

## **Norma de Información Financiera C-8**

### **ACTIVOS INTANGIBLES**

Esta Norma tiene como objetivo establecer las normas de valuación, presentación y revelación para el reconocimiento inicial y posterior de los activos intangibles que se adquieren en forma individual o a través de una adquisición de negocios, o que se generan en forma interna en el curso normal de las operaciones de la entidad. La NIF C-8 fue aprobada por unanimidad para su emisión por el Consejo Emisor del CINIF en diciembre de 2008 para su entrada en vigor para los ejercicios que se inicien a partir del 1º de enero de 2009.

## CONTENIDO

## Párrafos

INTRODUCCIÓN .....	IN1 – IN24
Preámbulo .....	IN1 – IN2
Razones para emitir esta norma .....	IN3 – IN4
Principales cambios en relación con pronunciamientos anteriores .....	IN5 – IN17
Definición de activo intangible .....	IN6 – IN7
Criterios para su reconocimiento inicial .....	IN8
Desembolsos subsecuentes sobre proyectos de investigación y desarrollo en proceso .....	IN9
Adquisición por intercambio de activos .....	IN10
Vida útil .....	IN11
Evaluación de la existencia de pérdidas por deterioro .....	IN12
Disposiciones de activos intangibles .....	IN13
Revelaciones .....	IN14
Costos preoperativos .....	IN15 – IN16
General .....	IN17
Bases del Marco Conceptual que se utilizaron para la elaboración de esta NIF .....	IN18 – IN20
Convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera .....	IN21 – IN24
OBJETIVO .....	1
ALCANCE .....	2 – 5
Limitaciones al alcance .....	3 – 5
DEFINICIÓN DE TÉRMINOS .....	6 – 20
Elementos de la definición de activos intangibles .....	7 – 20
Identificable .....	9 – 15
<i>Condición de separabilidad</i> .....	10 – 11
<i>Condición de propiedad legal o contractual</i> .....	12
<i>Otras consideraciones</i> .....	13 – 15
Beneficios económicos futuros .....	16
Control .....	17 – 20
NORMAS DE VALUACIÓN .....	21 – 115
Reconocimiento inicial .....	21 – 73
Adquisición de un activo intangible en forma individual .....	22 – 34
<i>Adquisición por intercambio de activos</i> .....	30 – 34
Activos intangibles adquiridos a través de adquisiciones de negocios .....	35 – 43
Adquisición de una concesión del gobierno, sin costo .....	44 – 45
Adquisición de una concesión del gobierno, con costo .....	46
Crédito mercantil generado internamente .....	47 – 49
Activos intangibles generados internamente .....	50 – 71
<i>Fase de investigación</i> .....	53 – 56
<i>Costos de la fase de investigación</i> .....	55 – 56
<i>Fase de desarrollo</i> .....	57 – 65
<i>Costos de la fase de desarrollo</i> .....	62 – 65
<i>Costos internos que no son activos intangibles</i> .....	66 – 67
<i>Erogaciones en etapas preoperativas</i> .....	68 – 71

	Párrafos
Reconocimiento de un gasto .....	72 – 73
<i>Gastos anteriores que no son reconocidos como un activo</i> .....	73
Reconocimiento posterior .....	74 – 115
Erogaciones posteriores a la adquisición .....	76 – 78
<i>Desembolsos subsecuentes sobre proyectos de investigación y desarrollo en proceso</i> .....	78
Amortización.....	79 – 90
<i>Periodo de amortización</i> .....	79 – 81
<i>Método de amortización</i> .....	82 – 84
<i>Valor residual</i> .....	85 – 88
<i>Revisión del periodo y método de amortización</i> .....	89 – 90
Recuperabilidad del valor en libros – Pérdidas por deterioro .....	91 – 95
Tratamiento contable del crédito mercantil .....	96 – 109
<i>Deterioro del crédito mercantil</i> .....	96
<i>Asignación de activos y pasivos a las unidades a informar</i> .....	97 – 102
<i>Asignación del crédito mercantil a una unidad a informar</i> .....	103 – 109
Disposiciones de activos intangibles.....	110 – 115
NORMAS DE PRESENTACIÓN .....	116 – 117
NORMAS DE REVELACIÓN.....	118 – 123
Información a revelar en entidades públicas .....	122 – 123
VIGENCIA.....	124 – 127
TRANSITORIOS .....	128 – 129

**APÉNDICE A – Diagrama de criterios para la identificación de la existencia de un posible activo intangible y su reconocimiento**

	Párrafos
APÉNDICE B – Guías para la aplicación de la norma .....	B1 – B35
Separación de activos intangibles .....	B1 – B22
Activos relacionados con el mercado .....	B10 – B12
Activos relacionados con la cartera de clientes .....	B13 – B16
Activos intelectuales o artísticos .....	B17 – B18
Activos basados en contratos o derechos .....	B19 – B20
Activos intangibles tecnológicos .....	B21 – B22
Definición de algunos activos intangibles .....	B23 – B28
Patentes .....	B24
Marcas registradas.....	B25
Licencias y permisos .....	B26
Franquicias .....	B27
Derechos de autor .....	B28
Ejemplos de reconocimiento de algunos activos intangibles.....	B29
Reconocimiento de software desarrollado o adquirido para uso interno .....	B30

Reconocimiento de costos de sitio Web .....	B31 – B35
<b>APÉNDICE C – Ejemplos ilustrativos .....</b>	<b>C1 – C28</b>
Caso 1 – Valuación del software adquirido .....	C1 – C3
Caso 2 – Valuación de la base de clientes .....	C4 – C5
Caso 3 – Valuación de la marca .....	C6 – C10
<b>APÉNDICE D – Bases para conclusiones .....</b>	<b>BC1 – BC68</b>
Relación con clientes .....	BC1 – BC4
Patrón de amortización creciente .....	BC5 – BC6
Activos intangibles otorgados por el gobierno .....	BC7 – BC10
IFRIC 12, Acuerdos de concesión de servicios .....	BC11 – BC12
SIC 32, Costos de sitios Web .....	BC13 – BC14
Licencias y derechos de extracción de reservas minerales .....	BC15 – BC17
Definición del término “mercado activo” .....	BC18 – BC19
Revisión de las definiciones .....	BC20 – BC21
Conceptos que no se incluyen en el costo de adquisición .....	BC22 – BC23
Costo del activo adquirido a cambio de instrumentos de capital .....	BC24 – BC25
Intercambio de activos .....	BC26 – BC27
Criterio de cuantificación de costos evitados .....	BC28 – BC29
Investigación, desarrollo e implementación de software .....	BC30 – BC31
Planta piloto en una escala económicamente factible .....	BC32 – BC33
Costos preoperativos .....	BC34 – BC36
Activo intangible destinado para su venta .....	BC37 – BC38
Método de línea recta .....	BC39 – BC40
Vida útil .....	BC41 – BC42
Reconocimiento retrospectivo .....	BC43 – BC44
Periodo de amortización considerable .....	BC45 – BC46
Convergencia con la NIC 36 .....	BC47 – BC48
Unidad a informar .....	BC49 – BC50
Disposición de activos intangibles .....	BC51 – BC52
Venta con arrendamiento en vía de regreso .....	BC53 – BC54
Normas de presentación .....	BC55 – BC60
Revelaciones por adquisición de activos intangibles de partes relacionadas, nacionales o extranjeras .....	BC61 – BC62
Revelaciones para entidades públicas .....	BC63 – BC64
Indicios de deterioro .....	BC65 – BC66
Amortización de costos preoperativos .....	BC67 – BC68

Consejo Emisor del CINIF que aprobó la emisión de la NIF C-8

# Norma de Información Financiera C-8

## ACTIVOS INTANGIBLES

### INTRODUCCIÓN

#### Preámbulo

Debido a las adecuaciones en la normativa a nivel internacional sobre los activos intangibles y a la emisión de nuevas Normas de Información Financiera (NIF), se consideró pertinente adecuar y actualizar el anterior Boletín C-8, *Activos Intangibles*, con vigencia a partir de enero de 2003. Esta NIF C-8, *Activos intangibles*, está en concordancia con la NIF B-7, *Adquisiciones de negocios*.

IN1

Como parte del proceso de convergencia entre la normatividad del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Board – IASB) y la normatividad del Consejo de Normas de Contabilidad Financiera de los Estados Unidos de Norteamérica (Financial Accounting Standards Board – FASB), estos organismos actualizaron sus normas relacionadas con activos intangibles en 2008. La FAS (Financial Accounting Standard) 142, *Crédito mercantil y otros activos intangibles* y la Norma Internacional de Contabilidad (International Accounting Standard – IAS) NIC-38, *Activos intangibles*, así como la Norma Internacional de Información Financiera (International Financial Reporting Standard – IFRS) NIIF-3, *Combinaciones de negocios*, contienen nuevas normas relativas a la identificación y valuación de activos intangibles llegando a conclusiones consensuadas sobre este tema. Uno de los temas en los que lograron consenso fue la identificación del mayor número posible de activos intangibles que puedan surgir de una adquisición de negocios. Esta conclusión es la misma alcanzada por la NIF C-8.

IN2

#### Razones para emitir esta norma

El CINIF acordó enfocarse en atender los siguientes puntos clave:

IN3

- complementar el método de compra en las adquisiciones de negocios establecido en la NIF B-7, reconociendo todos los posibles activos intangibles identificables,
- el reconocimiento inicial y posterior del crédito mercantil y de los activos intangibles adquiridos en una adquisición de negocios, y
- la aclaración de la noción del término “identificable”, así como de los criterios para determinar la vida útil y la amortización de los activos intangibles, y para el reconocimiento de la investigación y desarrollo en proceso adquiridos en una adquisición de negocios.

En la emisión de la NIF B-7 no se incorporaron las normas relativas a la asignación del crédito mercantil a la(s) unidad(es) a informar beneficiadas, por lo que se adicionó en esta NIF normativa con respecto a esta asignación.

IN4

## Principales cambios en relación con pronunciamientos anteriores

Con la emisión de la NIF C-8 se modifica o adiciona, principalmente lo siguiente:

IN5

- a) se acota la definición de activos intangibles como sigue: “son activos no monetarios identificables, sin sustancia física, que generarán beneficios económicos futuros controlados por la entidad”, estableciendo que la condición de separabilidad no es la única necesaria para que sea identificable;
- b) se establece que en su valuación inicial debe considerarse su costo de adquisición, señalándose cuál es éste en los casos de una adquisición individual, de una adquisición de negocios o de una generación interna, y adicionando que debe ser probable que los beneficios económicos futuros fluyan hacia la entidad;
- c) se señala que los desembolsos subsecuentes sobre proyectos de investigación y desarrollo en proceso deben ser reconocidos como gastos cuando se devenguen si forman parte de la fase de investigación o como activo intangible si satisfacen los criterios para ser reconocidos como tales;
- d) se detalla con mayor profundidad el tratamiento para el intercambio de un activo, en concordancia con lo dispuesto por la normatividad internacional y por otras NIF;
- e) se eliminó la presunción de que un activo intangible no podría exceder en su vida útil a un periodo de veinte años;
- f) se adicionó como condicionante de deterioro el periodo de amortización creciente;
- g) se complementa la normatividad de disposiciones de activos intangibles;
- h) se actualizan las revelaciones requeridas;
- i) se modifica el término de costos preoperativos.

### Definición de activo intangible

La norma anterior definía activos intangibles como aquéllos identificables, sin sustancia física, utilizados para la producción o abastecimiento de bienes o prestación de servicios o para propósitos administrativos. En la definición actual se removió “utilizados para la producción o abastecimiento de bienes o prestación de servicios o para propósitos administrativos” y se adicionó “activos no monetarios”; lo anterior, además de converger con la NIC-38, precisa dicha definición y permite utilizar un término más genérico.

IN6

El Boletín C-8 establecía que un activo intangible podría ser fácilmente distinguido de otros activos si es separable; esta NIF establece que la separabilidad no es la única condición necesaria para que sea **identificable** y que un activo intangible reúne los criterios de identificación de la definición de activo intangible, cuando:

IN7

- a) es separable; es decir, puede separarse o dividirse por la entidad para venderse, transferirse, licenciarse, rentarse o intercambiarse, tanto individualmente o junto con un contrato relativo a otro activo o pasivo identificable, sin considerar si la entidad tiene dicha intención; o
- b) surge de derechos contractuales o legales, sin considerar si dichos derechos son transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.

### **Criterios para su reconocimiento inicial**

El Boletín anterior señalaba que un activo intangible se reconocía si la entidad demostraba que los beneficios económicos se identificaban y cuantificaban usando supuestos razonables y sustentables, su costo se registraba por las cantidades de efectivo o equivalentes o la estimación razonable que de ellas se hiciera y, en adición, cumplía con la definición de activo intangible; esta NIF, conservando los criterios anteriores, aclara que debe ser probable que los beneficios económicos futuros fluyan hacia la entidad. Además, considerando que su costo de adquisición puede ser determinado confiablemente, aclara que su valuación inicial debe ser: el efectivo o equivalentes de efectivo pagados por un activo intangible adquirido en forma individual, la porción de la contraprestación pagada atribuible a cada activo intangible adquirido en una adquisición de negocios en función a su valor razonable, y las erogaciones efectuadas para su desarrollo en el caso de activos intangibles generados internamente. Independientemente de lo anterior, ahora deben cubrirse los nuevos criterios de la definición de activo intangible.

IN8

### **Desembolsos subsecuentes sobre proyectos de investigación y desarrollo en proceso**

En la norma anterior no era claro el tratamiento que debía darse a los desembolsos subsecuentes sobre un proyecto de investigación y desarrollo en proceso adquirido, ya sea en forma individual o a través de una adquisición de negocios; este último, reconocido en forma separada del crédito mercantil. Esta NIF requiere que dichas erogaciones sean reconocidas como:

IN9

- a) un gasto cuando se devenguen, si forman parte de la fase de investigación; o
- b) un activo intangible, si cuando se devenguen forman parte de la fase de desarrollo, y satisfacen los criterios para ser reconocidos como tales.

### **Adquisición por intercambio de activos**

Esta NIF detalla con mayor profundidad el tratamiento a seguir para el intercambio de un activo similar o no similar, ya sea total o parcial, dado que en la norma anterior el tratamiento que debía darse al intercambio de activos, no era claro, estaba incompleto, o bien, no era del todo concordante con lo dispuesto por la normativa internacional y por otras NIF, como la relativa al deterioro de los activos de larga duración y su disposición.

IN10

### **Vida útil**

El Boletín C-8 señalaba la presunción de que la vida útil de un activo intangible no podría exceder a un periodo de veinte años. Esta presunción ha sido removida para lograr la convergencia con la normativa internacional.

IN11

### **Evaluación de la existencia de pérdidas por deterioro**

En relación con la norma anterior, esta NIF adicionó que la entidad debe estimar la existencia de pérdidas por deterioro de un activo intangible si su patrón de amortización es creciente.

IN12

### **Disposiciones de activos intangibles**

Esta NIF, en relación con la norma anterior, complementa el tratamiento que debe darse a las disposiciones de activos intangibles, ya sea por venta, abandono o intercambio.

IN13

**Revelaciones**

Se actualizan en esta NIF las revelaciones requeridas para hacerlas concordantes con la normativa establecida en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). IN14

**Costos preoperativos**

Esta NIF modifica el término referente a los costos preoperativos a erogaciones en etapas preoperativas; en adición, realiza una referencia cruzada explícita a las fases de investigación y desarrollo en la sección de activos intangibles generados internamente. IN15

En relación con el párrafo 102 del anterior Boletín C-8, el cual establecía que el saldo no amortizado de los costos preoperativos que, conforme al Boletín predecesor a éste había sido capitalizado, debía seguirse amortizando, esta NIF establece que la eliminación del saldo debe considerarse como un cambio contable al 1º de enero de 2009, afectando las utilidades retenidas, sin reformular estados financieros de periodos anteriores. IN16

**General**

En términos generales, esta NIF ha sido revisada para incorporar la mayoría de los cambios observados por la NIC-38 y la NIIF-3. Es importante señalar la insistencia de la normativa internacional en identificar y reconocer en casos de adquisiciones de negocios el mayor número posible de activos intangibles, a fin de disminuir en lo posible el residuo que se identifica como crédito mercantil. IN17

**Bases del Marco Conceptual que se utilizaron para la elaboración de esta NIF**

Esta NIF C-8 se fundamenta en el Marco Conceptual de la Serie NIF A, especialmente en las NIF A-2, *Postulados básicos* y NIF A-6, *Reconocimiento y valuación*. IN18

La NIF A-2, *Postulados básicos*, bajo el postulado de *valuación* establece que “*Los efectos financieros derivados de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a la entidad, deben cuantificarse en términos monetarios atendiendo a los atributos del elemento a ser valuado, con el fin de captar el valor económico más objetivo de los activos netos*”. IN19

La NIF A-6, al describir los valores de entrada y salida que se utilizan en el reconocimiento contable de las transacciones, indica que “*El valor razonable, como un valor atribuible a activos, pasivos o activos netos, según corresponda, representa un valor ideal para las cuantificaciones contables en términos monetarios*”. Por lo tanto, al valorar los activos intangibles que se adquieren en una adquisición de negocios o en forma individual, el valor “ideal” para su cuantificación es el valor razonable de los mismos, al momento de su adquisición. IN20

**Convergencia con las Normas Internacionales de Información Financiera**

Esta norma converge con lo establecido en la NIC-38, *Activos intangibles*. IN21

La NIF C-8, al permitir el reconocimiento al valor nominal de las concesiones recibidas por una entidad, es decir, al costo por la adquisición efectivamente erogado, está seleccionando una de las opciones señaladas en la NIC-20; lo cual, independientemente de que no se considera una diferencia con las NIIF, mantiene conservadoramente la posición de que el valor razonable de la contraprestación pagada es lo que debe utilizarse como base para el reconocimiento de cualquier adquisición de un activo, en lugar de dar preeminencia al valor razonable del activo recibido. La NIC-38 permite el reconocimiento de IN22



estas concesiones, ya sea a su valor razonable o a su monto nominal. Esta NIF establece que las concesiones sin costo que recibe una entidad sólo están sujetas a revelación.

El CINIF basa su posición en la definición de activo establecida en la NIF A-5, *Elementos básicos de los estados financieros*, que indica que éste debe ser “derivado de operaciones ocurridas en el pasado” y, dado que el elemento crucial pasado para su reconocimiento es el pago efectuado para su adquisición, al no cumplirse con este elemento de la definición de activo, no es factible reconocerlo como tal. En adición, la posición adoptada por el CINIF, coadyuva al cumplimiento del requisito cualitativo de *veracidad*, señalado en la NIF A-4, *Características cualitativas de los estados financieros*, ya que esta característica señala que la información debe ser veraz, lo cual implica que “*ésta debe reflejar transacciones, transformaciones internas y otros eventos realmente sucedidos*”. Cabe mencionar que este tipo de activos carece de sustancia física que permita identificar algún beneficio económico generado por sí mismo, dado que deben ser utilizados junto con otros activos tangibles para poder obtener dicho beneficio económico, al operar los derechos de la concesión. IN23

La NIC-38 establece la opción de reconocer los activos intangibles después de su adquisición, ya sea a través del modelo del costo o por medio del modelo de la revaluación; en esta NIF C-8, el CINIF optó por el modelo del costo, lo cual no se considera una diferencia con la NIC-38. El CINIF observó que el aplicar el modelo de la revaluación implica al mismo tiempo reconocer directamente en el capital contable otra partida integral (superávit por revaluación); esta última, para su reconocimiento debe cumplir con lo establecido en la NIF A-5, la cual indica que las otras partidas integrales “*se refieren a ingresos, costos y gastos que si bien ya están devengados, están pendientes de realización*”; al respecto, el superávit por revaluación que pudiera derivarse del modelo de la revaluación refleja ganancias o pérdidas futuras, aún no devengadas, por lo que no debe reconocerse como tal. IN24

**La NIF C-8, *Activos intangibles*, está integrada por los párrafos 1–129 los cuales tienen el mismo carácter normativo, y los Apéndices A, B, C y D que no son normativos. La NIF C-8 debe aplicarse de forma integral y entenderse en conjunto con el Marco Conceptual establecido en la serie NIF A.**

## **Norma de Información Financiera C-8**

### **ACTIVOS INTANGIBLES**

#### **OBJETIVO**

Esta Norma de Información Financiera (NIF) tiene como objetivo establecer las normas de valuación, presentación y revelación para el reconocimiento inicial y posterior de los activos intangibles que se adquieren en forma individual o a través de una adquisición de negocios, o que se generan en forma interna en el curso normal de las operaciones de la entidad. 1

#### **ALCANCE**

Las disposiciones de esta NIF son aplicables a todo tipo de entidades que emitan estados financieros en los términos establecidos en la NIF A-3, *Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros*, y adquieran o generen internamente activos intangibles y que no están normados en otras NIF. 2

#### **Limitaciones al alcance**

Las disposiciones de esta NIF se aplican a todos los activos intangibles, excepto a: 3

- a) activos intangibles mencionados en el párrafo 4;
- b) el reconocimiento de activos (derechos) de exploración y evaluación de recursos no renovables; y
- c) activos financieros, como se definen en la norma relativa a instrumentos financieros.

Si otra NIF señala el tratamiento contable para un tipo específico de activos intangibles, una entidad debe aplicar dicha NIF en lugar de ésta, por ejemplo, esta NIF no se aplica a: 4

- a) activos intangibles conservados por una entidad para su venta en el curso normal de sus operaciones y que califican como inventarios<sup>1</sup>, incluyendo aquéllos relacionados con contratos de construcción;

<sup>1</sup> Entidades que desarrollan intangibles como inventarios para su posterior venta pueden ser las desarrolladoras de software, en cuyo caso se aplica la norma de inventarios.

- b) activos por impuestos diferidos;
- c) activos por arrendamientos;
- d) activos provenientes de beneficios a empleados<sup>2</sup>;
- e) activos financieros tratados en las normas relativas a instrumentos financieros y algunos cubiertos por las NIF relativas a consolidación, inversiones en asociadas y negocios conjuntos;
- f) el tratamiento del crédito mercantil en la parte cubierta por la NIF B-7, *Adquisiciones de negocios*;
- g) costos de adquisición diferidos y otros activos intangibles provenientes de contratos de seguros;
- h) activos intangibles no monetarios disponibles para su venta tratados en la normatividad de disposición de activos de larga duración; e
- i) pagos anticipados.

Algunos tipos de intangibles, en los que debe aplicarse el juicio profesional y hacerse una evaluación a nivel de componente para determinar si se encuentran dentro del alcance de esta NIF C-8, pueden ser los siguientes:

5

- a) aquellos activos intangibles que están contenidos físicamente, por ejemplo, en: un disco compacto (en el caso de software para equipo de cómputo), documentación legal (en el caso de una licencia o patente), una película u otros semejantes;
- b) investigación y desarrollo en los que se involucran, entre otros, gastos de publicidad, entrenamiento, costos de arranque y actividades de investigación y desarrollo, que van dirigidas al desarrollo de conocimiento. Ejemplo, el desarrollo de un prototipo que pudiera tener un componente físico pero el cual es secundario al conocimiento que éste implica, es decir, el intangible; o
- c) acuerdos que otorgan a la entidad derechos y licencias sobre películas, grabaciones de video, manuscritos, videojuegos, patentes, derechos de autor, entre otros.

## DEFINICIÓN DE TÉRMINOS

Los términos que se listan a continuación se utilizan en esta NIF con los significados que se especifican:

6

- a) *activos intangibles* – son aquellos activos no monetarios identificables, sin sustancia física, que generarán beneficios económicos futuros controlados por la entidad. Existen dos características principales de los activos intangibles:
  - i. representan costos que se incurren o derechos o privilegios que se adquieren, con la intención de que aporten beneficios económicos específicos a las operaciones de la entidad durante periodos que se extienden más allá de aquél en que fueron incurridos o adquiridos. Los beneficios que aportan

2 En el caso de existir partidas pendientes de amortizar que generen un activo neto proyectado aplica la normatividad establecida en la NIF D-3, *Beneficios a los empleados*.

son en el sentido de permitir que esas operaciones reduzcan costos o aumenten los ingresos futuros; y

- ii. los beneficios futuros que la entidad espera obtener se encuentran frecuentemente representados, en el presente, en forma intangible mediante un bien de naturaleza incorpórea, es decir, que no tiene una estructura material ni aportan una contribución física a la producción u operación de la entidad. El hecho de que carezcan de características físicas, no impide que se les pueda considerar como activos válidos, ya que su característica de activos se las da su significado económico, más que su existencia material específica;
- b) *activos identificables* – son aquellos activos que tienen la capacidad para generar beneficios económicos futuros para la entidad; particularmente, son aquellos adquiridos individualmente o en una adquisición de negocios o generados internamente: a) que pueden ser separados de la entidad, es decir, que pueden ser vendidos, rentados, transferidos, intercambiados o licenciados por el “adquirente”, o bien, b) que surgen de derechos legales o contractuales independientemente de que puedan o no ser transferibles o separables de la entidad, tales como algunas concesiones. Incluyen activos intangibles como marcas, patentes, ciertos conocimientos y otros similares;
- c) *activos netos adquiridos* – es el monto neto de activos tangibles e intangibles adquiridos y pasivos asumidos del negocio “adquirido”, que se obtienen en una “adquisición de negocios”;
- d) *adquirido* – en una “adquisición de negocios” es el “negocio” sobre el cual la “adquirente” obtiene control;
- e) *adquirente* – es quien adquiere un activo intangible y en una “adquisición de negocios” es la entidad que obtiene control del “negocio” adquirido;
- f) *adquisición de negocios* – es la transacción por medio de la cual una entidad (“adquirente”) adquiere los activos netos de uno o varios “negocios” y obtiene control sobre los mismos. Incluye también todas las fusiones entre entidades independientes;
- g) *amortización* – es la distribución sistemática del costo de un activo intangible de vida definida entre los años de su vida útil estimada;
- h) *contraprestación* – en una “adquisición de negocios”, es el monto que paga la “adquirente” para obtener el control de uno o varios “negocios”;
- i) *control* – es el poder de decidir las políticas financieras y de operación de una entidad con el fin de obtener beneficio de sus actividades;
- j) *costo de adquisición* – es el monto pagado de efectivo o equivalentes por un activo intangible al momento de su adquisición;
- k) *crédito mercantil* – es el exceso de la contraprestación sobre el valor razonable o específico de los “activos netos adquiridos”. En una “adquisición de negocios” es un activo intangible que representa beneficios económicos futuros que surgen de otros activos adquiridos en una adquisición de negocios que no son identificables individualmente ni reconocidos por separado;
- l) *desarrollo* – es la aplicación de los resultados encontrados en la investigación y/o de otros conocimientos a un plan o diseño para la producción de materiales

nuevos o sustancialmente mejorados, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios previos al inicio de la producción o uso comercial. Incluye el diseño y la prueba de productos alternativos, la construcción de prototipos y la operación de plantas piloto. No incluye las modificaciones rutinarias de los productos actuales, líneas de producción, procesos de fabricación y otras operaciones en marcha, aunque dichas modificaciones representen mejoras; tampoco incluye la investigación de mercados ni las actividades de prueba de los mismos;

- m) *fecha de adquisición o de compra* – es la fecha en la que se adquiere un activo intangible y en una “adquisición de negocios”, es aquella en que el adquirente obtiene control del “adquirido”;
- n) *investigación* – es una búsqueda particular y planeada que tiene el propósito de adquirir nuevos conocimientos científicos o técnicos, con la expectativa de que resulten útiles para desarrollar un nuevo producto o servicio, un nuevo proceso o técnica que permita lograr una mejora significativa de un producto o proceso existente;
- o) *mercado activo* – es un mercado en el cual todas las condiciones siguientes se presentan:
  - i. los elementos negociados en el mercado son homogéneos,
  - ii. los compradores y vendedores dispuestos pueden normalmente observarse en cualquier momento, y
  - iii. los precios están disponibles para el público;
- p) *mercado observable* – es aquél en donde los activos intangibles, en forma separada, son comprados y vendidos, a pesar de que esas operaciones no sean frecuentes. El precio de mercado puede observarse en esas operaciones de compra y venta y ser utilizado para estimar el valor razonable de activos intangibles que sean similares;
- q) *negocio* – es un conjunto autosuficiente de actividades y activos o de activos netos, que son o pueden ser operados y administrados por un único centro de control, con el propósito de generar un rendimiento u otros beneficios a sus dueños (inversionistas, otros propietarios, miembros o participantes);
- r) *pérdida por deterioro* – es el monto en que los beneficios económicos futuros (monto recuperable) de los activos intangibles son menores a su “valor neto en libros”;
- s) *valor neto en libros* – es el saldo neto del activo intangible, después de deducir la amortización acumulada y, en su caso, ajustado por las pérdidas por deterioro netas de sus reversiones acumuladas, que se refieran al mismo;
- t) *valor residual* – es el monto neto que la entidad espera obtener de un activo intangible al final de su vida útil, después de haber deducido los costos derivados de su enajenación o su disposición;
- u) *valor razonable* – representa el monto de efectivo o equivalentes que participantes en el mercado estarían dispuestos a intercambiar para la venta de un activo intangible, en una operación entre partes, interesadas, dispuestas e informadas en un mercado de libre competencia.

**Elementos de la definición de activos intangibles**

Los elementos distintivos en la definición de un activo intangible, ya sea generado internamente o adquirido son: 7

- a) debe ser identificable,
- b) debe carecer de sustancia física,
- c) debe proporcionar beneficios económicos futuros fundadamente esperados, y
- d) debe tenerse control sobre dichos beneficios.

Un activo intangible debe cumplir con todos los elementos de la definición señalados en el párrafo anterior, de otra manera la erogación efectuada debe considerarse como un gasto conforme se devenga. 8

**Identificable**

Un activo intangible es identificable si: 9

- a) es separable; es decir, puede separarse o dividirse por la entidad para venderse, transferirse, licenciarse, rentarse o intercambiarse, tanto individualmente o junto con un contrato relativo a otro activo o pasivo identificable, sin considerar si la entidad tiene dicha intención; o
- b) surge de derechos contractuales o legales, sin considerar si dichos derechos son transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.

**Condición de separabilidad**

La condición de separabilidad significa que el activo intangible puede ser separado de los activos adquiridos o generados internamente y ser vendido, transferido, licenciado, rentado o intercambiado en el mercado, ya sea individualmente o en relación con un contrato sobre otro activo o pasivo identificado, aun cuando el adquirente no pretenda llevar a cabo alguna de las acciones anteriores. 10

Un activo intangible posee la condición de separabilidad cuando este tipo de activo puede intercambiarse en el mercado, aun cuando no se den transacciones frecuentes al respecto, tal como una patente que puede ser licenciada. Una lista de clientes puede ser separable si puede ser rentada a un tercero para que envíe publicidad, cuando listas similares son frecuentemente rentadas en el mercado. Sin embargo, si la lista de clientes está sujeta a condiciones de confidencialidad por los mismos, no debe considerarse separable. 11

**Condición de propiedad legal o contractual**

Un activo intangible que posee la condición de propiedad legal o contractual debe reconocerse por separado aun cuando no posea la condición de separabilidad, pues la condición de propiedad legal o contractual le da un valor individual, tal como en los casos en que lo que se adquiere, en forma individual o a través de una adquisición de negocios, proviene de: 12

- a) un contrato de arrendamiento en un centro comercial en términos muy favorables en relación con el mercado, cuya afluencia se ha incrementado significativamente, lo que hace que dicho contrato tenga un valor adicional;

- b) licencias de operación, tales como concesiones, permisos o derechos; y
- c) patentes licenciadas a terceros.

### **Otras consideraciones**

Un activo intangible no separable puede reconocerse junto con el contrato de uso de otro activo intangible; por ejemplo: el conocimiento de producción ligado al uso de una patente puede reconocerse por separado junto con el de uso de la patente. Sin embargo, el hecho de que una entidad tenga una estructura laboral para llevar a cabo sus actividades, no significa que ésta tenga un valor identificable para reconocerse como un activo intangible, tal como la fuerza de trabajo. Sólo lo tendrá la que esté relacionada con el capital intelectual, o sea, el conocimiento para llevar a cabo cierta actividad y que medie en ello un contrato. 13

En el caso de la adquisición de un activo intangible, el cual puede adquirirse junto con un grupo de activos, la transacción debe involucrar la transferencia de derechos legales que permitan a la entidad identificar el activo intangible. En otros casos, si se desarrolla internamente, es identificable si se crean derechos legales para la entidad. Por lo tanto, la naturaleza de esos derechos debe ayudar a la entidad a identificar el activo intangible generado. Además, si un activo genera beneficios económicos futuros sólo en combinación con otros activos, el activo es identificable si la entidad puede diferenciar los beneficios económicos futuros que van a fluir de ese activo. 14

Un activo intangible debe ser fácilmente distinguido de otros activos, como el crédito mercantil. El crédito mercantil reconocido en una adquisición de negocios es un activo que representa beneficios económicos futuros alcanzables, distintos de otros activos adquiridos en una adquisición de negocios, y que no son individualmente identificables y reconocidos por separado. Los beneficios económicos futuros en una adquisición de negocios pueden resultar de la sinergia entre los activos adquiridos identificables o de otros activos que, individualmente, no califican para su reconocimiento en los estados financieros. 15

### **Beneficios económicos futuros**

Los beneficios económicos futuros fundadamente esperados que fluyan de un activo intangible pueden estar presentes en los ingresos sobre la venta de los productos o prestación de servicios, ahorros en costos u otros beneficios resultantes del uso del activo por la entidad, tal como un incremento en la productividad. 16

### **Control**

Una entidad controla un activo si tiene el poder para obtener beneficios económicos futuros que fluyan del activo y, además, puede restringir el acceso a otros sobre dichos beneficios. La capacidad de una entidad para controlar los beneficios económicos futuros de un activo intangible normalmente proviene de derechos legales. En ausencia de derechos legales, es difícil demostrar el control; sin embargo, el hacer cumplir los derechos legales no es la única condición para ejercer el control, dado que una entidad puede controlar los beneficios económicos futuros que genera el activo de alguna otra forma, tal como el conocimiento para llevar a cabo una actividad. 17

Los conocimientos del mercado y los conocimientos técnicos pueden dar origen a beneficios económicos futuros. Una entidad controla estos beneficios si, por ejemplo, el conocimiento está protegido por la ley, así como por restricciones a través de acuerdos, tratados comerciales o por acuerdos legales con los empleados para que mantengan la confidencialidad. 18

La administración y el talento técnico no están comprendidos dentro de la definición de un activo intangible, debido a que la entidad tiene control insuficiente sobre los beneficios económicos futuros esperados que pudieran originar, excepto cuando estén protegidos por derechos legales para usarlos y para que ayuden a obtener beneficios económicos futuros esperados, además de cumplir con los otros elementos de la definición de activo intangible. 19

En ausencia de derechos legales, cuando una entidad desarrolla una cartera de clientes, participación de mercado, relación con clientes, lealtad de clientes, entre otras actividades, la entidad puede tener o no control sobre los beneficios económicos futuros. Por lo tanto, es necesario evaluar y demostrar mediante alguna otra forma de control que se cumple con este elemento de la definición de activo intangible, tomando en cuenta que el costo para su desarrollo actual puede ser estimado confiablemente. Por ejemplo, relaciones con clientes que han tenido operaciones con el negocio adquirido por un número ininterrumpido de años de servicio y sobre los cuales se estima que continuarán teniendo operaciones en el futuro previsible que contribuirán en la generación de ingresos futuros y éstos pueden ser estimados; por ende, si estas condiciones no se presentan no puede considerarse como un activo intangible. 20

## **NORMAS DE VALUACIÓN**

### **Reconocimiento inicial**

El reconocimiento de una partida como un activo intangible requiere que una entidad demuestre que la partida cumple con la definición de activo intangible, señalada en los párrafos 6a) y del 7 al 20 y, además, debe cumplir con los siguientes criterios: 21

- a) es probable que los beneficios económicos futuros atribuibles al activo intangible fluirán hacia la entidad, usando supuestos razonables y sustentables que representen la mejor estimación de la administración del conjunto de condiciones económicas que existirán durante la vida útil del mismo; y
- b) la valuación inicial debe ser a su costo de adquisición y éste puede ser determinado confiablemente para cumplir con el postulado de valuación<sup>3</sup>.
  - i) en la adquisición de un activo intangible en forma individual su costo es el efectivo y/o equivalentes de efectivo pagados;
  - ii) en la adquisición de activos intangibles a través de una adquisición de negocios, su costo es el valor razonable de cada activo intangible identificable que no exceda a la porción de la contraprestación pagada que le es atribuible (utilizando cualquiera de los tres enfoques: costo, mercado o ingreso); y
  - iii) en la adquisición de un activo intangible generado internamente, su costo son las erogaciones efectuadas para su desarrollo.

### **Adquisición de un activo intangible en forma individual**

Los activos intangibles adquiridos en forma individual deben cumplir con los criterios de reconocimiento listados en el párrafo 21. Si un activo intangible es adquirido de un tercero 22

3 El postulado de **valuación** establece que: "Los efectos financieros derivados de las transacciones, transformaciones internas y otros eventos, que afectan económicamente a la entidad, deben *cuantificarse en términos monetarios*, atendiendo a los atributos del elemento a ser valuado, con el fin de captar el *valor económico más objetivo* de los activos netos".



en forma separada e independiente, el costo del activo intangible puede generalmente valuarse confiablemente. Esto es particularmente cierto, cuando la contraprestación por la compra es en forma de efectivo u otros activos monetarios.

El costo de adquisición de un activo intangible debe comprender: 23

- a) su precio de compra, incluyendo derechos de importación e impuestos sin posibilidad de reembolso. Cualesquier descuento comercial y/o rebaja deben deducirse, y
- b) cualquier desembolso directamente atribuible a la preparación del activo para el uso al que se destina.

El desembolso directamente atribuible incluye: 24

- a) el costo de beneficios a empleados, como se definen en la NIF D-3, *Beneficios a los empleados*, erogados directamente para traer el activo a sus condiciones de uso,
- b) los honorarios profesionales erogados directamente para traer el activo a sus condiciones de uso, y
- c) los costos de pruebas o verificación sobre el funcionamiento apropiado del activo.

En cambio, no forman parte del costo de adquisición: 25

- a) los costos para introducir al mercado un nuevo producto o servicio (incluyendo costos por actividades de mercadeo y promoción),
- b) los costos sobre conducción de negocios en una nueva localidad o con una nueva clase de clientes (incluyendo costos de entrenamiento), y
- c) los costos de administración y otros costos de supervisión generales, excepto los mencionados en el inciso a) del párrafo 24.

El reconocimiento de costos en el valor en libros de un activo intangible debe cesar cuando el activo se encuentre en la condición necesaria para que sea capaz de operar en la forma prevista por la administración. Luego entonces, los costos incurridos por la utilización o en la reprogramación del uso de un activo intangible deben reconocerse en los resultados del periodo en que se devenguen y no deben incluirse en la valuación de dicho activo. Por ejemplo, los siguientes costos no deben incluirse en la valuación de un activo intangible: 26

- a) costos incurridos mientras el activo aún no ha comenzado a utilizarse, a pesar de que dicho activo ya sea capaz de operar en la forma prevista por la administración; y
- b) pérdidas operativas iniciales incurridas mientras se desarrolla la demanda de los productos que se elaboran con el activo.

Algunas operaciones, si bien relacionadas con el desarrollo de un activo intangible, no son necesarias para ubicar al activo en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la administración. Estas operaciones incidentales pueden tener lugar antes o durante las actividades de desarrollo. Dado que estas operaciones incidentales no son imprescindibles para que el activo pueda operar en la forma prevista 27

por la administración, los ingresos y gastos asociados a las mismas operaciones deben reconocerse inmediatamente en los resultados del periodo dentro de la clase respectiva de ingresos y gastos.

Si el pago de un activo intangible se difiere por un periodo más allá del normal en los términos del financiamiento, su costo debe ser equivalente al precio en efectivo. La diferencia entre este monto y el total de pagos a efectuar debe reconocerse a lo largo del periodo del financiamiento como un interés financiero dentro del resultado integral de financiamiento, a menos que deba capitalizarse, de acuerdo con lo establecido en la NIF D-6, *Capitalización del resultado integral de financiamiento*. 28

Si un activo intangible se adquiere a cambio de instrumentos de capital emitidos por la entidad adquirente, el costo del activo debe equivaler al valor razonable de los instrumentos de capital; siempre y cuando, el valor emitido de éstos no exceda al valor razonable del activo intangible adquirido al momento de la transacción; en caso de que lo exceda, debe reconocerse el activo intangible a su valor razonable y cualquier excedente debe disminuirse del capital emitido. En los casos en los que no se pueda determinar su valor razonable confiablemente, el costo del activo debe determinarse con base en el valor razonable de los instrumentos de capital emitidos por la adquirente. 29

#### **Adquisición por intercambio de activos**

Un activo intangible puede ser adquirido en un intercambio total o parcial y debe reconocerse un activo intangible si se cumple con lo señalado en el párrafo 21. Además de lo anterior, la entidad debe evaluar si la transacción de intercambio tiene o no sustancia comercial, al considerar la medida en la cual se espera que cambien sus flujos de efectivo futuros como resultado de la transacción. Una transacción tiene sustancia comercial si: 30

- a) la conformación (riesgo, periodicidad y monto) de los flujos de efectivo del activo recibido difiere de la conformación de los flujos de efectivo del activo transferido; o
- b) el valor específico de un activo para la entidad o el valor de uso cambia como consecuencia del intercambio; y
- c) la diferencia identificada en a) o b) es significativa en comparación con el valor razonable de los activos transferidos.

Para propósitos de identificar si un intercambio tiene sustancia comercial, el valor específico de un activo para la entidad o valor de uso de la porción de sus actividades afectada por la transacción debe reflejar los flujos de efectivo después de impuestos en términos de la NIF A-6, Reconocimiento y valuación. El resultado de estos análisis puede ser claro sin que una entidad tenga que realizar cálculos detallados.<sup>4</sup>

Si el activo adquirido procede de una transacción que tiene sustancia comercial y además se hace un intercambio total: 31

- a) el valor razonable del activo entregado es la base para determinar el costo de adquisición del activo recibido, como si el activo entregado hubiera sido previamente realizado en efectivo;
- b) en caso de que tal activo entregado no tuviera un valor razonable o se tenga una evidencia más clara del valor razonable del activo recibido, debe utilizarse el

<sup>4</sup> Este párrafo fue modificado por las Mejoras a las NIF 2012.

valor razonable del activo recibido como base para la determinación de su costo de adquisición;

- c) cuando el valor razonable del activo recibido (inclusive un activo adjudicado en pago de una partida monetaria) es menor que el valor razonable del activo entregado en la fecha de recepción del bien, el valor razonable del activo recibido debe ser su costo de adquisición; y
- d) cualquier utilidad o pérdida que se genera en la transacción debe reconocerse inmediatamente en los resultados del periodo.<sup>5</sup>

Si en una transacción que tiene sustancia comercial se hace un intercambio parcial<sup>6</sup>, considerando el procedimiento del párrafo anterior, resulta como base para determinar el costo de adquisición: 32

- a) el valor razonable o el valor neto en libros del activo entregado – debe cuantificarse el costo de adquisición del activo recibido, ajustando el valor razonable o valor neto en libros del activo entregado por el monto de efectivo o equivalentes de efectivo entregado o recibido; o,
- b) el valor razonable del activo recibido – éste debe ser su costo de adquisición.<sup>7</sup>

Cuando el costo de adquisición del activo recibido en un intercambio total o parcial (ajustado, cuando proceda, por el monto de efectivo o equivalentes de efectivo entregado o recibido) difiera del valor neto en libros del activo transferido a la fecha del intercambio, debe reconocerse una ganancia o una pérdida por dicha transacción, en un rubro que debe formar parte de la utilidad o pérdida neta del periodo.<sup>8</sup> 33

Un activo intangible puede ser adquirido en una transacción que carece de sustancia comercial, lo cual implica que se recibió un activo intangible similar, el cual se asume tendrá un uso en la misma línea de negocios y un valor razonable semejante; también puede presentarse el caso en que no puede determinarse confiablemente el valor razonable del activo recibido ni el del activo entregado. En estos casos, debido a que el proceso de devengación en la generación de ganancias no ha sido completado, no debe reconocerse ganancia o pérdida alguna en la transacción; consecuentemente, el costo del nuevo activo es el valor en libros del activo entregado. Al momento de tomar la decisión de intercambio, el activo a ser entregado debe sujetarse a pruebas de deterioro de acuerdo con la norma relativa al deterioro de los activos de larga duración. En caso de proceder, la entidad debe reconocer la pérdida por deterioro en el activo a ser entregado afectando un rubro que forme parte de la utilidad o pérdida neta del periodo; el nuevo valor en libros después del deterioro debe asignarse al activo recibido.<sup>9</sup> 34

### Activos intangibles adquiridos a través de adquisiciones de negocios

En la adquisición de un negocio: 35

- a) una entidad adquirente debe reconocer los activos intangibles identificables que cumplan con los criterios de reconocimiento listados en el párrafo 21, aun si dichos activos intangibles no hubieran sido reconocidos en los estados financieros del negocio adquirido; y,

5 Este párrafo fue modificado por las Mejoras a las NIF 2012.

6 Un intercambio parcial es cuando se pacta una compensación adicional al intercambio de activos.

7 Este párrafo fue modificado por las Mejoras a las NIF 2012.

8 Este párrafo fue modificado por las Mejoras a las NIF 2014.

9 Este párrafo fue modificado por las Mejoras a las NIF 2012 y 2014.

- b) si el activo intangible adquirido no puede ser valuado confiablemente a su valor razonable o no es identificable, entonces dicho activo no debe reconocerse como un activo intangible por separado, y queda incluido en el crédito mercantil.

El exceso de la contraprestación sobre la suma de los valores asignados a los activos identificables adquiridos menos los pasivos asumidos, es reconocido como “crédito mercantil” de un negocio, en términos de la NIF B-7, *Adquisiciones de negocios*. 36

En algunos casos, la suma de los valores de los activos identificables adquiridos menos los pasivos asumidos, puede exceder la contraprestación pagada. En estos casos, dicho exceso debe seguir el tratamiento indicado en la NIF B-7. 37

El adquirente debe reconocer todos los activos intangibles identificables adquiridos en una adquisición de negocios, aun cuando el negocio adquirido no los hubiera reconocido previamente por tratarse de activos intangibles generados internamente que no reunían los requisitos para su reconocimiento con base en lo dispuesto por esta NIF para activos intangibles generados internamente. Se considera que un activo intangible es identificable cuando posee la condición de separabilidad o la condición de propiedad contractual o legal, según lo establecido en los párrafos 10 a 12. La valuación del activo intangible debe hacerse considerando lo dispuesto en los párrafos 40 a 43. 38

Pueden existir intangibles por identificar, tales como propuestas sobre proyectos en curso, las cuales no deben reconocerse por separado pues el hecho de estar presentando propuestas es parte del curso normal de operaciones de una entidad. Sin embargo, podría existir un activo intangible que se identifique con una propuesta poco después de la adquisición y que estuvo contemplado en el precio de la misma, el cual sí debe separarse. Para ello, deben analizarse los eventos que ocurran durante el periodo de la adquisición, señalado en la NIF B-7, que evidencien la existencia de un activo intangible. 39

El costo de los activos intangibles que se adquieren en una adquisición de negocios debe determinarse en función a su valor razonable en la fecha de adquisición. En el caso de que su valor razonable exceda a la porción atribuible de la contraprestación pagada, dicho valor debe ajustarse a dicha porción atribuible de la contraprestación pagada. 40

Es preciso utilizar el juicio para establecer si el valor razonable de un activo intangible adquirido en una adquisición de negocios puede ser determinado con suficiente confiabilidad como para reconocerlo por separado. Los precios de mercado cotizados, cuando existe un mercado observable, proporcionan la valuación más confiable para el valor razonable (enfoque basado en el mercado). El precio apropiado de mercado es usualmente el precio actual ofertado. Si no estuvieran disponibles los precios actuales ofertados, puede estimarse el valor razonable a partir de los precios en las transacciones más recientes realizadas en el mercado, siempre y cuando no haya habido un cambio significativo en las condiciones económicas entre la fecha de estas transacciones y la de la estimación del valor razonable del activo. 41

Si no existiera un mercado observable para el activo intangible, su valor razonable es el monto que la entidad podría haber pagado por el activo, a la fecha de adquisición, en un mercado de libre competencia entre partes conocedoras e interesadas, sobre la base de la mejor evidencia disponible. Una entidad debe determinar este monto considerando el resultado de las transacciones recientes realizadas sobre activos similares. 42

Ciertas entidades que están involucradas habitualmente en la compra y venta de determinados activos intangibles, han desarrollado técnicas para estimar, de forma indirecta, sus valores razonables. Tales técnicas pueden ser utilizadas para la valuación inicial de un activo intangible adquirido dentro de una adquisición de negocios, siempre que su objetivo sea estimar el valor razonable y estas técnicas reflejen prácticas y transacciones 43

actuales en la industria a la cual pertenecen los activos. Estas técnicas incluyen, siempre y cuando sea apropiado:

- a) la aplicación de múltiplos que reflejen las transacciones actuales del mercado, a indicadores relacionados con la rentabilidad del activo (tales como, ingresos, participaciones de mercado y margen operativo) o los flujos de efectivo de regalías que podrían obtenerse por licenciar activos intangibles a un tercero en una transacción de libre competencia (como el método de cuantificación con base en regalías);
- b) la cuantificación de costos que fueron evitados para el desarrollo de ciertos activos intangibles (tales como, el software y la base de clientes), los cuales pueden basarse en derechos legales o contractuales (enfoque basado en el costo); o
- c) el uso del valor presente estimado de los flujos de efectivo futuros netos (enfoque basado en el ingreso).

#### **Adquisición de una concesión del gobierno, sin costo**

En algunos casos, un activo intangible puede ser adquirido del gobierno sin costo alguno. Esto puede ocurrir cuando un gobierno transfiere o asigna a una entidad activos intangibles como derechos de aterrizaje en aeropuertos, derechos de usufructo de vías de comunicación y transporte, licencias para operar estaciones de radio o televisión, licencias de importación, concesiones sobre fundos mineros, derechos para explotar montes madereros o derechos para acceder a otros recursos restringidos a terceros. 44

Las concesiones gubernamentales sin costo para la entidad no deben reconocerse como un activo intangible y sólo deben revelarse. 45

#### **Adquisición de una concesión del gobierno, con costo**

Los desembolsos relacionados con la obtención de las concesiones gubernamentales que cumplan con los elementos señalados en el párrafo 21 deben reconocerse como activos intangibles. Una concesión gubernamental que en su origen una entidad adquirió sin costo, pero posteriormente ser transferida a otra entidad, ya sea por una adquisición individual o a través de una adquisición de negocios, debe reconocerse por esta última como un activo intangible, determinando su costo de adquisición como se señala en el párrafo 21. 46

#### **Crédito mercantil generado internamente**

El crédito mercantil generado internamente no debe reconocerse como un activo, dado que es un activo cuyo beneficio económico futuro no puede ser controlado por la entidad y su costo no puede ser valuado confiablemente. 47

En algunos casos, se incurre en desembolsos para generar beneficios económicos futuros, sin que por ello se genere un activo intangible que cumpla con los criterios de reconocimiento establecidos en esta norma. Dichos desembolsos se describen a menudo como una contribución al crédito mercantil generado internamente. 48

Las diferencias entre el valor de mercado de la entidad y el valor en libros de sus activos identificables netos de los pasivos asumidos, en cualquier punto en el tiempo, pueden incluir una amplia variedad de factores que afectan el valor de la entidad, en su conjunto. Sin embargo, no puede considerarse que tales diferencias representen el costo de los activos intangibles controlados por la entidad. 49

**Activos intangibles generados internamente**

Para evaluar si un activo intangible generado internamente califica para su reconocimiento como tal, se requiere: 50

- a) identificar la existencia de un activo intangible;
- b) identificar el punto en el tiempo en el cual generará probables beneficios económicos futuros; y
- c) determinar el costo del activo confiablemente. En algunos casos, el costo de generar un activo intangible identificable no puede distinguirse del costo de mantener o incrementar el valor generado internamente de la entidad contra el de las operaciones primarias o normales de la misma. Por tanto, además de cumplir con los requisitos para el reconocimiento inicial de un activo intangible, la entidad debe aplicar las condiciones y guías establecidas en los párrafos 51 a 71, para todos los activos generados de forma interna.

Para determinar si un activo intangible generado internamente cumple con los criterios para su reconocimiento, una entidad debe clasificar la generación del activo dentro de: 51

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

Si una entidad no puede distinguir la fase de desarrollo de la fase de investigación en un proyecto interno para generar un activo intangible, la entidad debe tratar las erogaciones de dicho proyecto como si hubiesen sido incurridas exclusivamente en la fase de investigación. 52

**Fase de investigación**

Los costos de investigación (o en la fase de investigación de un proyecto) deben reconocerse como un gasto ordinario en el periodo en que son devengados. Esto se debe a que la naturaleza de la investigación es tal que no hay certeza suficiente de que se obtendrán beneficios económicos futuros, como resultado de los desembolsos efectuados durante la fase de investigación. 53

Algunos ejemplos de actividades típicamente incluidas en investigación son: 54

- a) actividades dirigidas a la obtención de nuevos conocimientos;
- b) la búsqueda, evaluación y selección final de aplicaciones de los hallazgos de la investigación u otro conocimiento;
- c) la búsqueda de alternativas para otros materiales, herramientas, productos, procesos, sistemas o servicios; y
- d) la formulación, diseño, evaluación y selección final de posibles alternativas para mejoras a materiales, herramientas, productos, procesos, sistemas o servicios, nuevos o mejorados.

**Costos de la fase de investigación**

Los costos de investigación (o en la fase de investigación de un proyecto) deben comprender todos los que sean directamente atribuibles a la actividad de investigación o que puedan ser asignados a dicha actividad sobre una base confiable. 55

Los costos de investigación incluyen: 56

- a) los relacionados con el empleo de personal interno y externo dedicado a la actividad de investigación;
- b) los costos de materiales consumidos y servicios recibidos en la actividad de investigación;
- c) el costo de los equipos e instalaciones que no tengan otro uso alternativo más que en la investigación específica a que están destinados (netos de su valor residual) y la depreciación de propiedades, planta y equipo al grado en que estos activos sean usados para la actividad de investigación;
- d) costos indirectos, distintos a los costos administrativos en general, relacionados con la actividad de investigación (estos costos se asignan sobre bases similares a las usadas para asignar costos por gastos indirectos a los inventarios); y
- e) otros costos, como la amortización de patentes y licencias al grado en que estos activos sean usados para la actividad de investigación.

**Fase de desarrollo**

Los costos de desarrollo o en la fase de desarrollo de un proyecto (ya sea producto o proceso) deben reconocerse como un activo intangible si la entidad puede demostrar que cumple con todos los criterios siguientes: 57

- a) técnicamente, es factible completar la producción del activo intangible de manera que esté disponible para su uso o venta;
- b) la entidad tiene la intención y habilidad para producir y vender o usar el activo intangible;
- c) es factible identificar cómo el activo intangible generará beneficios económicos futuros;
- d) existe un mercado para la producción o proceso (si ha de ser usado internamente y no vendido), o su utilidad para la entidad debe demostrarse;
- e) existen recursos adecuados técnicos, financieros o de otro tipo, disponibles para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo intangible; y
- f) el activo intangible está claramente definido y el costo atribuible al producto o proceso puede ser identificado por separado y valuado confiablemente durante su desarrollo.

La factibilidad para obtener beneficios económicos futuros por el uso de un activo intangible puede demostrarse, por ejemplo, por medio de un plan de negocios que muestre los recursos técnicos, financieros y otros necesarios para desarrollarlo, así como la capacidad de la entidad para asegurar la obtención de dichos beneficios económicos futuros. 58

59 Cuando es probable que los costos originen beneficios económicos futuros y dichos beneficios puedan ser cuantificados confiablemente, entonces estos costos califican para su reconocimiento como un activo. Por la naturaleza de las actividades en la fase de desarrollo en la cual el proyecto está más avanzado que en la fase de las actividades de investigación, la entidad puede, en algunos casos, determinar la probabilidad de recibir beneficios económicos futuros. Estas actividades están dirigidas a un desarrollo viable de conocimientos, aunque arrojen como resultado un activo con sustancia física, el elemento físico del activo es secundario a su componente intangible identificable (por ejemplo, un prototipo para pruebas).

60 Los costos de desarrollo o en la fase de desarrollo de un proyecto deben capitalizarse si se cumplen los criterios para reconocimiento de activos identificados en el párrafo 57. Los costos de desarrollo de un proyecto específico inicialmente aplicados a los resultados ordinarios, por estar aún en la fase de investigación, no deben reconocerse como un activo en un periodo posterior.

61 Algunos ejemplos de actividades típicamente incluidas en la fase de desarrollo son:

- a) el diseño, construcción y prueba de modelos de preproducción y pruebas de prototipos y modelos;
- b) el diseño y fabricación de herramientas, plantillas, moldes, troqueles y dados que impliquen nueva tecnología;
- c) el diseño, construcción y operación de una planta piloto que no sea de una escala económicamente factible para la producción comercial;<sup>10</sup> y
- d) el diseño, construcción y prueba de materiales, herramientas, productos, procesos, sistemas o servicios, nuevos o mejorados.

#### ***Costos de la fase de desarrollo***

62 El costo de un activo intangible desarrollado debe comprender todos los desembolsos que sean directamente atribuibles a la fase de desarrollo o que puedan ser asignados a dicha fase sobre una base confiable y consistente para: crear, producir y preparar el activo para el uso al que se destine.

63 Los costos de la fase de desarrollo incluyen:

- a) los relacionados con el empleo de personal interno y externo dedicado a la actividad de desarrollo;
- b) los costos de materiales y servicios consumidos en la actividad de desarrollo;
- c) la depreciación de propiedades, planta y equipo al grado en que estos activos sean usados para la actividad de desarrollo;
- d) costos por gastos indirectos, distintos a los gastos administrativos de la operación en general, relacionados con la actividad de desarrollo (estos costos se asignan sobre bases similares a las usadas para asignar costos por gastos indirectos a los inventarios);
- e) cuando proceda su capitalización, el resultado integral de financiamiento; y

<sup>10</sup> Una planta piloto a una escala económicamente factible ya es un activo tangible y no forma parte de la fase de desarrollo.



- f) otros costos, como la amortización de patentes y licencias al grado en que estos activos sean usados para la actividad de desarrollo.

Los siguientes no son componentes del costo de un activo intangible desarrollado, por lo tanto, deben reconocerse en el resultado ordinario del ejercicio: 64

- a) gastos generales tales como de administración y de ventas;
- b) ineficiencias claramente identificadas y pérdidas iniciales en la operación incurridas antes de que un activo alcance su desempeño planeado; y
- c) costo de entrenamiento de personal y de puesta en marcha o implementación para operar un activo.

Los beneficios económicos futuros que se espera se originen de las actividades de desarrollo, incluyen: ingresos por la venta del producto o proceso y ahorros en costo u otros beneficios resultantes del uso del producto o proceso por la entidad misma. 65

### ***Costos internos que no son activos intangibles***

Algunas actividades que no representan investigación o desarrollo y que deben reconocerse como gastos ordinarios del periodo son: 66

- a) la supervisión de ingeniería en una fase inicial de la producción comercial;
- b) el control de calidad durante la producción comercial, incluyendo las pruebas rutinarias de los productos;
- c) la reparación de fallas en relación con problemas durante la producción comercial;
- d) los esfuerzos de rutina para afinar, enriquecer o de algún modo mejorar la calidad de un producto existente;
- e) la adaptación de una capacidad existente a un requerimiento particular o a la necesidad de un cliente como parte de una actividad comercial continua;
- f) los cambios de diseño por temporada u otros cambios periódicos a productos existentes;
- g) el diseño rutinario de herramientas, plantillas, moldes y troqueles; y
- h) las actividades de diseño e ingeniería de construcción, relacionadas con la construcción, reubicación, readaptación, arranque de instalaciones o equipo, distinto de las instalaciones o equipo usados únicamente para un proyecto particular de investigación y desarrollo.

Las partidas, tales como marcas, nombres comerciales, títulos de publicaciones, listas de clientes y similares en sustancia, que hayan sido generadas internamente no deben reconocerse como activos intangibles. 67

### ***Erogaciones en etapas preoperativas***

Las erogaciones en etapas preoperativas son las que se incurren durante la etapa del inicio de una entidad, tanto comercial como de producción o de servicio, ya que dedica la mayoría de sus actividades a establecer un nuevo negocio; también es aplicable a entida- 68

des ya en operación que adoptan un nuevo giro o ampliación sustancial de su capacidad, antes de iniciar sus actividades en forma comercial.

Se entiende por “actividades en forma comercial” cuando el producto o servicio se vende o se ofrece de manera constante, en una calidad aceptada por los clientes y no para fines experimentales o a prueba, ni como desperdicio. 69

En la práctica se utilizan varios términos para referirse a los costos en la etapa preoperativa, tales como, costos de preapertura, costos de arranque y costos de organización. Para propósitos de esta norma, todos estos términos hacen referencia a las erogaciones en etapas preoperativas. 70

Las erogaciones en etapas preoperativas identificables deben reconocerse siguiendo lo señalado en los párrafos 50 a 67. 71

### **Reconocimiento de un gasto**

El desembolso en una partida intangible debe reconocerse como un gasto ordinario cuando se incurra en él, a menos que: 72

- a) forme parte del costo de un activo intangible identificable que cumpla con los criterios de reconocimiento anteriormente señalados del párrafo 21 al párrafo 71; o
- b) forme parte del monto atribuido al crédito mercantil a la fecha de la adquisición del negocio, según lo establece la NIF B-7.

### **Gastos anteriores que no son reconocidos como un activo**

La erogación en una partida intangible que fue inicialmente reconocida como un gasto por una entidad no debe reconocerse como parte del costo de un activo intangible en una fecha posterior. 73

### **Reconocimiento posterior**

Después del reconocimiento del costo de adquisición, el activo intangible identificable debe reconocerse a su costo de adquisición menos la amortización acumulada, cuando proceda, y/o las pérdidas por deterioro acumuladas, que les hayan afectado. 74

El costo de los activos intangibles debe atender lo que, al respecto, establezca la NIF B-10, *Efectos de la inflación*. 75

### **Erogaciones posteriores a la adquisición**

El desembolso posterior en un activo intangible, después de su compra o desarrollo, debe reconocerse como un gasto ordinario cuando se incurra en él, a menos que: 76

- a) sea probable que esta erogación proporcione capacidad al activo de generar beneficios económicos futuros en exceso al nivel de desempeño originalmente establecido;
- b) este desembolso pueda atribuirse al activo; y,
- c) los beneficios económicos futuros adicionales puedan determinarse confiablemente.

Si se cumplen estas condiciones, la erogación posterior debe considerarse como parte del costo del activo intangible. 77

***Desembolsos subsecuentes sobre proyectos de investigación y desarrollo en proceso***

Los desembolsos relativos a un proyecto de *investigación y desarrollo*, adquirido en forma individual o en una adquisición de negocios y reconocido como un activo intangible, que son incurridos después de la adquisición de dicho proyecto deben reconocerse de acuerdo con lo señalado en los párrafos 50 a 67. 78

**Amortización**

***Periodo de amortización***

La cantidad amortizable de un activo intangible debe asignarse sobre una base sistemática durante su vida útil estimada, salvo que tenga vida indefinida (párrafo 81). 79

Para estimar la vida útil de un activo intangible debe considerarse lo siguiente: 80

- a) el uso esperado del activo por parte de la entidad, independientemente de si el activo puede ser usado por otra administración;
- b) los ciclos de vida típicos del producto, incluyendo información pública disponible sobre estimaciones de vida útil para activos parecidos que tengan una utilización similar;
- c) obsolescencia técnica, tecnológica o de otro tipo;
- d) la estabilidad de la industria en la que opera o vaya a operar el activo y cambios en la demanda en el mercado para los productos o servicios resultantes del mismo;
- e) acciones esperadas de los competidores actuales o potenciales;
- f) el nivel de costo por mantenimiento requerido para obtener los beneficios económicos futuros esperados del activo y la capacidad de la entidad para mantener ese nivel;
- g) el periodo de control sobre el activo, incluyendo los límites, ya sean legales o de otro tipo, impuestos sobre el uso del activo, tales como fechas de caducidad de los arrendamientos relacionados con él, y/o
- h) que la vida útil del activo dependa de la vida útil de otros activos de la entidad.

Los activos intangibles considerados con una vida útil indefinida no se amortizan y su valor debe sujetarse a las disposiciones normativas sobre pruebas de deterioro. Si no hay factores legales, regulatorios, contractuales, competitivos, económicos, etcétera, que limiten la vida útil de un activo intangible, su vida útil debe ser considerada como indefinida. El término indefinido no significa infinito. 81

***Método de amortización***

El método de amortización usado debe reflejar el patrón en que los beneficios económicos futuros del activo serán devengados por la entidad. Si dicho patrón no puede determinarse confiablemente, debe usarse el método de línea recta. El cargo por amortización 82

para cada periodo debe reconocerse como un gasto ordinario a menos que otra NIF permita o requiera que se incluya en el valor en libros de otro activo. Por ejemplo, la amortización de activos intangibles usados en un proceso de producción se incluye en el valor en libros del inventario como un gasto indirecto de fabricación, según la norma relativa a inventarios.

El activo debe empezar a amortizarse cuando esté disponible para ser utilizado de la forma planeada por la administración y debe cesar su amortización cuando: a) se clasifique como un activo destinado para venta en términos de la norma relativa al deterioro en el valor de activos de larga duración y su disposición, b) se retire o c) se intercambie. 83

El método de amortización utilizado para un activo se selecciona con base en el patrón esperado de los beneficios económicos futuros y se aplica en forma consistente de periodo a periodo, a menos que haya un cambio en el patrón esperado de los beneficios económicos futuros que se derivarán de dicho activo. 84

### **Valor residual**

El valor residual de un activo intangible con una vida útil definida debe considerarse igual a cero, a menos que: 85

- a) exista un compromiso por un tercero, con una contraprestación pactada, para adquirir el activo al término de su vida útil; o
- b) haya un mercado activo para el activo; y
  - i) el valor residual pueda determinarse por referencia al mercado, considerando lo dispuesto en el párrafo 87; y
  - ii) es probable que dicho mercado existirá al término de la vida útil del activo.

La cantidad amortizable de un activo intangible debe determinarse después de deducir su valor residual; un valor residual distinto a cero implica que una entidad espera disponer de la totalidad del activo intangible al término de su vida útil. 86

La estimación del valor residual de un activo debe basarse en el monto recuperable por disposición, utilizando los precios existentes a la fecha de la estimación por la venta de un activo similar que haya alcanzado el término de su vida útil y ha operado en condiciones similares a aquéllas en las cuales se estima que el activo será utilizado. El valor residual debe revisarse al término de cada periodo anual. Un cambio en el valor residual del activo debe reconocerse como un cambio en una estimación contable, en forma prospectiva, de acuerdo con lo señalado por la NIF B-1, *Cambios contables y correcciones de errores*. 87

El valor residual de un activo intangible podría incrementarse hasta un monto igual o mayor que el valor neto en libros del activo. En este caso, el cargo por amortización del activo debe ser nulo, a menos y hasta que, su valor residual disminuya posteriormente a un monto inferior al valor neto en libros del activo. 88

### **Revisión del periodo y método de amortización**

El periodo y el método de amortización deben revisarse periódicamente. Si la vida útil esperada del activo es diferente en forma significativa de las estimaciones previas, el periodo de amortización debe cambiarse de acuerdo con la nueva situación. Si ha habido un cambio importante en el patrón esperado de beneficios económicos futuros del activo, el método de amortización debe cambiarse para reflejar el nuevo patrón. Dichos cambios 89

deben contabilizarse como un cambio en estimación contable de acuerdo con lo establecido en la NIF B-1, mediante aplicación prospectiva.

Durante la vida de un activo intangible, puede ocurrir que la estimación de su vida útil cambie. Por ejemplo, la vida útil puede alargarse por los desembolsos posteriores que mejoren la condición del activo más allá del nivel de desempeño originalmente establecido o modificarse en el caso de que un activo con vida útil indefinida cambie a una vida definida por modificaciones en los factores que lo justificaban, o viceversa. El conocimiento de un indicio de deterioro puede indicar que el periodo de amortización debe cambiarse. 90

### **Recuperabilidad del valor en libros – Pérdidas por deterioro**

Para determinar si un activo intangible está deteriorado, una entidad debe aplicar los procedimientos descritos en la norma correspondiente al deterioro en el valor de activos de larga duración y su disposición. Dicha norma explica cuándo y cómo una entidad debe revisar el valor en libros de sus activos, cómo determinar el monto recuperable de un activo y cuándo debe reconocer o revertir una pérdida por deterioro. 91

Según la norma relativa al deterioro en el valor de activos de larga duración y su disposición, la entidad debe comprobar si un activo intangible con una vida útil indefinida ha experimentado una pérdida por deterioro de su valor comparando el monto recuperable con su valor neto en libros: 92

- a) anualmente, y
- b) en cualquier momento en el que se presente un indicio de deterioro.

Además, por lo menos una vez al año, o antes de presentarse indicios de deterioro en términos de la norma respectiva, una entidad debe estimar la existencia de pérdidas por deterioro de los activos intangibles que: 93

- a) no estén disponibles para su uso,
- b) estén en uso y su periodo de amortización sea considerable, desde la fecha en que estuvieron disponibles para su uso;
- c) estén en uso y tengan una vida útil indefinida y, por tanto, no se sujeten al proceso de amortización; y
- d) tengan un patrón de amortización creciente.

La capacidad de un intangible para generar beneficios económicos en el futuro por un monto suficiente para recuperar su costo está sujeta siempre a una incertidumbre hasta el momento en que tal activo esté en condiciones de ser usado. Es necesario, que, al menos una vez al año, se estime la posible pérdida por deterioro del valor de los intangibles que aún no estén listos para ser usados. 94

En ocasiones, es difícil detectar si un intangible tiene una pérdida por deterioro de su valor porque no existe una evidencia clara del nivel de obsolescencia; más aún, en el caso de activos cuya vida útil es prolongada. Esta norma requiere como mínimo una evaluación anual del monto recuperable del activo intangible cuya vida útil sea considerable o indefinida, a partir del momento en que se encuentre disponible para uso. 95

**Tratamiento contable del crédito mercantil**

***Deterioro del crédito mercantil***

El crédito mercantil de un negocio adquirido no debe amortizarse; sin embargo, por considerarse un activo intangible con vida indefinida, debe sujetarse a las pruebas de deterioro de acuerdo con la norma relativa, al cierre de cada periodo por el que se informa, identificando el crédito mercantil o porción del mismo asociado con una unidad a informar (párrafos 103 a 109) y, sobre esa base, debe aplicarse lo dispuesto en los párrafos 91 a 93.<sup>11</sup> 96

***Asignación de activos y pasivos a las unidades a informar***

Una unidad a informar es el nivel apropiado de control e información interna de rendimiento de la inversión atribuible a un segmento operativo<sup>12</sup> o un nivel inferior al mismo (denominado este nivel inferior como componente) siempre y cuando éste constituya un negocio. 97

En el caso de que dos o más componentes de una entidad tengan características económicas similares, deben ser combinados y conceptualizados como una sola unidad a informar. Por consiguiente, un segmento operativo debe considerarse como una unidad a informar, si todos sus componentes son similares, si ninguno de ellos es una unidad a informar o bien, si ésta comprende un solo componente. 98

Simultáneamente al reconocimiento inicial de los activos y pasivos del negocio adquirido, éstos deben ser asignados, en conjunto con el resto de los activos y pasivos, a las unidades a informar. 99

Los activos identificables y los pasivos asignados a una unidad a informar a la fecha de la adquisición deben reunir las siguientes condiciones: 100

- a) ser utilizados en, o estar relacionados con las operaciones de una unidad a informar; y,
- b) deben ser considerados en la determinación del valor razonable de la unidad a informar.

Algunos activos y pasivos pueden ser utilizados en o estar relacionados con las operaciones de varias unidades a informar. La metodología que se utilice para determinar el monto asignable de dichos activos o pasivos a cada unidad a informar debe ser racional, estar respaldada y aplicarse de manera consistente. Los activos y pasivos corporativos de una entidad, también deben asignarse a una unidad a informar cumpliendo con los criterios antes señalados. 101

Por ejemplo, en el caso del pasivo (o activo) por beneficios a empleados, puede utilizarse una distribución a prorrata basada en los gastos de nómina. 102

***Asignación del crédito mercantil a una unidad a informar***

Cualquier crédito mercantil resultante de una adquisición de negocios debe asignarse a una o más unidades a informar a partir de la fecha de adquisición con el propósito de evaluar su deterioro. El crédito mercantil debe ser asignado a unidades a informar de la entidad en función de los beneficios esperados, producto de la sinergia de la combinación, aun cuando ciertos activos y pasivos de la entidad adquirida no sean asignados a dicha unidad a informar. 103

<sup>11</sup> Este párrafo fue modificado por las Mejoras a las NIF 2012.

<sup>12</sup> En términos de lo dispuesto por la norma relativa a información financiera por segmentos.

Los beneficios esperados de cada unidad a informar deben determinarse con base en el valor presente de los flujos de efectivo futuros netos que se estiman serán generados por la misma unidad a informar. 104

Cuando una entidad reorganiza su estructura de información financiera de una manera tal que cambia la composición de una o más de sus unidades a informar, el crédito mercantil debe ser reasignado a las unidades a informar afectadas, usando el mismo enfoque de distribución descrito anteriormente. 105

Cuando una unidad a informar esté disponible para su venta en su totalidad, el crédito mercantil asociado debe incluirse en su valor neto en libros para determinar la ganancia o pérdida sobre la disposición de dicha unidad. 106

Cuando una porción de una unidad a informar esté disponible para su venta, para la determinación de la ganancia o pérdida sobre su disposición, debe incluirse en su valor neto en libros el crédito mercantil asociado, basado en los valores razonables del negocio a ser vendido y considerando la porción de la unidad a informar que se conservará. 107

Por ejemplo, si un negocio es vendido en \$100 y el valor razonable del total de la unidad a informar es de \$400; entonces, el negocio que es vendido representa un 25% de dicha unidad a informar y, por consiguiente, 25% del crédito mercantil relativo a la unidad a informar debe ser incluido en el valor neto en libros del negocio a ser vendido. 108

Esta situación puede ocurrir cuando el negocio adquirido es operado como una entidad autosuficiente o cuando el negocio está disponible para su venta inmediatamente después de su adquisición. Cuando sólo una porción del crédito mercantil se asigna a un negocio a ser dispuesto, debe evaluarse el posible deterioro del crédito mercantil remanente que se conserva en la porción de la unidad a informar que se retendrá, de acuerdo con la norma relativa al deterioro en el valor de activos de larga duración y su disposición. 109

### **Disposiciones de activos intangibles**

Las disposiciones de activos intangibles se clasifican en venta, abandono e intercambio. Dichas disposiciones deben seguir los lineamientos señalados en los párrafos 111 a 115. 110

Los activos intangibles deben ser eliminados del estado de posición financiera cuando: 111

- a) se dispongan por venta o intercambio o
- b) ya no se espera obtener beneficios económicos futuros de ellos por su utilización o disposición por abandono.

Las disposiciones por intercambio deben considerar la normativa señalada en los párrafos 31 a 34 de esta NIF; en adición, cuando se realice un intercambio como resarcimiento de la inversión a los accionistas (escisión, reembolsos de capital o pago de dividendos) la entidad no debe afectar los resultados del periodo. 112

Las ganancias o pérdidas resultantes de la disposición por venta o abandono de un activo intangible deben determinarse por la diferencia entre los montos netos obtenidos por la disposición y, en su caso, el valor neto en libros del activo en cuestión. Esas cantidades deben ser reconocidas en otros ingresos o gastos ordinarios en los resultados del periodo en que suceda tal disposición por venta o abandono; a menos que tratándose de venta con arrendamiento en vía de regreso, dichas ganancias o pérdidas obtenidas por el arrendatario se difieran en el plazo del contrato, según se establece en la normativa relativa a arrendamientos. 113

Cuando se toma la decisión de disponer algún activo intangible, la entidad debe aplicar la normativa relativa a la disposición de activos de larga duración. 114

En el caso de que la disposición de algún activo intangible forme parte de una operación discontinuada, la entidad debe aplicar la normativa relativa a la discontinuación de una operación. 115

## **NORMAS DE PRESENTACIÓN**

---

Los activos intangibles deben presentarse en el estado de posición financiera como activos no circulantes, deducidos de su amortización y pérdida por deterioro, acumuladas; tratándose de un crédito mercantil derivado de asociadas, dicho crédito mercantil debe adicionarse a la inversión, en términos de la NIF C-7, *Inversiones en asociadas y otras inversiones permanentes* 116

El cargo por amortización debe presentarse en el estado de resultados como parte de las operaciones ordinarias, en el costo de ventas y/o en gastos generales, según corresponda. Las pérdidas por deterioro y sus reversiones deben presentarse en el estado de resultados de acuerdo con lo dispuesto por la norma relativa al deterioro en el valor de activos de larga duración y su disposición. 117

## **NORMAS DE REVELACIÓN**

Debe revelarse en notas a los estados financieros, por cada clase de activos intangibles, atendiendo lo señalado en el siguiente párrafo, y distinguiendo entre los generados internamente y los adquiridos tanto en forma individual como a través de adquisiciones de negocios, la siguiente información: 118

- a) una segregación de los activos intangibles con vida útil indefinida de los de vida definida;
- b) las vidas útiles o los porcentajes y métodos de amortización utilizados en activos intangibles con vida útil definida;
- c) el costo de adquisición, separando cualquier amortización y pérdidas por deterioro<sup>13</sup> acumuladas, al inicio y al final del periodo; y
- d) el renglón o renglones del estado de resultados en donde se presenta cualquier amortización de activos intangibles.

Cada clase de activos intangibles es un grupo de activos de naturaleza y uso similares en las operaciones de la entidad. Ejemplos para identificar cada clase de activos intangibles segregables, pueden incluir: 119

- a) nombres comerciales;
- b) títulos de libros, periódicos, revistas, manuscritos y otro material literario;
- c) programas, sistemas y aplicaciones de equipo de cómputo (software);
- d) licencias y franquicias;

---

<sup>13</sup> Las pérdidas por deterioro acumuladas incluyen cualquier reversión de las mismas.



- e) derechos de autor, patentes y otros derechos de propiedad industrial o derechos de explotación;
- f) recetas o fórmulas, modelos, diseños y prototipos; y
- g) activos intangibles en desarrollo.

La entidad también debe revelar la naturaleza y efecto de los cambios contables en el reconocimiento de activos intangibles que sean de importancia en el periodo o se espera que tengan impacto significativo en periodos posteriores. Estas revelaciones deben hacerse siguiendo las normas contenidas en la NIF B-1, las cuales pueden ser necesarias por cambios en:

120

- a) el periodo de amortización o la evaluación de la vida útil;
- b) el método de amortización; o,
- c) los valores residuales.

Asimismo, una entidad debe revelar la siguiente información:

121

- a) para aquellos activos intangibles evaluados con vida útil indefinida, el valor neto en libros de dichos activos y las razones que justifiquen para considerarlo como de vida útil indefinida;
- b) en activos intangibles con vida definida (ver lista de factores incluida en el párrafo 80), los factores que han jugado un papel importante en la determinación de su vida útil, su valor neto en libros y el periodo estimado de amortización,
- c) de cualquier activo intangible que sea importante para los estados financieros de la entidad: una descripción del mismo, incluyendo su valor neto en libros;
- d) para aquellos activos adquiridos del gobierno mediante una concesión sin costo, debe revelarse su existencia, los aspectos relevantes de la concesión y los beneficios que otorga, así como las obligaciones que conlleva;
- e) la existencia y el valor neto en libros de aquellos intangibles que tengan alguna restricción, así como los valores netos en libros de los activos intangibles que sirven como garantía de deudas;
- f) el monto de los compromisos contractuales, si existieran, por la adquisición de activos intangibles;
- g) el monto devengado de gastos de investigación del periodo reconocido en el estado de resultados (ver los párrafos 56 y 64 para identificar los tipos de costos a ser incluidos en esta revelación); y
- h) el monto del crédito mercantil procedente de cada adquisición y el monto asignado en cada unidad a informar.

### Información a revelar en entidades públicas

La siguiente información sólo debe revelarse por las entidades públicas, siendo éstas las que tengan colocados títulos de deuda o de capital en una bolsa de valores, así como aquéllas que estén en proceso de emitir títulos de capital o deuda en mercados públicos de valores, a través de una oferta pública o para obtener una inscripción preventiva en el

122

Registro Nacional de Valores e Intermediarios o de cualquier otro organismo regulador de Bolsas de Valores:

- a) una conciliación de los valores en libros al inicio y al final del periodo, que muestre:
  - i) el costo de adquisición de las adiciones efectuadas en el periodo;
  - ii) las disposiciones de activos intangibles del periodo; así como, activos intangibles clasificados para su disposición en el periodo, incluyendo, de proceder, las operaciones discontinuadas, siguiendo la norma relativa;
  - iii) las pérdidas y, en su caso, las reversiones por deterioro reconocidas en el periodo en el estado de resultados, si las hubiera, siguiendo la norma relativa;
  - iv) cualquier amortización reconocida durante el periodo;
  - v) diferencias en cambios netas procedentes de la conversión de estados financieros y de operaciones extranjeras a la moneda de informe; y
  - vi) otros cambios habidos en el valor neto en libros durante el periodo;
- b) una descripción de los activos intangibles completamente amortizados que todavía se encuentran en uso; y,
- c) una breve descripción de los activos intangibles controlados por la entidad y que no se reconocen como tales por no cumplir con los criterios establecidos en esta NIF.

Se debe revelar en entidades públicas que tengan subsidiarias con participación no controladora la siguiente información: 123

- a) la adquisición de activos intangibles entre partes relacionadas; y,
- b) el método específico utilizado en su valuación.

## VIGENCIA

Las disposiciones de esta Norma de Información Financiera entran en vigor para ejercicios que se inicien a partir del 1 de enero de 2009. 124

Esta Norma deja sin efecto al Boletín C-8, *Activos Intangibles*. 125

Esta Norma modifica el párrafo 101 del Boletín C-15, *Deterioro en el valor de los activos de larga duración y su disposición*, para quedar como sigue: 126

### ***“Intercambio de activos no similares***

Cuando el intercambio se realiza realice un intercambio por otros activos no similares se procederá debe procederse de acuerdo con lo dispuesto por los párrafos 13 y 14 del NIF C-6, *Propiedades, planta y equipo, en el caso de activos tratados por esta norma y, en el caso de activos intangibles, de acuerdo con lo señalado en los párrafos 30 a 34 de la NIF C-8, Activos intangibles.”*

Esta Norma modifica el párrafo 102 de dicho Boletín C-15, para quedar como sigue: 127

***“Intercambio de activos similares***

Cuando el intercambio se lleve a cabo por otros activos de larga duración similares, se tendrá que comparar el valor neto en libros del bien que se entrega con el monto mayor entre el valor razonable o el valor de uso del bien recibido y si este último es menor debe registrarse reconocerse una pérdida por deterioro. En estas circunstancias, debe reconocerse la pérdida por deterioro en el activo entregado y el nuevo valor en libros después del deterioro debe asignarse al activo recibido. En caso contrario y donde el bien que se entrega haya sido previamente ajustado por deterioro, se revertirá la pérdida por deterioro, de acuerdo con lo establecido en los párrafos 69 a 73.”

## TRANSITORIOS

Los cambios contables producidos por la aplicación inicial de esta Norma, si los hubiera, deben reconocerse con base en el método retrospectivo establecido en la NIF B-1, *Cambios contables y correcciones de errores*. 128

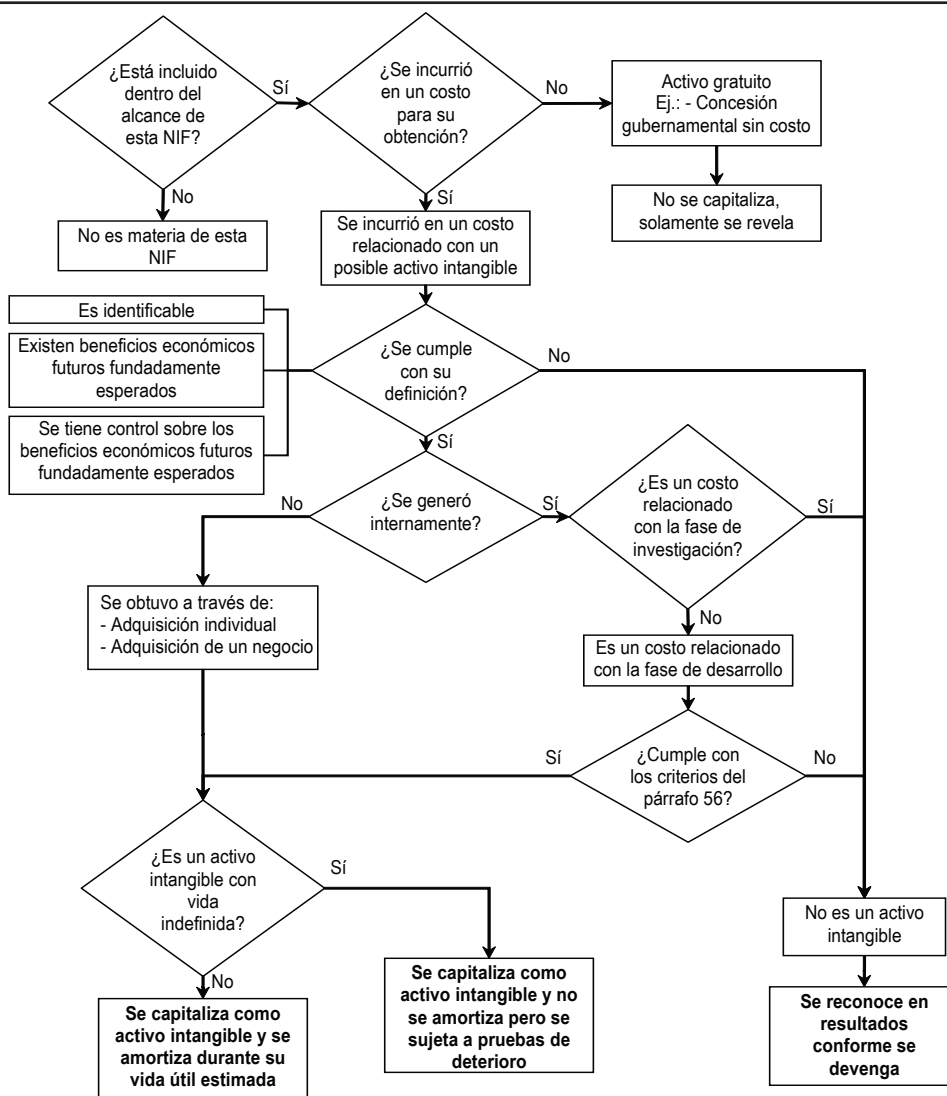
El saldo no amortizado al 31 de diciembre de 2008 proveniente de los costos preoperativos que se originaron antes de que entrara en vigor el anterior Boletín C-8, *Activos intangibles*, y que conforme a dicho Boletín, se continuaba amortizando, debe cancelarse afectando las utilidades retenidas y considerarse como un cambio contable al 1 de enero de 2009, sin reformular estados financieros de periodos anteriores. 129

Las disposiciones relacionadas con la modificación a los párrafos 33 y 34 derivadas de las Mejoras a las NIF 2014 entran en vigor para los ejercicios que se inicien a partir del 1º de enero de 2014. Los cambios en presentación, que en su caso surjan, deben reconocerse en forma retrospectiva para todos los estados financieros que se presenten en forma comparativa con los del periodo actual.<sup>14</sup> 130

<sup>14</sup> Este párrafo fue adicionado por las Mejoras a las NIF 2014.

**Los Apéndices que se presentan a continuación no son normativos. Su contenido ilustra la aplicación de la NIF C-8, con la finalidad de ayudar a entender mejor su significado; en cualquier caso, las disposiciones de esta NIF prevalecen sobre dichos Apéndices.**

## APÉNDICE A – Diagrama de criterios para la identificación de la existencia de un posible activo intangible y su reconocimiento



## APÉNDICE B – Guías para aplicación de la norma

### Separación de activos intangibles

Algunos activos intangibles pueden estar contenidos en, o contener, una esencia de naturaleza tangible, como es el caso de un disco compacto (en el caso de programas informáticos), de documentación legal (en el caso de una licencia o patente) o de una película. En el proceso de determinar si un activo que incluye elementos tangibles e intangibles debe ser tratado según lo establece la norma relativa a propiedades, planta y equipo, o como un activo intangible de acuerdo con esta NIF, se requiere aplicar el juicio profesional que permita evaluar cuál de los dos elementos tiene un peso más significativo. B1

Por ejemplo, los programas informáticos para una máquina controlada por computadora, que no puede funcionar sin un programa específico, son una parte integrante del equipo y deben ser tratados como elementos del mismo. Lo mismo se aplica al sistema operativo de una computadora. Cuando los programas informáticos no constituyan parte integrante del equipo, deben ser tratados como activos intangibles, tal como la automatización de los procesos contables. B2

Con frecuencia, las entidades emplean recursos para la adquisición, desarrollo, mantenimiento o mejora de recursos intangibles, tales como conocimiento científico o tecnológico, diseño e implementación de nuevos procesos o nuevos sistemas, licencias o concesiones, propiedad intelectual, conocimientos comerciales o marcas (incluyendo denominaciones comerciales y derechos editoriales). B3

Otros ejemplos comunes de partidas que están comprendidas en esta amplia gama son los programas informáticos, las patentes, los derechos de autor, las películas, las listas de clientes, las licencias de caza y pesca, las cuotas de importación, las franquicias, las relaciones con clientes o proveedores, la lealtad de los clientes, las cuotas de mercado y los derechos comerciales, entre otros. B4

No todos los activos descritos en el párrafo anterior cumplen con los elementos de la definición de activo intangible mencionados en el párrafo 7 de esta NIF. Si una partida de las que están reguladas por esta norma, no cumpliera con la definición de activo intangible, el importe derivado de su adquisición o de su generación interna, debe reconocerse como gasto del periodo en el que se devengue. No obstante, si esta partida ha sido adquirida dentro de una adquisición de negocios, quedará incluida dentro del crédito mercantil que se reconozca en la fecha de adquisición. B5

Todos los activos intangibles identificables adquiridos en una adquisición de negocios, que sea factible valorar en forma confiable, deben quedar reconocidos, a su valor razonable, por separado en los estados financieros de la adquirente, pero no deben exceder de la contraprestación, en términos de la NIF B-7, *Adquisiciones de negocios*. Los intangibles listados en estas guías, no necesariamente pueden valorarse en una forma confiable. La identificación y separación de activos intangibles en una adquisición de negocios es una de las tareas que requiere de mayor juicio y experiencia. B6

Generalmente, se requiere que en su identificación y separación participen ejecutivos de alto nivel de la entidad adquirente, especialmente aquéllos que participaron en las negociaciones de la adquisición. Los activos intangibles que son identificables, pero que no pueden valorarse confiablemente, son considerados dentro de los activos intangibles que forman parte del crédito mercantil. Por ejemplo, aquéllos relacionados con la clientela y el mercado como nuevos canales de distribución, sinergia de fuerza de ventas, bases de clientes, etc.; o activos basados en la fuerza de trabajo (personal) como equipo superior de administración y experiencia; o tecnología, etcétera. B7

En muchos casos puede requerirse de asesoría externa, tal como la de un despacho de Contadores distinto del auditor, para que asesore a la entidad en la identificación, separación y valuación de los activos intangibles, así como de expertos en valuación de intangibles. B8

A continuación se presentan algunas guías para identificar activos intangibles, cuyo uso se recomienda como referencia o herramienta cuando se adquiere un negocio y que, por lo tanto, deben ser reconocidos por separado. Debe tenerse especial cuidado para clasificar esos activos como intangibles u otro tipo de activos, lo cual debe efectuarse dependiendo del destino final de cada uno de ellos. B9

### Activos relacionados con el mercado

Estos activos están relacionados con las actividades de mercadeo de la entidad adquirida y con el posicionamiento en el mercado de sus productos o servicios. Los activos de esta clase son: B10

Tipo de activo	Base de reconocimiento
Marcas registradas, nombres comerciales, marcas de servicio o certificación	Derechos legales o contractuales
Imagen de mercado (colores de identificación, formas de empaque o diseño de empaque, <i>spots</i> publicitarios, cabeceras de periódicos, presencia en localidades geográficas y mercados)	Derechos legales o contractuales
Nombres de portales o “sitios de red” en Internet	Derechos legales o contractuales
Acuerdos de no competencia (con vendedores de la entidad adquirida)	Derechos contractuales

La mayoría de los activos anteriores están sujetos a registro ante autoridades, quienes otorgan protección para el uso de los mismos. Su valor depende, por tanto, de su reconocimiento en el mercado y de que la propiedad de los mismos esté debidamente protegida para evitar usos indebidos por terceros. B11

Al existir un derecho legal o contractual, el activo intangible puede reconocerse por separado y no quedar dentro del crédito mercantil. B12

### Activos relacionados con la cartera de clientes

Existen ciertos activos intangibles que están relacionados con la cartera de clientes de la entidad; como por ejemplo: B13

Tipo de activo	Base de reconocimiento
Listas de clientes (tales como, distribuidores, por correo, suscriptores, de publicidad y otros, incluyendo base de clientes)	No contractual
Producción contratada y pedidos fincados ( <i>backlog</i> )	Contractual
Contratos con clientes y las correspondientes relaciones con clientes, como depositantes en instituciones bancarias o relaciones con acreditados	Contractual
Relaciones no contractuales con clientes, como rutas de venta a clientes, sistemas de entrega, canales de distribución, capacidad de servicio a clientes, respaldo de servicio al producto	No contractual

Algunos de los activos intangibles anteriores pueden ser más difíciles de segregar y valorar por no ser tan identificables como los de mercadeo. Por ejemplo, las listas de clientes pueden tener valor para terceros que pudieran utilizarlas para enviar publicidad dirigida a un nicho de posibles clientes. Sin embargo, algunos clientes pueden tener derecho a que sus datos permanezcan confidenciales, ya sea por contrato o por disposiciones legales. En dicho caso, la lista de clientes sólo tendría valor para la entidad, pero no deja de tener valor. B14

Las listas de pedidos pueden tener un valor específico que puede ser identificado con mayor claridad por tener asegurado un margen de utilidad para un futuro previsible, igualmente los contratos de suministro de materiales o de servicios. Este valor específico facilita la valuación de estos activos intangibles. B15

En el caso de relaciones con clientes, una entidad puede tener relaciones muy valiosas con un sector de la economía al cual el adquirente no ha podido acceder, pero que le dará un mayor mercado para sus productos. Aun cuando este intangible es más difícil de valorar, no deja de ser identificable y separable. B16

### Activos intelectuales o artísticos

Una entidad puede tener una serie de activos intelectuales y/o artísticos que le pueden generar ingresos a futuro, los cuales pueden ser identificados y separados, como por ejemplo: B17

Tipo de activo	Base de reconocimiento
Obras teatrales, óperas, ballets, etcétera	Contractual
Libros, revistas, periódicos, manuscritos y otro material literario	Contractual
Obras musicales, tales como composiciones, partituras musicales, canciones y música de propaganda	Contractual
Pinturas y fotografías	Contractual
Material audiovisual, videos, películas, videos musicales y programas de televisión	Contractual

La mayoría de los intangibles anteriores pueden haber sido adquiridos de los artistas o pueden tener un costo de desarrollo reconocido en los estados financieros de la entidad adquirida, lo cual facilita su identificación, segregación y valuación. La valuación de estas partidas depende mayoritariamente de los ingresos futuros que puedan generar al permitir su uso por terceros o su venta por nuevas publicaciones, de este tipo de activos. B18

### Activos basados en contratos o derechos

Una entidad puede tener una serie de contratos o de derechos que le representarán un ingreso futuro, tales como: B19

Tipo de activo	Base de reconocimiento
Contratos de licencia de uso, regalía y prioridad	Contractual
Contratos de publicidad, construcción, administración, servicio o suministro	Contractual
Permisos o concesiones de explotación minera, forestal o de otros recursos; así como, de puertos y aeropuertos	Derecho legal
Contratos de arrendamiento (como arrendatario y como arrendador)	Contractual
Permisos de construcción	Derecho legal
Franquicias	Contractual
Permisos, concesiones o derechos de transmisión de cable, radio, televisión y teledifusión	Derecho legal
Permisos o derechos de suministro de agua, energía, distribución de gas, aterrizaje, renta, mineros, etcétera	Derecho legal

En muchos casos, el valor de la entidad puede estar supeditado a ciertos contratos o permisos que pueden tener un término fijo o definido de los cuales depende su actividad. Por ejemplo, una entidad que administra una cadena de franquicias tiene valor en tanto las franquicias puedan ser renovables por un plazo definido o indefinido en el futuro. Igualmente, entidades que tengan permisos, derechos o concesiones de explotación minera, de puertos, aeropuertos y frecuencias de transmisión de cable, radio, televisión y teledifusión, u otros, tendrán valor en función al plazo del permiso o concesión y de las posibilidades de renovación del mismo. Estos activos son fácilmente identificables y su segregación y valuación es crítica, pues en muchos casos son el principal activo de la entidad adquirida. B20

### Activos intangibles tecnológicos

Los activos intangibles tecnológicos, resultantes de innovaciones o avances tecnológicos dentro del negocio o la industria, son un elemento de importancia creciente en las entidades, pues en muchos casos las entidades adquiridas son de reciente creación, tienen un activo tecnológico valioso y al requerir capital para explotarlo, son adquiridas por entidades que tienen el financiamiento para explotarlos. Ejemplos de éstos son: B21

Tipo de activo	Base de reconocimiento
Patentes tecnológicas	Derecho legal
Investigación y desarrollo en proceso	Derecho legal
Sistemas de cómputo (software) y licencias, programas de cómputo, sistemas de información, formatos, etcétera	Contractual
Tecnología no patentada, conocimiento técnico	Uso en la práctica



Tipo de activo	Base de reconocimiento
Bases de datos, títulos de plantas	Contractual
Procesos y fórmulas confidenciales	Contractual
Dibujos técnicos, manuales de procedimientos técnicos, planos	Derecho legal
Creación de procesos de manufactura, procedimientos, líneas de producción	Derecho legal

Estos activos intangibles son identificables y fácilmente separables. Las patentes y programas de cómputo son activos que generarán ingresos con base en los derechos legales o contractuales correspondientes. Igualmente, la tecnología no patentada los generará, aun cuando no esté patentada, como por ejemplo, la tecnología con la que se presta un servicio. Las bases de datos permiten llevar a cabo ciertos estudios para clientes, generando los ingresos correspondientes. Finalmente, los procesos y fórmulas confidenciales son la base de operación de ciertas entidades, sobre los cuales basan su generación de ingresos.

B22

### Definición de algunos activos intangibles

Los siguientes activos intangibles deben seguir los lineamientos descritos en los párrafos 21 al 71 de esta NIF, relativos a las normas de valuación y esta guía para la aplicación de la norma.

B23

#### Patentes

Una patente es un derecho otorgado por un gobierno para hacer uso exclusivo de un proceso de manufactura o para vender o explotar un invento. Existen dos clases principales de patentes: patente de procesos, la cual controla el proceso por el que los productos son hechos y patente de producto, que cubre los productos físicos actuales.

B24

#### Marcas registradas

Una marca o nombre registrado es una palabra, frase o símbolo que distingue o identifica a una entidad o producto en particular. Los industriales, comerciantes o prestadores de servicios pueden hacer uso de marcas en la industria, en el comercio o en los servicios que presten. Sin embargo, el derecho a su uso exclusivo se obtiene mediante su registro. Las marcas registradas son derechos que pueden adquirirse, venderse o arrendarse.

B25

#### Licencias y permisos

El titular de la patente o registro puede conceder, mediante convenio, licencia para su explotación. La licencia debe ser inscrita para que pueda producir derechos legales. Algunas entidades invierten sumas considerables de dinero para poder obtener licencias y permisos para operar en ciertos tipos de negocios. Ejemplos de estas entidades son las estaciones de transmisión de cable, radio, televisión y teledifusión. Los derechos de operación, obtenidos a través de acuerdos con agencias o unidades gubernamentales, son frecuentemente referidos como licencias derechos, concesiones o permisos.

B26

#### Franquicias

Una franquicia es el derecho o privilegio recibido por una entidad para efectuar en exclusiva negocios en un área geográfica determinada. Proviene de un arreglo contractual bajo el cual el franquiciador otorga al franquiciatario el derecho a vender ciertos productos o servicios, a usar ciertas marcas y nombres registrados, o a desarrollar algunas funciones.

B27

Existe una franquicia, cuando con la licencia de uso de una marca se transmitan también los conocimientos técnicos o se proporcione asistencia técnica para que la(s) persona(s) a quien(es) se le(s) concede pueda(n) producir o vender bienes o prestar servicios de manera uniforme y con los métodos operativos, comerciales y administrativos establecidos por el titular de la marca, tendientes a mantener la calidad, prestigio e imagen de los productos o servicios a los que ésta distingue.

### **Derechos de autor**

Los derechos de autor son los derechos registrados que tienen todos los autores y artistas sobre sus creaciones y expresiones. B28

### **Ejemplos de reconocimiento de algunos activos intangibles**

En seguida se incluyen algunos ejemplos de activos intangibles y cómo deben reconocerse de acuerdo con las disposiciones de esta NIF. En cada ejemplo, los factores económicos y competitivos que pueden limitar la vida útil a un periodo menor que su vida legal se consideraron para determinar el periodo estimado de flujos futuros de efectivo. B29

Descripción del activo intangible	Reconocimiento
El conocimiento técnico, tal como el de ingeniería de planta o investigación científica, cuyos valores razonables no son cuantificables en forma confiable en la adquisición de un negocio	Se reconoce y deteriora como parte del crédito mercantil
En la adquisición de un negocio, se incluye una lista de clientes de una entidad de mercadeo directo por correo, que se espera genere flujos futuros de efectivo por siete años. Dado que hay un mercado observable para esta lista, la entidad no tiene planes de vender el activo	Este activo se reconoce por separado y se amortiza en siete años de vida útil
Una patente expira en quince años y se espera que sea una fuente de flujos de efectivo por cuando menos esos años	Se reconoce por separado y se amortiza en quince años de vida útil
Una marca registrada adquirida en la adquisición de un negocio tiene una vida remanente de 12 años y es renovable por un lapso indefinido a un costo que se espera sea muy bajo. El nombre protege a una marca de producto, líder en consumo, que ha sido el líder en la participación del mercado por los últimos ocho años. Un análisis de estudios de los ciclos de vida del producto, mercado, competencia, tendencias ambientales y oportunidades de ampliación de la marca, indica que generará flujos de efectivo por treinta y cinco años más	Este activo se reconoce por separado y se amortiza sobre una vida útil de treinta y cinco años
Una exclusiva adquirida otorga derechos para generar fuerza hidroeléctrica por sesenta años. Los costos de generar fuerza hidroeléctricamente son mucho menores que los de obtenerla mediante fuentes alternas. Se espera que haya una demanda importante para fuerza eléctrica en el área geográfica que rodea la planta hidroeléctrica, por cuando menos sesenta años	Este activo se reconoce por separado y se amortiza en sesenta años de vida útil

Descripción del activo intangible	Reconocimiento
Una licencia de transmisión por radio, por la que se pagó una fuerte suma expira en cinco años, pero es renovable indefinidamente por poco costo. La adquirente intenta renovar la licencia en forma indefinida y hay evidencia que respalda su habilidad para hacerlo. Los flujos de efectivo relativos a esta licencia se espera que continúen indefinidamente	Se reconoce por separado y no se amortiza el activo intangible hasta que se conozca su vida útil definida. Anualmente, se harán pruebas sobre la existencia de indicios de deterioro al valor del intangible

### Reconocimiento de software desarrollado o adquirido para uso interno

A continuación se presentan algunos ejemplos sobre la contabilización de software desarrollado o adquirido para uso interno, de acuerdo con disposiciones de esta NIF.

B30

Situaciones que pueden originar posibles activos intangibles	Reconocimiento
Una entidad va a desarrollar software para uso interno e incurre en desembolsos en la fase preliminar del proyecto donde formula conceptualmente las alternativas, las evalúa, determina la existencia de tecnología necesaria y hace una selección final de dicha tecnología	Las cantidades incurridas en esta fase se reconocen en los gastos del periodo, pues son relacionadas con una etapa preliminar al desarrollo de un proyecto (fase de investigación)
Conversión o adaptación de la información anterior para poder ser utilizada en un nuevo sistema	Las cantidades incurridas en este proceso se reconocen en los gastos del periodo
Después de completar la fase preliminar mencionada en el ejemplo anterior y para el proyecto de desarrollar un software para uso administrativo interno, la administración autoriza que se pase a la etapa de desarrollo, en la que la entidad incurre en desembolsos por el diseño, además de la configuración e interfaces de software, codificación de la instalación en su hardware, realización de pruebas, que incluye una etapa paralela de procesamiento de la información. Se espera que esta tecnología genere beneficios en los próximos cuatro años, dada la historia de rápidos cambios en la tecnología	Estos montos se capitalizan como costos de desarrollo y se amortizan en un periodo de cuatro años
La entidad tiene ya implementado el software desarrollado internamente o adquirido, e incurre en desembolsos para entrenar al personal que lo pueda operar	Estos montos se reconocen en los resultados del periodo en que se devengan, dado que representan gastos de capacitación que deben formar parte de la operación del negocio
La entidad paga por el mantenimiento de software	Estos montos se reconocen en los resultados del periodo en que se incurren, dado que se consideran parte de la operación del negocio

**Reconocimiento de costos de sitio Web**

El sitio Web propio de una entidad que proviene de una fase de desarrollo y es para el acceso interno o externo es un activo intangible generado internamente que está sujeto a los requisitos de la NIF C-8. B31

Las etapas del desarrollo de un sitio Web pueden ser descritas como sigue: B32

- a) Planeación – incluye estudios de viabilidad de la empresa, definición de objetivos y datos específicos, evaluación de alternativas y selección de preferencias.
- b) Aplicación y desarrollo de la infraestructura – incluyen la obtención de un nombre de dominio, la compra y desarrollo de hardware y software de las operaciones, la instalación de aplicaciones desarrolladas y pruebas de tensión.
- c) Desarrollo de diseño gráfico – incluye el diseño del aspecto de las páginas Web.
- d) Desarrollo de contenido – incluye la creación, la compra, la preparación y carga de información, ya sea textual o gráfica, sobre el sitio Web antes de la terminación del desarrollo del sitio Web. Esta información puede ser almacenada en las bases de datos independientes que se integran en (o tienen acceso de) el sitio Web o está directamente cifrada en códigos dentro de las páginas Web.

Un sitio Web que proviene de la fase de desarrollo debe ser reconocido como un activo intangible sí, y sólo sí, además de cumplir con los requisitos generales para el reconocimiento inicial descritos en el párrafo 21 de la NIF C-8, una entidad puede satisfacer los requisitos del párrafo 57 de la NIF C-8. En particular, una entidad puede ser capaz de satisfacer el requisito de demostrar la manera en que su sitio Web generará probables beneficios económicos futuros, de conformidad con el párrafo 57 de la NIF C-8, inciso c), cuando por ejemplo, el sitio Web es capaz de generar ingresos, incluyendo ingresos directos por órdenes de venta que puedan ser colocadas. Una entidad incapaz de demostrar cómo un sitio Web desarrollado, exclusivamente o principalmente para la promoción y la publicidad de sus propios productos y servicios, generará probables beneficios económicos futuros, reconocerá, consecuentemente, todos los gastos en el desarrollo de este sitio Web como un gasto cuando se incurran. B33

Cualquier gasto interno sobre el desarrollo y la operación del propio sitio Web de una entidad debe reconocerse de acuerdo con la NIF C-8. La naturaleza de cada actividad para la cual el gasto es incurrido (por ejemplo, formación de los empleados y el mantenimiento del sitio Web) y la etapa de desarrollo o posdesarrollo del sitio Web será evaluada para determinar el tratamiento contable adecuado. Por ejemplo: B34

- a) la etapa de planeación es de naturaleza similar a la fase de investigación establecida en la NIF C-8, párrafos 53 a 56. Los gastos efectuados en esta fase deben ser reconocidos como un gasto cuando se incurran;
- b) las etapas de aplicación y desarrollo de la infraestructura, de diseño gráfico y del contenido de desarrollo, al grado en que se desarrolla el contenido para fines distintos de publicidad y promoción en una entidad de sus propios productos y servicios, son de naturaleza similar a la fase de desarrollo establecida en NIF C-8, párrafos 57 a 65. Los gastos incurridos en estas fases se incluirán en el costo de un sitio Web reconocido como un activo intangible, de conformidad con el párrafo anterior, cuando los gastos se pueden atribuir directamente y son necesarios para la creación, producción o elaboración de la página Web, para que ésta sea capaz de funcionar en la forma prevista por la administración. Por

ejemplo, los gastos efectuados en la compra o en la creación del contenido específicamente para un sitio Web (excepto el contenido que anuncia y promueve los propios productos y servicios de una entidad), o los gastos para permitir el empleo del contenido sobre el sitio Web (por ejemplo, los honorarios para la adquisición de una licencia para reproducir), deben ser incluidos en el costo de desarrollo cuando se cumple con esta condición. Sin embargo, de acuerdo con la NIF C-8, párrafo 73, los gastos en un elemento intangible que fue inicialmente reconocido como un gasto en los estados financieros en periodos anteriores no deben reconocerse como parte del costo de un activo intangible en una fecha posterior (por ejemplo, si los costos de un derecho de autor han sido totalmente amortizados y el contenido se presentó posteriormente en un sitio Web);

- c) los gastos efectuados en la etapa de desarrollo de contenido, al grado en que se desarrolla el contenido de publicidad y promoción en una entidad de sus propios productos y servicios (por ejemplo, fotografías digitales de productos), deben ser reconocidos como un gasto cuando se incurran. Por ejemplo, cuando se reconozcan los gastos sobre servicios profesionales para tomar las fotografías digitales de los propios productos de una entidad y para mejorar su visualización, éstos deben reconocerse como un gasto conforme los servicios profesionales se reciban durante el proceso y no cuando las fotografías digitales sean mostradas en el sitio Web; y/o
- d) la etapa de operación comienza una vez que el desarrollo de un sitio Web sea completado. Los gastos efectuados en esta fase deben ser reconocidos como un gasto cuando se incurran, a menos que se ajusten a los criterios de reconocimiento en el párrafo 21 de la NIF C-8.

Un sitio Web que es reconocido como un activo intangible conforme al párrafo B33 debe valorarse después del reconocimiento inicial mediante la aplicación de los párrafos 74 a 78 de la NIF C-8. La mejor estimación de la vida útil de un sitio Web debe ser corta.

B35

## APÉNDICE C – Ejemplos ilustrativos

Los siguientes ejemplos muestran la aplicación de la normatividad de esta NIF a ciertas valuaciones. No se pretende ilustrar todas las posibles situaciones que pueden presentarse en una valuación de activos intangibles; sin embargo, se presentan algunas que se consideran relevantes.

### Caso 1 – Valuación del software adquirido

Una entidad adquiere un negocio el 31 de diciembre de 20X8; derivado de la adquisición deben determinarse los valores de los activos identificables en términos de la NIF B-7, *Adquisiciones de negocios*, particularmente de los activos intangibles separables en términos de esta NIF, destacando el software adquirido. El valor de la contraprestación pagada, el cual asciende a \$146 millones, se determinó en función del valor de la entidad utilizando métodos reconocidos en el mercado. C1

El software es un activo intangible con una vida útil estimada de 4 años que se espera generará ingresos con base en los derechos legales o contractuales correspondientes. La metodología utilizada está fundamentada en el enfoque basado en el costo. C2

Todo el software fue desarrollado internamente por la entidad para su propio uso. Los derechos sobre el software fueron transferidos en la adquisición. El software está escrito en lenguaje de programación C++. La valuación se basa sobre costos de reemplazo menos obsolescencia. Los costos están basados sobre desarrollos métricos internos de la entidad para software desarrollado para la productividad. La fuente está a cargo de: Leonardo Reyes, Director de desarrollo de productos. C3

COMPAÑÍA ADQUIRIDA, S. A.  
Valuación del software adquirido  
Al 31 de diciembre de 20X8  
(Pesos)

En sitio	Líneas de codificación	Productividad por hora		
		Promedio <sup>(1)</sup>	Cuota <sup>(1)</sup>	Horas de desarrollo
Módulo 1	26,400	2	3.0	8,800
Módulo 2	32,600	3	2.0	16,300
Módulo 3	46,000	1	4.0	11,500
Módulo 4	8,480	2	2.0	4,240
Módulo 5	12,000	2	2.0	6,000
Módulo 6	12,500	2	3.0	4,167
Módulo 7	2,000	2	3.0	667
Módulo 8	32,000	2	3.0	10,667
Módulo 9	3,000	2	3.0	1,000
Módulo 10	3,000	2	3.0	1,000
Módulo 11	3,000	2	3.0	1,000
Módulo 12	13,000	2	3.0	4,333
Módulo 13	6,000	2	3.0	2,000

**Continuación...**

Productividad por hora

<u>En sitio</u>	<u>Líneas de codificación</u>	<u>Promedio<sup>(1)</sup></u>	<u>Cuota<sup>(1)</sup></u>	<u>Horas de desarrollo</u>
Módulo 14	10,000	2	3.0	3,333
Módulo 15	5,000	2	3.0	1,667
Módulo 16	6,000	2	3.0	2,000
Módulo 17	5,000	3	2.0	2,500
Módulo 18	8,000	1	4.0	2,000
Módulo 19	7,000	2	3.0	2,333
Módulo 20	54,000	3	2.0	27,000
Total de número de líneas	<u>294,980</u>			
Total de número de horas para desarrollar				112,507
Cuota por hora promedio (ver al calce)				\$ 119
Costo de reposición				13,388,333
Menos: Obsolescencia <sup>(2)</sup>		25.0%	(	3,347,083)
Costo de reemplazo				10,041,250
Menos: Impuesto		28.0%	(	2,811,550)
<b>Valor razonable del software, redondeado a miles</b>				<u>\$ 7,230,000</u>

(1) Líneas de codificación por hora, basadas sobre evaluación de productividad por módulo de programación promedio.

(2) Estimación basada sobre líneas de codificación internas/externas, edad efectiva y vida útil remanente del sistema.

**Costos de desarrollo del Software:  
Estimado del equipo del proyecto**

<u>Función</u>	<u>Número</u>	<u>Cuota por hora</u>
Gerente de proyecto	1	200
Analista de sistemas	2	150
Escritor técnico	1	125
Programador	4	115
Soporte	2	50
Cuota por hora promedio, redondeada		<u>119</u>

## Caso 2 – Valuación de la base de clientes

Derivado de la misma adquisición del negocio al 31 de diciembre de 20X8, debe determinarse el valor de otro activo intangible identificable; en esta ocasión, la base de clientes. El valor de la contraprestación pagada es el mismo del Caso 1. La base de clientes es un activo intangible con una vida útil estimada de 5 años. La metodología utilizada está fundamentada en el enfoque basado en el costo.

C4

El negocio adquirido vende virtualmente todos sus productos a través de una red de distribuidores representados por tiendas grandes y medianas de menudeo. Muchos de estos clientes han tenido operaciones con el negocio adquirido por un número ininterrumpido de años de servicio. Como parte de la adquisición, la adquirente compra su base de clientes y con esto evita el costo de formar de nuevo la cartera a través de gastos de mercadeo a efectuar en

C5

varios años. Una forma de valuar esta base, por ende, está representada por las ventas y el costo de mercadeo evitado.

**COMPañÍA ADQUIRIDA, S. A.**  
**Valuación de la base de clientes**  
**Al 31 de diciembre de 20X8**  
**(Pesos)**

**Datos históricos de la cartera**

<u>Año</u>	<u>Total gastos de distribución y venta</u>	<u>Número de nuevos clientes</u>	<u>Porcentaje de ingresos por nuevos clientes</u>	<u>Gastos de distribución y venta asociados a nuevos clientes</u>
20X8	5'010,000	4	2.46%	\$ 123,246
20X7	5'307,000	5	2.26%	119,938
20X6	4'848,000	4	4.46%	216,221
	<u>15'165,000</u>	<u>13</u>		
Total de gastos de distribución y venta asociados a nuevos clientes antes de impuesto				459,405
Menos: Impuesto			28%	( 128,633)
Gastos de distribución y venta asociados a nuevos clientes después de impuesto				330,772
Dividido entre el número de nuevos clientes (20X6-20X8)				13
Costo de reemplazo por cliente nuevo				25,444
Multiplicado por: número de clientes adquiridos				261
<b>Costo de reemplazo y valor razonable de la base de clientes, redondeado a miles</b>				<b>\$ 6'641,000</b>

**Caso 3 – Valuación de la marca**

Otro activo intangible identificable surgido de la adquisición del negocio al 31 de diciembre de 20X8, es la marca. El valor de la contraprestación pagada es el mismo del Caso 1. La marca en este caso es un activo intangible con una vida útil indefinida. La metodología utilizada está fundamentada en el enfoque basado en el ingreso, conocida como método de cuantificación con base en regalías. Este método equivale a valuar la marca por la porción de utilidades que representarían regalías antes de impuestos que pudieron haber sido pagadas por el uso de la marca. Especialistas en valuación basados en bases de datos documentadas consideran que el rango de porcentos de regalías en relación con las ventas está entre 1 y 10%, en nuestro caso se consideró un promedio de 4%.

C6

La marca siendo un activo intangible relacionado a las actividades de mercadeo del negocio adquirido y al posicionamiento en el mercado de sus productos o servicios se encuentra registrada para proteger su uso. Al existir un derecho legal o contractual, puede ser valuada y reconocida por separado y no formar parte del crédito mercantil. En este caso, el adquirido tiene sólo una marca registrada y, por consiguiente, todos sus productos y servicios son vendidos bajo esta marca. La adquirente paga por los derechos de uso de esta marca, la cual goza de un gran reconocimiento y prestigio en el mercado, lo cual representa para el negocio adquirido que éste sea identificado como uno de los más destacados en su sector. El uso de esta marca se considera crítico para continuar con el

C7



éxito del negocio adquirido y facilitará un cambio de propiedad, casi imperceptible, en las mentes de los clientes.

La fórmula utilizada considera el convencionalismo del “descuento de medio año”. Por consiguiente, las fórmulas para calcular el valor presente ‘VP’ con vencimiento en ‘n’ periodos en el futuro, descontados a diferentes tasas de descuento ‘i’ para cada uno de los periodos, con un horizonte en las proyecciones de ‘T’, son como sigue: C8

$$VP_0 = \sum_{n=1}^T \frac{VF_n}{(1+i)^{n-0.5}}$$

o, expresada de otra forma,

$$VP_0 = \sum_{n=1}^T VF_n * (1+i)^{-(n-0.5)}$$

En este ejemplo, la entidad procedería con base en la fórmula anteriormente descrita, para determinar el valor presente en el primer año sobre el valor futuro de las regalías después de impuestos por 1,987, mostrada en el cuadro subsiguiente de valuación de la marca, como sigue: C9

$$VP = \frac{1,987}{(1+16\%)^{1-0.5}},$$

despejando obtendríamos:

$$VP = 1,845$$

Y para determinar el valor a perpetuidad, considerando que los flujos de efectivo fueran una constante ‘C<sub>fe</sub>’, se genera el valor de capitalización residual (flujos infinitos iguales, descontados a una tasa ‘i’), la fórmula es la siguiente: C10

$$VP = \frac{C_{fe}}{i}$$

<b>COMPAÑÍA ADQUIRIDA, S. A.</b> <b>Valuación de la marca</b> <b>Al 31 de diciembre de 20X8</b> <b>(Miles de pesos)</b>						
<b>Año</b>		<b>20X9</b>	<b>20Y0</b>	<b>20Y1</b>	<b>20Y2</b>	<b>20Y3</b>
Ventas netas utilizadas en la valuación del negocio		69,000	78,660	88,886	99,552	110,502
Regalías antes de impuestos	4.0%	2,760	3,146	3,555	3,982	4,420
Impuesto del pasivo	28.0%	773	881	996	1,115	1,238
Regalías después de impuestos		1,987	2,265	2,560	2,867	3,182
Tasa y factor de descuento	16.0%	0.928500	0.800400	0.690000	0.594800	0.512800
		1,845	1,813	1,766	1,705	1,632
Suma del valor presente de las regalías (20X9-20Y3)						8,762
Cálculo residual:						
Regalía después de impuesto de 20Y3					3,182	
Regalía después de impuesto del año 20Y4						
asumiendo una tasa de crecimiento de:				5.0%	3,342	
Tasa de capitalización residual					11.0%	
Valor residual (valor a perpetuidad)					30,375	
Factor de valor presente					0.512800	15,576
<b>Valor presente de los flujos de efectivo de las regalías y valor razonable de la marca, redondeado a miles</b>						<b>24,338</b>

**Estas Bases para conclusiones acompañan, pero no forman parte de la NIF C-8. Resumen consideraciones que los miembros del Consejo Emisor del CINIF juzgaron significativas para alcanzar las conclusiones establecidas en la NIF C-8. Incluyen las razones para aceptar ciertos puntos de vista y otras reflexiones.**

## **APÉNDICE D – Bases para conclusiones**

---

### **Relación con clientes**

Comentarios recibidos durante la auscultación mencionan que a pesar de lo que indica la Introducción de la NIF C-8, la definición de activo intangible que se presenta en esta nueva NIF no contiene cambios sustanciales en relación con el anterior Boletín C-8. Comentan que la NIF C-8 y el Boletín C-8 señalan que las relaciones con clientes no cumplen con la definición de activo intangible. Bajo las NIIF y los US GAAP es práctica obligatoria reconocer activos intangibles en una adquisición de negocios por relaciones con clientes, aun cuando se acepta que no cumplan en 100% con la definición de un activo intangible. BC1

Las respuestas recibidas sostienen que tanto la definición actual como lo contenido en la nueva NIF C-8, en relación con la adquisición de activos intangibles a través de adquisiciones de negocios, impediría reconocer este tipo de intangibles, con lo cual, se tendrían diferencias contra las NIIF y los US GAAP. En adición, la NIF C-8 señala que para reconocer la relación con clientes como un activo intangible debe demostrarse de alguna manera el control para que sea calificada como tal. BC2

Asimismo, aluden que en la condición de separabilidad descrita en la NIF C-8, se indica que una lista de clientes puede ser separable si puede ser rentada a un tercero para que envíe publicidad, por lo que en este caso sí se considera un activo intangible; sin embargo, cuando se señala que es necesario evaluar y demostrar alguna forma de control en la NIF C-8, se indica que la cartera de clientes al no tener derechos legales sobre ella y, a su vez, tener un control insuficiente sobre beneficios económicos futuros derivados de la misma, no cumple con los requisitos de la definición de un activo intangible, lo cual parece contradictorio. BC3

El CINIF, tomando en cuenta los comentarios recibidos, modificó la norma para señalar que en una relación con clientes (lealtad de clientes, entre otras actividades) la entidad puede tener o no control sobre los beneficios económicos futuros. Por lo tanto, es necesario que la entidad evalúe y demuestre mediante alguna otra forma de control que cumple con este elemento de la definición de activo intangible, tomando en cuenta que el costo para su desarrollo actual puede ser estimado confiablemente. Por ejemplo, relaciones con clientes que han tenido operaciones con el negocio adquirido por un número ininterrumpido de años de servicio y sobre los cuales se estima continuarán teniendo operaciones en el futuro previsible que contribuirán en la generación de ingresos futuros y ésta puede BC4

ser estimada, pueden reconocerse por separado; por ende, si estas condiciones no se presentan no pueden considerarse como un activo intangible a reconocer por separado. Lo anterior está en plena concordancia con lo señalado por los párrafos 21 y 22 de la NIC 38 y, por lo tanto, no existe diferencia con lo señalado por las NIIF.

### **Patrón de amortización creciente**

Comentarios recibidos cuestionan el criterio, planteado por la NIF C-8, el cual obliga a la entidad a estimar pérdidas por deterioro cuando exista un patrón de amortización creciente. Consideran que es necesario aclarar esta situación o al menos ejemplificar. BC5

El CINIF, considerando los comentarios recibidos adecuó la norma para indicar que “además, por lo menos una vez al año, o antes de presentarse indicios de deterioro en términos de la norma respectiva, una entidad debe estimar la existencia de pérdidas por deterioro de los activos intangibles que, entre otras cosas, tengan un patrón de amortización creciente”. Lo anterior, tomando en cuenta, que dicho patrón de amortización puede derivar en una insuficiencia en la amortización enviada a resultados en los primeros años. Activos intangibles otorgados por el gobierno BC6

Durante el proceso de auscultación se indicó al CINIF que las concesiones gratuitas no sólo deben revelarse, sino también reconocerse, ya que finalmente son un derecho obtenido por la entidad económica derivado de sus esfuerzos, prestigio y presencia en el mercado, con cierto reconocimiento del otorgante en la capacidad del buen uso de esa concesión, licencia o permiso. BC7

En adición, mencionan que la argumentación de no reconocimiento de estas concesiones por no cumplir con el “elemento crucial pasado que es el pago efectuado para su adquisición”, parece insuficiente ya que, por otra parte, en la NIF A-5 se menciona como elemento fundamental para considerar un activo, la capacidad de generar beneficios futuros, independientemente de que la característica de una operación ocurrida en el pasado podría estar soportada por el contrato de concesión respectivo. Por otra parte, el argumento para su no reconocimiento por no cumplir con la NIF A-4 en cuanto a característica de veracidad, lo consideran inexacto ya que, a su juicio, la concesión sí genera transformaciones internas y obedece a un evento realmente sucedido. BC8

Asimismo, señalan que en relación con los intangibles recibidos sin costo de parte de un gobierno, esta NIF C-8 impide reconocerlos a su valor razonable. Si bien es cierto que US GAAP contempla esta misma idea, señalan que deja fuera cualquier posibilidad en un futuro de reconocer este tipo de activos a su valor razonable. Actualmente, bajo las NIIF en las NIC 20 y 38, se pueden reconocer a valor razonable sin ninguna restricción. Esto, consideran, es una diferencia en principios, por lo cual la convergencia a las NIIF no se lograría en este punto. La sugerencia es homologar la opción de reconocer activos intangibles otorgados por el gobierno a valor razonable. BC9

Después de analizar los comentarios recibidos, el CINIF acordó que al permitir la NIF C-8, el reconocimiento de los activos intangibles al valor nominal del costo de adquisición efectivamente erogado, está seleccionando una de las opciones señaladas en la NIC 20; lo cual, independientemente de evitar una diferencia con las NIIF, mantiene conservadoramente la posición de que el valor razonable de la contraprestación pagada es lo que debe utilizarse como base para el reconocimiento de cualquier adquisición de un activo, en lugar de dar preeminencia al valor razonable del activo recibido. Además, este tipo de activos intangibles no tienen sustancia física que permita identificar algún beneficio económico generado por sí mismo, dado que deben ser utilizados junto con otros activos tangibles para poder obtener dicho beneficio económico, al operar los derechos de la concesión. BC10

## IFRIC 12, Acuerdos de concesión de servicios

Participantes en el proceso de auscultación sugieren que en el actual proyecto en auscultación se incluya el tratamiento contable que establece la IFRIC 12, *Acuerdos de concesión de servicios*, y así evitar una diferencia con las NIIF. La IFRIC 12 está vigente para aquellos periodos anuales que inicien el o después del 1 de enero de 2008 y su aplicación anticipada fue permitida. En caso de que el CINIF decidiera mantener la diferencia existente entre las NIIF y las NIF mexicanas, sugieren que se incorpore como un párrafo introductorio a la NIF C-8, lo relativo a IFRIC 12. BC11

El CINIF, después de analizar la IFRIC 12, observó que ésta no es aplicable para la NIF C-8, puesto que trata el no reconocimiento de un activo tangible, quedando, por consiguiente, fuera del alcance de esta NIF. BC12

## SIC 32, Costos de sitios Web

Otros comentarios recibidos mencionan que se considere la incorporación de lo establecido en la SIC 32, *Costos de sitios Web*, ya que no encuentran referencia alguna en la NIF C-8 en auscultación a este tipo de costos para el desarrollo de sitios Web. BC13

El CINIF decidió incorporar los párrafos 7 a 9 de la SIC 32 como guías en los Apéndices a la NIF C-8, en los párrafos B31 a B35. BC14

## Licencias y derechos de extracción de reservas minerales

Ciertos comentarios indican que no es claro si la exclusión del alcance señalada en el párrafo 3b) incluye las licencias de extracción o sólo los derechos de exploración. Además, señalan que la NIF C-8 no indica si los activos de exploración (derechos) y evaluación al ser excluidos se considerarán como un activo intangible o como parte del activo tangible que representa el fondo minero ya desarrollado. Señalan que es importante aclarar esta duda, pues el plazo y patrón de amortización debería ser igual al del fondo minero y no debe considerarse uno independiente para el activo intangible. BC15

El CINIF considera que la exclusión del alcance de estos activos se debe no a que no sean un activo intangible, sino a que éstos tienen un reconocimiento muy especializado, que está normado en la NIIF 6, *Exploración y evaluación de recursos minerales* (IFRS 6), la cual es supletoria en los términos de la NIF A-8, *Supletoriedad*. En cuanto a la exclusión del alcance que se señalaba en el párrafo 3c) del documento auscultado, referente a erogaciones para el desarrollo y extracción de minerales, se decidió eliminarla, pues la fase de desarrollo es similar a la tratada en la NIF C-8 y la de extracción es parte de las operaciones de explotación del activo posteriores a la fase de desarrollo, siendo confusa la razón de la exclusión. BC16

En cuanto al periodo de amortización, el CINIF consideró que, si bien está normalmente ligado al periodo de explotación del fondo minero subyacente, cada entidad debe evaluar el periodo de amortización a establecer que mejor refleje la naturaleza de la operación y el más adecuado enfrentamiento costos y gastos contra ingresos. BC17

## Definición del término “mercado activo”

Respuestas recibidas indican que el proyecto de auscultación de la NIF C-8 omite la definición del término “mercado activo”, contenido en el párrafo 8 de la NIC 38, mismo que se utiliza para determinar el valor razonable de los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios (ver párrafos 39 y 40 de la NIC 38) y es una condición para determinar el valor residual de un activo intangible cuando éste es distinto a cero (ver pá- BC18

rrafo del valor residual en la NIF C-8). Por lo cual, sugieren que se incorpore la definición de mercado activo en la NIF C-8.

El CINIF, considerando los comentarios recibidos, decidió incorporar la definición de mercado activo dentro de la sección de definición de términos de la NIF C-8. BC19

### **Revisión de las definiciones**

Otros comentarios recibidos durante el proceso de auscultación proponen que se comparen y revisen todas las definiciones incorporadas en esta Norma de Información Financiera (NIF) con las descritas en otras normas, para asegurar su consistencia y adecuada interpretación. Un ejemplo de los aspectos que sugieren revisar son los términos de activos identificables, activos netos adquiridos, negocio adquirido, adquirente, contra-prestación, crédito mercantil, fecha de adquisición y valor razonable, cuyas definiciones contenidas en la NIF C-8 son diferentes a las contenidas en otras NIF emitidas o en proceso de auscultación. BC20

El CINIF, tomando en cuenta los comentarios recibidos, realizó una revisión de las definiciones para hacerlas concordantes. BC21

### **Conceptos que no se incluyen en el costo de adquisición**

Participantes en el proceso de auscultación mencionaron que en el párrafo relativo a las exclusiones del costo de adquisición de un activo intangible en forma individual, se establece que “no forman parte del costo de adquisición, los costos de administración y otros costos de supervisión generales”; sin embargo, en el párrafo que señala cuál es el desembolso atribuible a incluir en la adquisición de un activo intangible en forma individual, se establece que “el costo de beneficios a empleados sí forma parte de los costos atribuibles al costo de adquisición de un activo intangible”. Estos participantes consideran conveniente precisar que “no forman parte del costo de adquisición, los costos de administración y otros costos de supervisión generales, excepto los mencionados en inciso a) del párrafo referente al desembolso atribuible a incluir en la adquisición”. BC22

El CINIF, con base en los comentarios recibidos durante el proceso de auscultación, modificó el párrafo 25c) para realizar las precisiones respectivas. BC23

### **Costo del activo adquirido a cambio de instrumentos de capital**

Comentarios recibidos indican que la NIF C-8 en auscultación establece que, “*si un activo intangible se adquiere a cambio de instrumentos de capital emitidos por la entidad que compra, el costo del activo debe equivaler al valor razonable de los instrumentos de capital, siempre y cuando, el valor emitido de éstos no exceda al valor razonable del activo intangible al momento de la transacción; en caso de que lo exceda, debe reconocerse el valor razonable del activo intangible y cualquier excedente debe disminuirse del capital emitido.*” A juicio de los participantes, este párrafo difiere de lo establecido en la NIIF 2, que hasta el momento es aplicable de manera supletoria en México, ya que no se ha emitido la NIF D-8. La NIIF 2 establece que el activo intangible adquirido a cambio de instrumentos de capital debe reconocerse al valor razonable del activo que está siendo adquirido y, en los casos en los que no se pueda determinar su valor razonable, éste debe determinarse con base en el valor razonable de los instrumentos de capital emitidos por la adquirente. BC24

El CINIF, basándose en el punto propuesto, modificó la norma para adicionar que en los casos en los que no se puede determinar confiablemente el valor razonable, el costo del activo adquirido a cambio de instrumentos de capital debe determinarse con base en el valor razonable de los instrumentos de capital emitidos por la adquirente. BC25

## Intercambio de activos

Participantes en el proceso de auscultación indicaron que el párrafo sobre adquisición por intercambio de activos de la NIF C-8 establece como primer procedimiento para determinar el costo de adquisición de un activo intangible por intercambio de activos que sea "... a) el valor razonable del activo entregado es la base para determinar el costo de adquisición del activo recibido, como si el activo entregado hubiera sido previamente realizado en efectivo..." mientras que en la NIC 38, el párrafo 45 establece que primeramente el costo de adquisición (de un activo intangible por intercambio de activos) sea el valor razonable a menos que (a) la transacción de intercambio carezca de sustancia comercial o (b) no pueda determinarse con confiabilidad el valor razonable del activo recibido ni el del activo entregado. Además, señalan que si al activo adquirido no puede determinársele su valor razonable, entonces la NIC 38 requiere que su costo se determine por el importe en libros del activo entregado. Por lo cual, sugieren que se realice la adecuación correspondiente a este párrafo para que no exista diferencia entre la NIF C-8 y la NIC 38. BC26

El CINIF, después de analizar los párrafos de la NIF C-8 y la NIC 38 relacionados con el intercambio de activos, observó que lo mencionando en la NIC 38 es confuso, puesto que no indica cuál es el valor razonable que debe utilizarse, el cual puede ser el del activo entregado o el correspondiente al recibido; por lo que, se acordó mantener la posición reflejada en la norma auscultada, lo cual es congruente con lo establecido por el boletín C-15 y la NIF C-6. Además, la NIF C-8 también establece como última opción que el valor neto en libros del activo entregado debe ser la base para el reconocimiento del activo recibido, por lo cual no se considera que exista una diferencia con las NIIF. BC27

## Criterio de cuantificación de costos evitados

Otros comentarios recibidos durante el proceso de auscultación mencionan que la alternativa de valuar los activos adquiridos a través de adquisiciones de negocios utilizando el criterio de cuantificación de costos evitados señalado en la NIF C-8, es un criterio no incluido en párrafo 41 de la NIC 38. Por lo cual, sugieren evaluar esta situación. BC28

El CINIF, si bien observó que esta técnica de valuación no está explícitamente señalada en la NIC 38, la práctica contable internacional, tanto en las NIIF como en los US GAAP lo establecen como parte de los tres enfoques a utilizar en la determinación del valor razonable, por lo que se decidió conservar este criterio en la NIF. BC29

## Investigación, desarrollo e implementación de software

Respuestas recogidas durante la auscultación señalan que en relación con la generación interna de intangibles, tanto esta nueva NIF C-8 como el Boletín C-8, los costos de la fase de desarrollo de software son capitalizables habiendo cumplido previamente con las definiciones expuestas en la norma. Indican que esto es igual en las NIIF y en los US GAAP, pero en US GAAP, se delimitan 3 fases (investigación, desarrollo e implementación) para el software y en la NIF C-8 no queda suficientemente claro hasta donde se puede capitalizar. Esto pudiera generar una diferencia de aplicación entre las diferentes entidades que presentan información bajo NIF. BC30

El CINIF decidió establecer guías sobre investigación, desarrollo e implementación, aplicables a la contabilización de software desarrollado o adquirido para uso interno, como parte de los Apéndices a la norma, particularmente en el caso de esta NIF, al final del Apéndice B – Guías para la aplicación de la norma. BC31

## **Planta piloto en una escala económicamente factible**

Durante el proceso de auscultación, participantes indicaron que dentro de los ejemplos de actividades típicamente incluidas en la fase de desarrollo se menciona el caso de una planta piloto a una escala económicamente factible para la producción comercial; a su juicio esto puede considerarse ya como un activo tangible y no como parte de la fase de desarrollo, por lo que sugieren cambiar la redacción del párrafo como sigue: “el diseño, construcción y operación de una planta piloto que no sea de una escala económicamente factible para la producción comercial”. BC32

El CINIF, tomando en cuenta las observaciones recibidas, modificó en estos términos la norma agregando un pie de página que indica: “una planta piloto a una escala económicamente factible ya es un activo tangible y no forma parte de la fase de desarrollo”. BC33

## **Costos preoperativos**

Otros comentarios recibidos durante el proceso de auscultación sugieren que el título de “costos preoperativos” se modifique por “erogaciones en etapas preoperativas”, ya que de acuerdo con lo señalado por la NIF C-8, algunos costos de esta etapa pueden ser reconocidos como costos de investigación y otros como erogaciones de la fase de desarrollo. En esta sección se establece el tratamiento contable para los costos preoperativos que pueden reconocerse como activos intangibles. Al respecto, el párrafo 69 de la NIC 38 requiere que los costos preoperativos se reconozcan en los resultados del periodo en que se incurren. Con la modificación propuesta, consideran que se eliminaría la diferencia que se generaría de permanecer la redacción actual de esta norma en auscultación. BC34

En adición a esta modificación propuesta, también sugieren que se incluya un párrafo transitorio para que esta modificación se aplique retrospectivamente, de conformidad con la NIF B-1, *Cambios contables y correcciones en errores*; en caso de que el CINIF decidiera continuar con el tratamiento contable de los costos preoperativos (es decir, que permita el reconocimiento de un activo intangible), debiera incorporarse en la sección de “convergencia con las NIIF”, que el tratamiento de los costos preoperativos representa una diferencia con NIIF. BC35

El CINIF, basándose en los comentarios recibidos, modificó el término utilizado como erogaciones en etapas preoperativas y, por ende, lo menciona como parte de los cambios realizados en relación con la norma anterior en los párrafos de introducción. BC36

## **Activo intangible destinado para su venta**

Comentarios recibidos sugieren incorporar en la sección de los párrafos sobre el método de amortización, el siguiente párrafo: “El activo debe empezar a amortizarse cuando esté disponible para ser utilizado de la forma planeada por la administración y debe dejar de amortizarse cuando se clasifique como activo destinado a la venta en los términos del Boletín C-15, *Deterioro en el valor de activos de larga duración y su disposición*, o se retire o dé de baja”. Con esta aclaración, señalan, se lograría precisar qué pasaría si el activo intangible es destinado para su venta. BC37

El CINIF acordó incorporar a la norma el párrafo propuesto. BC38

## **Método de línea recta**

Durante el proceso de auscultación, participantes indicaron que acorde con esta NIF C-8, entienden que la amortización de activos intangibles bajo el método de línea recta debe usarse por excepción y que, además, en caso de utilizarse, tiene que aclararse que no fue posible determinar confiablemente el patrón esperado de generación de los flujos de BC39



efectivo. Sin embargo, bajo las NIIF y los US GAAP esto es completamente diferente. La línea recta debe usarse en la mayor parte de los casos y cualquier otro método utilizado debe justificarse plenamente. Su sugerencia es homologar la NIF C-8 con las NIIF y los US GAAP permitiendo la línea recta sin restricción alguna.

El CINIF consideró que la redacción del párrafo 82 de la NIF C-8 está en plena convergencia con lo señalado en el párrafo 97 de la NIC 38, por lo que acordó mantener la redacción actual del párrafo de la norma auscultada. BC40

### Vida útil

Otras observaciones recibidas durante el proceso de auscultación mencionan que en la NIF C-8 se establece que "... un valor residual distinto a cero implica que una entidad espera disponer de la totalidad del activo intangible al término de su vida útil económica", al respecto sugieren eliminar la palabra "útil", ya que la vida útil, desde el punto de vista de la NIC-38, es diferente a la vida económica, ya que esta última representa para la NIC el periodo de tiempo en el cual el activo puede generar ingresos, independientemente de las cuestiones legales asociadas con el producto (por ejemplo, el periodo de tiempo vigente para explotar los derechos de una patente). BC41

Aun cuando los conceptos que usualmente se manejan en la práctica son vida útil económica y vida útil física para describir la vida financiera y vida física del activo, respectivamente, el CINIF decidió apropiado eliminar la palabra económica y sólo referirse al término vida útil para describir la vida financiera que la entidad tiene para el activo intangible. BC42

### Reconocimiento retrospectivo

Participes en sus cartas enviadas comentan que los cambios contables producidos por la aplicación inicial de esta norma, si existiesen, deberían reconocerse de forma prospectiva, tal como se ha recomendado en otras Normas de Información Financiera, actualmente en auscultación; como son, entre otras, las NIF B-6, *Acuerdos con inversiones conjuntas*, NIF B-7, *Adquisiciones de negocios*, NIF B-8, *Estados financieros consolidados y combinados*, y NIF C-7, *Inversiones en asociadas y otras inversiones permanentes*, por lo cual señalan, que no habría razón para considerar los posibles efectos de manera retrospectiva. BC43

El CINIF considera que los cambios normativos son precisiones en relación con la norma anterior; por lo que, en estricta teoría, no deben presentarse cambios en el reconocimiento de activos intangibles y que, en el caso de adquisiciones de negocios que se realicen con posterioridad a la entrada en vigor de esta NIF, los efectos de su reconocimiento no deben ser retrospectivos. BC44

### Periodo de amortización considerable

Participantes en el proceso de auscultación indican que se explique de una manera más clara lo que es "un periodo de amortización considerable" y se describa, como en el Boletín C-8, estableciendo que un "periodo de amortización considerable" es cuando se excede a los 20 años. Asimismo, otros comentarios indican que en el texto de la NIF se eliminó parcialmente la referencia de 20 años como periodo máximo de amortización de un activo intangible, ya que en otro párrafo de la NIF se sigue utilizando la redacción de "mayor a veinte años"; por lo cual sugieren se elimine en toda la NIF la referencia de 20 años como periodo máximo de amortización. BC45

Independientemente de que las posiciones están contrapuestas, el CINIF mantuvo su posición de eliminar la referencia de 20 años como periodo máximo de amortización de un activo intangible. BC46

**Convergencia con la NIC 36**

Otros comentarios recibidos durante el proceso de auscultación consideran que las condiciones señaladas para estimar la existencia de pérdidas por deterioro de los activos intangibles, referentes a que 1) estén en uso y su periodo de amortización sea considerable, desde la fecha en que estuvieron disponibles para su uso y 2) el patrón de amortización sea creciente, van más allá de lo establecido por la NIC 36, *Deterioro de activos*, por lo que sugieren sean eliminados de la NIF C-8, para homologar con las NIIF. BC47

El CINIF considera que ir más allá de lo establecido por la NIC 36 no contraviene la convergencia; por el contrario, aclara situaciones no observadas por la NIC 36. BC48

**Unidad a informar**

Algunos participantes señalan que para entender y explicar mejor lo que es una “unidad a informar”, se podría agregar que “es también, un componente de una entidad económica, constituido por activos y pasivos, comprometido en actividades de negocio que generan ingresos y gastos, por el cual la información financiera está disponible para su revisión, de manera regular por parte del usuario general”. BC49

El CINIF, después de analizar el cambio propuesto, decidió que es mejor hacer referencia a la norma relativa a información financiera por segmentos, donde se puntualizan estas condiciones para describir un segmento operativo. BC50

**Disposición de activos intangibles**

En el proceso de auscultación, ciertos participantes recomendaron que se aclare el párrafo referente a la disposición de activos intangibles, donde se señala el momento en que deberán ser eliminados del estado de posición financiera, ya que crea confusión al no afirmar que el activo ya se ha vendido. BC51

El CINIF acordó modificar el párrafo conforme a lo propuesto por la auscultación para aclarar que los activos intangibles deben ser eliminados del estado de posición financiera cuando se disponga de ellos por venta o intercambio. BC52

**Venta con arrendamiento en vía de regreso**

Otros comentarios recibidos durante el proceso de auscultación consideran que es conveniente aclarar el término “venta con arrendamiento en vía de regreso”, a fin de facilitar la lectura de lo que se pretende decir en este párrafo de la NIF. BC53

El CINIF acordó aclarar la excepción, en lugar del término, tomando en cuenta que la norma de arrendamientos describe ampliamente el término utilizado. BC54

**Normas de presentación**

Comentarios recibidos señalan que en la sección de las normas de presentación debe hacerse referencia a las excepciones, debido a que dice que un activo intangible debe presentarse en el activo no circulante, y la NIF C-7, *Inversiones en asociadas y otras inversiones permanentes*, (en auscultación), indica que las inversiones en asociadas y el crédito mercantil relativo deben presentarse sumados en un solo rubro denominado inversiones permanentes dentro del activo a largo plazo. BC55

El CINIF acordó modificar el párrafo 116 conforme a lo propuesto por la auscultación. BC56

Otros participantes en el proceso de auscultación indicaron que en la sección de las normas de presentación se menciona que “los activos intangibles deben presentarse en el estado de posición financiera como activos no circulantes, deducidos de su amortización y pérdida neta de reversiones por deterioro acumuladas, cuestionándose ¿qué se quiere decir al requerir que los activos intangibles se presenten netos de la “pérdida neta de reversiones por deterioro acumuladas”? Al respecto, mencionan que si se pretende decir que los activos intangibles se presenten netos de “la pérdida acumulada por deterioro” o netos de “cualquier deterioro reconocido”. Por otro lado, señalan, ¿por qué “estado de posición financiera” en lugar de balance general?, dado que el párrafo 42 de la NIF A-3 identifica como “balance general” al primer estado financiero básico antes que denominarlo “estado de posición financiera”. Además, mencionan que “balance general” es el nombre más generalizado en México para referirse a dicho estado financiero básico.

BC57

El CINIF parafraseó nuevamente las normas de presentación en la NIF C-8 para un mejor entendimiento; en cuanto al nombramiento del estado financiero básico como “estado de posición financiera”, el CINIF mantuvo esta posición tomando en cuenta lo establecido actualmente por la NIF A-3 que permite este nombre para denotar al estado financiero básico.

BC58

Ciertos comentarios recibidos durante la auscultación se preguntan si no faltan un inciso o complemento en la sección de normas de presentación para referirse a la presentación de la pérdida por deterioro de activos intangibles en el estado de resultados, ya que no se precisa esto. En adición, cuestionan ¿en qué rubro del estado de resultados se debe reconocer el deterioro de un crédito mercantil por la adquisición de una subsidiaria o asociada?, lo anterior, indicando que en la NIF B-7, *Adquisiciones de negocios*, a la cual hace referencia la NIF C-8, no lo especifica.

BC59

El CINIF acordó ampliar los párrafos de las normas de presentación, incorporando los puntos a que hacen referencia las propuestas recibidas en la auscultación.

BC60

### **Revelaciones por adquisición de activos intangibles de partes relacionadas, nacionales o extranjeras**

Parte de los comentarios recibidos sugieren que en el apartado de revelación se presente la información necesaria de cada una de las partes involucradas en la transacción por cada clase de activo intangible, distinguiendo entre los generados internamente y los adquiridos tanto en forma individual como a través de adquisiciones de negocios o reestructuras corporativas. Asimismo, otros participantes en la auscultación consideran que la información que debiera revelarse por parte de las entidades debe considerar, entre otros aspectos, los siguientes: a) revelar si se adquirieron activos intangibles de partes relacionadas, nacionales o extranjeras; b) tipo de activos intangibles adquiridos; c) si existen adquisiciones o uso de activos intangibles en forma gratuita; y d) revelar el método específico que se utilizó para valorar cada uno de los activos intangibles adquiridos.

BC61

El CINIF, después de analizar las sugerencias, decidió ampliar los requerimientos de revelación en atención a los puntos indicados en los comentarios recibidos e incorporar que en entidades públicas con subsidiarias que tengan participación no controladora se revele: a) la adquisición de activos intangibles entre partes relacionadas; y, b) el método específico utilizado en su valuación.

BC62

### **Revelaciones para entidades públicas**

Participantes en el proceso de auscultación sugieren que las normas de revelación contengan una separación para indicar cuales normas de revelación pueden ser aplicables a entidades públicas (aquellas que cotizan en una bolsa de valores) y cuáles normas de revelación se aplican a entidades que no son públicas. Señalan que ejemplos de notas

BC63

que tal vez puedan no ser requeridas para entidades que no son públicas son: la conciliación de los valores en libros al inicio y final de periodo y las mencionadas en uno de los párrafos de revelación.

El CINIF, conforme a lo propuesto por la auscultación, acordó segregar las revelaciones exclusivas para entidades públicas. BC64

### Indicios de deterioro

Otros comentarios recibidos durante el proceso de auscultación proponen que la NIF C-8 también modifique el párrafo 25 del Boletín C-15, como lo hizo con el párrafo 101 de dicho Boletín, incorporado los supuestos de deterioro incluidos en esta NIF, logrando con ello que la normatividad contable pueda ser analizada de forma integral al incluir en una sola norma los indicios de deterioro en los activos de larga duración. BC65

El CINIF, siguiendo los comentarios recibidos, modificó la NIF C-8 para indicar en ella que “por lo menos una vez al año, o antes de presentarse indicios de deterioro en términos de la norma respectiva, una entidad debe estimar la existencia de pérdidas por deterioro de los activos intangibles”; con esto no se consideró necesario modificar el párrafo 25 del Boletín C-15, al no calificar los supuestos incluidos en la NIF C-8 como indicios de deterioro. BC66

### Amortización de costos preoperativos

Algunos comentarios recibidos señalan que el párrafo 102 del Boletín C-8 establece que el saldo no amortizado de los costos preoperativos que, conforme al Boletín anterior, era capitalizado, debe seguirse amortizando. En adición, agregan que el proyecto de la NIF C-8 establece que los cambios contables producidos por la aplicación inicial de esta norma deben reconocerse con base en el método retrospectivo. Esto implica un cambio en relación con pronunciamientos anteriores, por lo que consideran que debe incluirse en el apartado relativo de los párrafos introductorios. Además, creen conveniente incluir un párrafo similar al que se incluyó en la NIF D-3 (en relación con la PTU diferida), el cual sugieren podría redactarse como sigue: “El efecto del cambio relativo al saldo no amortizado de los costos preoperativos originados antes de que entrara en vigor el Boletín C-8 que, conforme a dicho Boletín, se continuaba amortizando, debe considerarse como un cambio contable al 1 de enero de 2009, reconociéndolo en utilidades retenidas, sin reformular estados financieros de periodos anteriores”. BC67

El CINIF acordó, tomando en cuenta la propuesta del comentario recibido, incluir un párrafo señalando que el saldo no amortizado al 31 de diciembre de 2008 proveniente de los costos preoperativos que se originaron antes de que entrara en vigor el Boletín C-8, *Activos intangibles*, y que conforme a dicho Boletín, se continuaba amortizando, debe cancelarse afectando las utilidades retenidas y considerarse como un cambio contable al 1 de enero de 2009, sin reformular estados financieros de periodos anteriores. BC68

## **Consejo Emisor del CINIF que aprobó la emisión de la NIF C-8**

---

Esta Norma de Información Financiera C-8 fue aprobada por unanimidad por el Consejo Emisor del CINIF que está integrado por:

Presidente: C.P.C. Felipe Pérez Cervantes

Miembros: C.P.C. J. Alfonso Campaña Roiz

C.P.C. Luis Antonio Cortés Moreno

C.P.C. Elsa Beatriz García Bojorges

C.P.C. Juan Mauricio Gras Gas