombres de clientes y otra información a la lista en el futuro, los beneficios esperados por la adquisición de la lista de clientes se refieren exclusivamente a los clientes incluidos en la lista cuando ésta fue adquirida. La lista de clientes también debería ser revisada por deterioro del valor, de acuerdo con la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*, evaluando al final de cada periodo sobre el que se informa si existe alguna indicación de que la lista de clientes pueda haber sufrido deterioro de valor.

Ejemplo 2 Adquisición de una patente que expira en 15 años

Se espera que el producto, que se encuentra protegido por la patente tecnológica, genere flujos netos de efectivo durante no menos de 15 años. La entidad tiene un compromiso, por parte de un tercero, 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 tiene la intención de vender la patente en cinco años.

La patente se amortizaría a lo largo de los cinco años de vida útil para la entidad, con un valor residual igual al valor presente del 60 por ciento del valor razonable que la patente tenía cuando fue adquirida. La patente será también revisada por deterioro de valor de acuerdo con la NIC 36 evaluando al final de cada periodo sobre el que se informa si existe alguna indicación de un posible deterioro de valor.

Ejemplo 3 Adquisición de un derecho de autor al que le restan 50 años de vida legal

Un análisis de los hábitos de los consumidores y de la evolución del mercado proporciona evidencia de que el material sobre el que se posee el derecho de autor sólo generará flujos de efectivo netos durante los próximos 30 años.

El derecho de autor se amortizaría en los 30 años en que se estima su vida útil. El derecho de autor también se revisaría por deterioro de valor de acuerdo con la NIC 36, evaluando al final del periodo sobre el que se informa si existe alguna indicación de que puede haber sufrido deterioro de valor.

Ejemplo 4 Licencia de radiodifusión adquirida que expira dentro de cinco años

La licencia de radiodifusión es renovable cada 10 años, siempre que la entidad proporcione un nivel promedio de servicio a sus clientes y cumpla con los requisitos 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 adquirente pretende 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 lo tanto, se espera que la licencia contribuya de forma indefinida a los flujos netos de efectivo de la entidad.

La licencia podría tratarse como si tuviera una vida útil indefinida, dado que se espera que contribuya a los flujos netos de efectivo de la entidad de forma indefinida. Por lo tanto, la licencia no se amortizaría hasta que se determine que su vida útil es finita. Se comprobará el deterioro de valor de la licencia de acuerdo a la NIC 36 anualmente y cuando exista alguna indicación de que puede existir deterioro de valor.

Ejemplo 5 La licencia de radiodifusión del Ejemplo 4

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 expirará en un plazo de tres años. La entidad espera que la licencia siga contribuyendo a los flujos netos de efectivo hasta que expire.

Dado que la licencia de radiodifusión no puede ser ya renovada, su vida útil ya no puede considerarse indefinida. Por lo tanto, la licencia adquirida se amortizaría durante los tres años restantes de vida útil, e inmediatamente se comprobará por deterioro de valor de acuerdo con la NIC 36.

Ejemplo 6 Adquisición de una ruta de aérea adquirida para volar entre dos ciudades europeas que expira dentro de tres años

La autorización de la ruta puede ser renovada cada cinco años, y la entidad adquirente pretende cumplir con las normas y regulaciones aplicables para lograr la renovación. Las renovaciones de la autorización de la ruta se conceden de forma rutinaria por un costo muy bajo, e históricamente se han obtenido renovaciones cuando la aerolínea ha cumplido con las normas y regulaciones aplicables. La entidad adquirente espera proporcionar servicio de forma indefinida entre desde los aeropuertos centrales de las dos ciudades, y espera que toda la infraestructura necesaria relacionada con el servicio (accesos, embarques y servicios de las terminales alquiladas) permanezca instalada en esos aeropuertos mientras exista la autorización de la ruta. El análisis de la demanda y de los flujos de efectivo corroboran esas suposiciones.

Dado que los hechos y las circunstancias respaldan la capacidad de la entidad adquirente para continuar suministrando el servicio aéreo de forma indefinida entre las dos ciudades, el activo intangible relacionado con la autorización de la ruta se trata como si tuviese una vida útil indefinida. Por lo tanto, la autorización de la ruta no se amortizaría hasta que se

determine que su vida útil es finita. Se comprobará el deterioro de valor conforme a la NIC 36 anualmente, así como cuando exista alguna indicación de que puede haber deterioro de valor.

Ejemplo 7 Adquisición de una marca que se utiliza para identificar y distinguir un producto de consumo líder en el mercado durante los últimos ocho años

A la marca le restan cinco años de vida legal, pero es renovable cada 10 años a un costo muy bajo. La entidad adquirente pretende renovar la marca continuamente, y la evidencia respalda su capacidad para hacerlo. El análisis de los siguientes factores: (1) estudios del ciclo de vida del producto, (2) mercado, competencia y tendencia del entorno, y (3) oportunidades de ampliación de la marca; proporciona evidencias de que la marca generará flujos netos de efectivo para la entidad adquirente durante un periodo indefinido.

La marca se trataría como si tuviese una vida útil indefinida, ya que se espera que contribuya a los flujos netos de efectivo de forma indefinida. Por lo tanto, la marca no se amortizaría hasta que se determine que su vida útil es finita. Se comprobará el deterioro de valor conforme a la NIC 36 anualmente, así como cuando exista alguna indicación de que puede haber deterioro de valor.

Ejemplo 8 Adquisición de una marca hace 10 años que distingue a un producto líder en el mercado

Cuando fue adquirida la marca su vida útil se consideró indefinida, ya que se esperaba que el producto asociado a la marca proporcionase flujos netos de efectivo de forma indefinida. Sin embargo, de forma inesperada otra empresa ha entrado a competir en el mercado, con lo que se reducirán las ventas futuras del producto. La dirección estima que los flujos netos de efectivo generados por el producto serán un 20 por ciento menores en el futuro inmediato. Sin embargo, la dirección espera que el producto continúe generando flujos netos de efectivo, con la reducción indicada, de forma indefinida.

Como resultado de la disminución esperada en los flujos netos de efectivo futuros, la entidad determina que el importe recuperable de servicio de la marca es menor que su importe en libros, por lo que se reconoce una pérdida por deterioro de valor. Dado que todavía se considera indefinida la vida útil, la marca continuará sin ser depreciada, pero se realizará una comprobación del deterioro de valor de acuerdo con la NIC 36 anualmente, así como cuando exista alguna indicación de que pueda haber un posible deterioro de valor.

Ejemplo 9 Marca registrada de una línea de productos que fue adquirida hace varios años en una combinación de negocios

En la fecha en que se produjo la combinación de negocios, la entidad adquirida llevaba produciendo la línea de productos 35 años, desarrollando numerosos modelos nuevos bajo la marca. En la fecha de adquisición la entidad adquirente esperaba continuar con la producción de la línea, y el análisis de diversos factores económicos indicaba que no había un límite para el periodo en que se estimaba que la línea contribuyese a los flujos netos de efectivo. Por ello, la marca registrada no fue amortizada por la entidad adquirente. Sin embargo, la dirección ha decidido recientemente que la línea de productos dejará de producirse dentro de cuatro años.

NIC 38 EI

Dado que ya no se considera indefinida la vida útil de la marca adquirida, debe hacerse una comprobación del deterioro del valor del importe en libros de la misma de acuerdo con la NIC 36, y depreciarla durante los cuatro años restantes de su vida útil.