

Norma Internacional de Contabilidad 38

Activos Intangibles

Esta versión incluye las modificaciones resultantes de las NIIF emitidas hasta el 17 de enero de 2008.

La NIC 38 *Activos Intangibles* fue emitida por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad en septiembre de 1998. Reemplazó a la NIC 9 *Costos de Investigación y Desarrollo* (emitida en 1993, reemplazando una versión anterior emitida en julio de 1978). Se hicieron modificaciones limitadas en 1998.

En abril de 2001 el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) decidió que todas las Normas e Interpretaciones emitidas bajo Constituciones anteriores continuaran siendo aplicables a menos y hasta que fueran modificadas o retiradas.

La NIC 38 fue posteriormente modificada por las siguientes NIIF:

- NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* (emitida en diciembre de 2003)
- NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* (revisada en diciembre de 2003)
- NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera* (revisada en diciembre de 2003)
- NIIF 2 *Pagos Basados en Acciones* (emitida en febrero de 2004)
- NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas* (emitida en marzo de 2004)

En marzo de 2004 el IASB emitió una NIC 38 revisada, que fue también modificada por la NIIF 5 y que ha sido posteriormente modificada por las siguientes NIIF:

- NIIF 6 *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales* (emitida en diciembre de 2004)
- NIC 23 *Costos por Préstamos* (revisada en marzo de 2007)
- NIC 1 *Presentación de estados financieros* (revisada en 2007)
- NIIF 3 *Combinaciones de Negocios* (revisada en enero de 2008)

Las siguientes Interpretaciones se refieren a la NIC 38, según la revisión de 2004:

- SIC-29 *Acuerdos de Concesión de Servicios—Información a revelar* (emitida en diciembre de 2001)
- SIC-32 *Activos Intangibles—Costos de Sitios Web* (emitido en marzo de 2002, modificado en diciembre de 2003 y marzo de 2004)
- CINIIF 4 *Determinación de si un Acuerdo contiene un Arrendamiento* (emitida en diciembre de 2004)
- CINIIF 12 *Acuerdos de Concesión de Servicios* (emitida en noviembre de 2006 y modificada posteriormente)

ÍNDICE

	<i>párrafos</i>
INTRODUCCIÓN	IN1–INI3
NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 38	
ACTIVOS INTANGIBLES	
OBJETIVO	1
ALCANCE	2–7
DEFINICIONES	8–17
Activos intangibles	9–17
Identificabilidad	11–12
Control	13–16
Beneficios económicos futuros	17
PROBLEMAS DE RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN	18–67
Adquisición independiente	25–32
Adquisición como parte de una combinación de negocios	33–43
Medición del valor razonable de un activo intangible adquirido en una combinación de negocios	35–41
Desembolsos posteriores en un proyecto adquirido de investigación y desarrollo en curso	42–43
Adquisición mediante una subvención del gobierno	44
Permutas de activos	45–47
Plusvalía generada internamente	48–50
Otros activos intangibles generados internamente	51–67
Fase de investigación	54–56
Fase de desarrollo	57–64
Costo de un activo intangible generado internamente	65–67
RECONOCIMIENTO COMO GASTO	68–71
Prohibición de reconocer como activos los gastos de periodos anteriores	71
MEDICIÓN POSTERIOR AL RECONOCIMIENTO INICIAL	72–87
Modelo del costo	74
Modelo de revaluación	75–87
VIDA ÚTIL	88–96
ACTIVOS INTANGIBLES CON VIDAS ÚTILES FINITAS	97–106
Periodo y método de amortización	97–99
Valor residual	100–103
Revisión del periodo y del método de amortización	104–106
ACTIVOS INTANGIBLES CON VIDAS ÚTILES INDEFINIDAS	107–110
Revisión de la evaluación de la vida útil	109–110
RECUPERACIÓN DEL IMPORTE EN LIBROS—PÉRDIDAS POR DETERIORO DEL VALOR	111
RETIROS Y DISPOSICIONES DE ACTIVOS INTANGIBLES	112–117

INFORMACIÓN A REVELAR	118–128
General	118–123
Activos intangibles medidos posteriormente según el modelo de revaluación	124–125
Desembolsos por investigación y desarrollo	126–127
Otra información	128
DISPOSICIONES TRANSITORIAS Y FECHA DE VIGENCIA	130–132
Permutas de activos similares	131
Aplicación anticipada	132
DEROGACIÓN DE LA NIC 38 (APROBADA EN 1998)	133
APROBACIÓN DE LA NIC 38 POR EL CONSEJO	
FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES	
OPINIÓN EN CONTRARIO	
EJEMPLOS ILUSTRATIVOS	
Evaluación de la vida útil de activos intangibles	

La Norma Internacional de Contabilidad *Activos intangibles* (NIC 38) está contenida en los párrafos 1 a 133. Aunque la Norma conserva el formato IASC que tenía cuando fue adoptada por el IASB, todos los párrafos tienen igual valor normativo. La NIC 38 debe ser entendida en el contexto de su objetivo y los Fundamentos de las Conclusiones, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera* y del *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros*. La NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* suministra las bases para seleccionar y aplicar las políticas contables que no cuenten con guías específicas.

Introducción

- IN1 La Norma Internacional de Contabilidad 38 *Activos Intangibles* (NIC 38) sustituye a la NIC 38 *Activos Intangibles* (aprobada en 1998), y debe ser aplicada:
- (a) en la fecha de adquisición para la contabilización de activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios cuya fecha de acuerdo sea a partir del 31 de marzo de 2004.
 - (b) a todos los demás activos intangibles, para los ejercicios anuales que comiencen a partir del 31 de marzo de 2004.
- Se aconseja su aplicación anticipada.

Razones para la revisión de la NIC 38

- IN2 El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad desarrolló esta NIC 38 revisada como parte de su proyecto de combinaciones de negocios. El objetivo del proyecto era mejorar la calidad de la contabilidad de las combinaciones de negocios y buscar la convergencia internacional, así como la posterior contabilidad de la plusvalía y los activos intangibles adquiridos en combinaciones de negocios.
- IN3 El proyecto consta de dos fases. La primera de ellas llevó a la emisión simultánea, por parte del Consejo, de la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*, así como de las versiones revisadas de la NIC 38 y NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*. Las deliberaciones del Consejo durante la primera fase del proyecto estuvieron enfocadas inicialmente sobre los siguientes aspectos:
- (a) el método de contabilización de las combinaciones de negocios;
 - (b) la medición inicial de los activos identificables adquiridos y de los pasivos y pasivos contingentes asumidos en una combinación de negocios;
 - (c) el reconocimiento de provisiones para la conclusión o reducción de las operaciones de una entidad adquirida;
 - (d) el tratamiento de cualquier exceso de la participación de la adquirente en los valores razonables de los activos netos identificables adquiridos en una combinación de negocios sobre el costo de la combinación; y
 - (e) la contabilización de la plusvalía y de los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios.
- IN4 Por esa razón, la intención del Consejo mientras revisaba la NIC 38 era reflejar sólo aquellos cambios asociados a sus decisiones en el proyecto de Combinación de Negocios, y *no* reconsiderar todos los requerimientos de la NIC 38. Los cambios que se han hecho en la Norma se refieren fundamentalmente a la clarificación del concepto de “identificabilidad” en relación con los activos intangibles, la vida útil y la amortización de los activos intangibles, y la contabilización de los proyectos de investigación y desarrollo en curso adquiridos en las combinaciones de negocios.

Resumen de los principales cambios

Definición de un activo intangible

- IN5 La versión previa de la NIC 38 definía activo intangible como un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física, que se posee para ser utilizado en la producción o suministro de bienes y servicios, para ser arrendado a terceros o para funciones relacionadas con la administración de la entidad. Este requerimiento de que el activo tenía que ser mantenido para su uso en la producción o suministro de bienes o de servicios, para ser arrendado a terceros, o para funciones relacionadas con la administración de la entidad ha sido eliminado de la definición de activo intangible.
- IN6 La versión previa de la NIC 38 no definía “identificabilidad”, pero establecía que un activo intangible podría ser distinguido claramente de la plusvalía si el activo era separable, pero separabilidad no era una condición necesaria para la identificabilidad. La Norma establece que un activo satisface el criterio de identificabilidad en la definición de un activo intangible cuando el activo:
- es separable, esto es, es susceptible de ser separado o dividido de la entidad y vendido, transferido, explotado, arrendado o intercambiado, bien individualmente junto con un contrato, un activo o un pasivo asociado; o
 - surge de derechos contractuales o de otros derechos de tipo legal, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.

Criterios para el reconocimiento inicial

- IN7 La versión previa de la NIC 38 requería que un activo intangible fuera reconocido si, y sólo si, era probable que los beneficios económicos futuros esperados atribuibles al activo fluyeran a la entidad, y su coste pudiera determinarse con fiabilidad. Estos criterios de reconocimiento han sido incluidos en la Norma. Sin embargo, se han incluido guías adicionales para aclarar que:
- El criterio de reconocimiento basado en la probabilidad siempre se considera satisfecho en el caso de los activos intangibles que son adquiridos independientemente o en una combinación de negocios.
 - El valor razonable de un activo intangible adquirido en una combinación de negocios puede ser medido con suficiente fiabilidad para ser reconocido independientemente de la plusvalía.

Desembolsos posteriores

- IN8 En la versión previa de la NIC 38, no quedaba claro el tratamiento de los desembolsos posteriores en un proyecto de investigación y desarrollo en curso adquirido en una combinación de negocios, y reconocido como un activo independientemente de la plusvalía. Esta Norma requiere que tales desembolsos sean:
- reconocidos como un gasto cuando se incurre en ellos, si se trata de desembolsos de investigación;
 - reconocidos como un gasto cuando se incurre en ellos, cuando se trate de desembolsos de desarrollo que no satisfacen los criterios, contenidos en la NIC 38, para su reconocimiento como activo intangible; y
 - añadidos al importe en libros del proyecto de investigación y desarrollo en curso adquirido si los citados desembolsos de desarrollo satisfacen los criterios de reconocimiento establecidos en la NIC 38.

Vida útil

- IN9 La versión previa de la NIC 38 se basaba en la hipótesis de que la vida útil de un activo intangible siempre es finita, e incluía una presunción refutable por la que dicha vida útil no podía exceder de veinte años, desde la fecha en la que el activo estuviera disponible para su utilización. Esta presunción refutable ha sido eliminada. Esta Norma requiere que un activo intangible sea considerando como de vida útil indefinida cuando, sobre la base del análisis de todos los factores relevantes, no hay un límite previsible para el periodo a lo largo del cual el activo se espera que genere entradas netas de efectivo para la entidad.
- IN10 La versión previa de la NIC 38 requería que, si el control sobre los beneficios económicos futuros de un activo intangible se alcanzaba a través de derechos legales establecidos para un periodo determinado, la vida útil del activo intangible no podía exceder del periodo de tales derechos, a menos que los derechos fueran renovables y la renovación fuera virtualmente cierta. La Norma requiere que:
- (a) la vida útil de un activo intangible surgido de un contrato o de otros derechos legales no debe exceder del periodo de tales derechos, pero puede ser más corto dependiendo del periodo sobre el que el activo se espera que sea utilizado por la entidad; y
 - (b) si los derechos son transmitidos por un plazo limitado que puede ser renovado, la vida útil deberá incluir el periodo o los periodos de renovación sólo si existe evidencia que soporte la renovación por la entidad sin un coste significativo.

Activos intangibles con vidas útiles indefinidas

- IN11 La Norma requiere que:
- (a) Un activo intangible con una vida útil indefinida no debe ser amortizado.
 - (b) La vida útil de dicho activo deberá ser objeto de revisión cada ejercicio para el que se presenta información, con el fin de determinar si los eventos y las circunstancias permiten seguir apoyando la evaluación de vida útil indefinida para dicho activo. Si no es el caso, el cambio en la vida útil de indefinida a finita deberá registrarse como un cambio en una estimación.

Prueba de deterioro de activos intangibles con vidas útiles finitas

- IN12 La versión previa de la NIC 38 requería que el importe recuperable de un activo intangible, que se amortizara a lo largo de un periodo que excediera de veinte años a contar desde la fecha en la que estaba disponible para su utilización, fuera estimada al menos al término de cada ejercicio, incluso aunque no hubiera indicación alguna de que el activo ha deteriorado su valor. Este requerimiento ha sido eliminado. Por tanto, la entidad precisa determinar el importe recuperable de un activo intangible con una vida útil finita, que se amortiza a lo largo de un periodo que excede veinte años desde la fecha en la que está disponible para su utilización sólo cuando, de acuerdo con la NIC 36, exista algún indicio por el que el activo puede haber deteriorado su valor.

Información a revelar

- IN13 Si se estima que un activo intangible tiene una vida útil indefinida, la Norma requiere que la entidad informe del importe en libros de ese activo y de las razones que apoyan la evaluación de vida útil indefinida.

Norma Internacional de Contabilidad 38

Activos intangibles

Objetivo

- 1 El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los activos intangibles que no estén contemplados específicamente en otra Norma. Esta Norma requiere que las entidades reconozcan un activo intangible si, y sólo si, se cumplen ciertos criterios. La Norma también especifica cómo determinar el importe en libros de los activos intangibles, y exige revelar información específica sobre estos activos.

Alcance

- 2 Esta Norma se aplicará por todas las entidades al contabilizar los activos intangibles, excepto en los siguientes casos:
- (a) activos intangibles que estén tratados en otras Normas;
 - (b) activos financieros, definidos en la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*;
 - (c) el reconocimiento y medición de activos para exploración y evaluación (véase la NIIF 6 *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales*); y
 - (d) desembolsos relacionados con el desarrollo y extracción de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.
- 3 En el caso de que otra Norma se ocupe de la contabilización de una clase específica de activo intangible, la entidad aplicará esa Norma en lugar de la presente. Por ejemplo, esta Norma no es aplicable a:
- (a) Activos intangibles mantenidos por la entidad para su venta en el curso ordinario de sus actividades (véase la NIC 2 *Inventarios*, y la NIC 11 *Contratos de Construcción*).
 - (b) Activos por impuestos diferidos (véase la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*).
 - (c) Arrendamientos que se incluyan en el alcance de la NIC 17 *Arrendamientos*.
 - (d) Activos que surjan por las remuneraciones de los empleados, (véase la NIC 19 *Beneficios a los empleados*).
 - (e) Activos financieros, según se definen en la NIC 32. El reconocimiento y la medición de algunos activos financieros se pueden encontrar en la NIC 27 *Estados Financieros Consolidados y Separados*; NIC 28 *Inversiones en Asociadas*, y NIC 31 *Participaciones en Negocios Conjuntos*;
 - (f) Plusvalía surgida de las combinaciones de negocios (véase la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*).
 - (g) Costos de adquisición diferidos, y activos intangibles, surgidos de los derechos contractuales de una entidad aseguradora en los contratos de seguro que están dentro del alcance de la NIIF 4 *Contratos de Seguro*. La NIIF 4 establece requerimientos de revelación de información específicos para los citados costos de adquisición diferidos, pero no para los activos intangibles. Por ello, los requerimientos de revelación de información de esta Norma se aplican a dichos activos intangibles.

- (h) Activos intangibles no corrientes (o incluido en un grupo de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5 *Activos No Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Descontinuadas*.
- 4 Algunos activos intangibles pueden estar contenidos en, o contener, un soporte de naturaleza o apariencia física, como es el caso de un disco compacto (en el caso de programas informáticos), de documentación legal (en el caso de una licencia o patente) o de una película. Al determinar si un activo, que incluye elementos tangibles e intangibles, se tratará según la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*, o como un activo intangible según la presente Norma, la entidad realizará el oportuno juicio para evaluar cuál de los dos elementos tiene un peso más significativo. Por ejemplo, los programas informáticos para un ordenador que no pueda funcionar sin un programa específico, son una parte integrante del equipo y serán tratados como elementos de las propiedades, planta y equipo. Lo mismo se aplica al sistema operativo de un ordenador. Cuando los programas informáticos no constituyan parte integrante del equipo, serán tratados como activos intangibles.
- 5 Esta Norma es de aplicación, entre otros elementos, a los desembolsos por gastos de publicidad, formación del personal, comienzo de la actividad o de la entidad y a los correspondientes a las actividades de investigación y desarrollo. Las actividades de investigación y desarrollo están orientadas al desarrollo de nuevos conocimientos. Por tanto, aunque de este tipo de actividades pueda derivarse un activo con apariencia física (por ejemplo, un prototipo), la sustancia material del elemento es de importancia secundaria con respecto a su componente intangible, que viene constituido por el conocimiento incorporado al activo en cuestión.
- 6 En el caso de un arrendamiento financiero, el activo subyacente puede ser material o intangible. Después del reconocimiento inicial, el arrendatario contabilizará un activo intangible, mantenido bajo la forma de un arrendamiento financiero, conforme a lo establecido en esta Norma. Los derechos de concesión o licencia, para productos tales como películas, grabaciones en vídeo, obras de teatro, manuscritos, patentes y derechos reprográficos, están excluidos del alcance de la NIC 17, pero están dentro del alcance de la presente Norma.
- 7 Las exclusiones del alcance de una Norma pueden producirse en ciertas actividades u operaciones en las que, por ser de una naturaleza muy especializada, surjan aspectos contables que necesitan un tratamiento diferente. Este es el caso de la contabilización de los desembolsos por exploración, desarrollo o extracción de petróleo, gas y otros depósitos minerales, en las industrias extractivas, así como en el caso de los contratos de seguro. Por tanto, esta Norma no es de aplicación a los desembolsos realizados en estas operaciones y contratos. No obstante, esta Norma será de aplicación a otros activos intangibles utilizados (como los programas informáticos) y otros desembolsos realizados (como los que correspondan al inicio de la actividad), en las industrias extractivas o en las entidades aseguradoras.

Definiciones

- 8 Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados especificados:
- Un *mercado activo* es un mercado en el que se dan todas las siguientes condiciones:
- (a) los bienes o servicios intercambiados en el mercado son homogéneos;
 - (b) normalmente se pueden encontrar en todo momento compradores y vendedores; y
 - (c) los precios están disponibles al público.

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

Un **activo** es un recurso:

- (a) controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados; y
- (b) del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.

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

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

Importe amortizable es el costo de un activo, o el importe que lo haya sustituido, menos su valor residual.

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

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

Valor razonable de un activo es el importe por el cual podría ser intercambiado un activo entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.

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

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

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

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

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

Vida útil es:

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

Activos intangibles

- 9 Con frecuencia, las entidades emplean recursos, o incurren en pasivos, para la adquisición, desarrollo, mantenimiento o mejora de recursos intangibles tales como el conocimiento científico o tecnológico, el diseño e implementación de nuevos procesos o nuevos sistemas, las licencias o concesiones, la propiedad intelectual, los conocimientos comerciales o marcas (incluyendo denominaciones comerciales y derechos editoriales). Otros ejemplos comunes de partidas que están comprendidas en esta amplia denominación son los programas informáticos, las patentes, los derechos de autor, las películas, las listas de clientes, los derechos por servicios hipotecarios, las licencias de pesca, las cuotas de importación, las franquicias, las relaciones comerciales con clientes o proveedores, la lealtad de los clientes, las cuotas de mercado y los derechos de comercialización.
- 10 No todos los activos descritos en el párrafo 9 cumplen la definición de activo intangible, esto es, identificabilidad, control sobre el recurso en cuestión y existencia de beneficios económicos futuros. Si un elemento incluido en el alcance de esta Norma no cumple la definición de activo intangible, el importe derivado de su adquisición o de su generación interna, por parte de la entidad, se reconocerá como un gasto del periodo en el que se haya incurrido. No obstante, si el elemento se hubiese adquirido dentro de una combinación de negocios, formará parte del plusvalía reconocida en la fecha de adquisición (véase el párrafo 68).

Identificabilidad

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

12 Un activo es identificable si:

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

Control

- 13 Una entidad controlará un determinado activo siempre que tenga el poder de obtener los beneficios económicos futuros que procedan de los recursos que subyacen en el mismo, y además pueda restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios. La capacidad que la entidad tiene para controlar los beneficios económicos futuros de un activo intangible tiene su justificación, normalmente, en derechos de tipo legal que son exigibles ante los tribunales. En ausencia de tales derechos de tipo legal, será más difícil demostrar que existe control. No obstante, la exigibilidad legal de un derecho sobre el elemento no es una condición necesaria para la existencia de control, puesto que la entidad puede ejercer el control sobre los citados beneficios económicos de alguna otra manera.

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

Beneficios económicos futuros

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

Problemas de reconocimiento y medición

- 18 El reconocimiento de una partida como activo intangible exige, para la entidad, demostrar que el elemento en cuestión cumple:
- la definición de activo intangible (véanse los párrafos 8 a 17); y
 - los criterios para su reconocimiento (véanse los párrafos 21 a 23).

Este requerimiento se aplicará a los costos soportados inicialmente, para adquirir o generar internamente un activo intangible, y para aquéllos en los que se haya

incurrido posteriormente para añadir, sustituir partes del mismo o realizar su mantenimiento.

- 19 Los párrafos 25 a 32 abordan la aplicación de los criterios de reconocimiento a los activos intangibles adquiridos de forma separada, y los párrafos 33 a 43 abordan su aplicación a los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios. El párrafo 44 trata la medición inicial de activos intangibles adquiridos a través de una subvención del gobierno, los párrafos 45 a 47 abordan el intercambio de activos intangibles y los párrafos 48 a 50, el tratamiento de la plusvalía generada internamente. Los párrafos 51 a 67 tratan del reconocimiento inicial y la medición de los activos intangibles generados internamente.
- 20 La naturaleza de los activos intangibles es tal que, en muchos casos, no existe posibilidad de realizar adiciones al activo en cuestión o sustituciones de partes del mismo. Consiguientemente, la mayoría de los desembolsos posteriores se hacen, probablemente, para mantener los futuros beneficios económicos esperados incorporados a un activo intangible existente, pero no satisfacen la definición de activo intangible ni los criterios de reconocimiento contenidos en esta Norma. Además, a menudo es más difícil atribuir un desembolso posterior directamente a un activo intangible determinado que a la entidad como un todo. Por tanto, sólo en raras ocasiones, los desembolsos posteriores—desembolsos efectuados tras el reconocimiento inicial de un activo intangible adquirido o después de completar un activo intangible generado internamente—se reconocerán en el importe en libros del activo. De acuerdo con el párrafo 63, los desembolsos posteriores sobre marcas, cabeceras de periódicos o revistas, denominaciones editoriales, listas de clientes u otras partidas similares (hayan sido adquiridas externamente o generadas internamente) se reconocerán siempre en el resultado del periodo en el que se incurran. Esto es así porque tales desembolsos no pueden distinguirse de los desembolsos para desarrollar el negocio considerado en su conjunto.
- 21 **Un activo intangible se reconocerá si, y sólo si:**
- (a) **es probable que los beneficios económicos futuros que se han atribuido al mismo fluyan a la entidad; y**
 - (b) **el costo del activo puede ser medido de forma fiable.**
- 22 **La entidad evaluará la probabilidad de obtener beneficios económicos futuros utilizando hipótesis razonables y fundadas, que representen las mejores estimaciones de la gerencia respecto al conjunto de condiciones económicas que existirán durante la vida útil del activo.**
- 23 La entidad utilizará su juicio para evaluar el grado de certidumbre asociado al flujo de beneficios económicos futuros que sea atribuible a la utilización del activo, a partir de la evidencia disponible en el momento del reconocimiento inicial, otorgando un peso mayor a la evidencia procedente de fuentes externas.
- 24 **Un activo intangible se medirá inicialmente por su costo.**

Adquisición independiente

- 25 Normalmente, el precio que una entidad paga para adquirir separadamente un activo intangible reflejará las expectativas acerca de la probabilidad de que los beneficios económicos futuros incorporados al activo fluyan a la entidad. En otras palabras, la entidad espera que haya una entrada de beneficios económicos, incluso cuando existe incertidumbre sobre la fecha o el importe de éstos. Por tanto, el criterio de reconocimiento de la probabilidad que figura en el párrafo 21(a), se considerará siempre satisfecho en el caso de activos intangibles adquiridos de forma separada.

- 26 Además, el costo de un activo intangible adquirido de forma independiente puede, habitualmente, ser medido con fiabilidad. Esto es particularmente válido cuando la contrapartida por la compra adopta la forma de efectivo o de otros activos monetarios.
- 27 El costo de un activo intangible adquirido de forma independiente comprende:
- (a) el precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir los descuentos comerciales y las rebajas; y
 - (b) cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto.
- 28 Son ejemplos de costos atribuibles directamente:
- (a) los costos de las remuneraciones a los empleados (según se definen en la NIC 19), derivados directamente de poner el activo en sus condiciones de uso;
 - (b) honorarios profesionales surgidos directamente de poner el activo en sus condiciones de uso; y
 - (c) los costos de comprobación de que el activo funciona adecuadamente.
- 29 Ejemplos de desembolsos que no forman parte del costo de un activo intangible son:
- (a) los costos de introducción de un nuevo producto o servicio (incluyendo los costos de actividades publicitarias y promocionales);
 - (b) los costos de apertura del negocio en una nueva localización o dirigirlo a un nuevo segmento de clientela (incluyendo los costos de formación del personal); y
 - (c) costos de administración y otros costos indirectos generales.
- 30 El reconocimiento de los costos en el importe en libros de un activo intangible finalizará cuando el activo se encuentre en el lugar y condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la gerencia. Por ello, los costos soportados por la utilización o por la reprogramación del uso de un activo intangible no se incluirán en el importe en libros del activo. Por ejemplo, los siguientes costos no se incluirán en el importe en libros del activo intangible:
- (a) costos soportados cuando el activo, capaz de operar de la forma prevista por la gerencia, no ha comenzado a utilizarse; y
 - (b) pérdidas operativas iniciales, como las generadas mientras se desarrolla la demanda de los productos que se elaboran con el activo.
- 31 Algunas operaciones, si bien relacionadas con el desarrollo de un activo intangible, no son necesarias para ubicar al activo en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. Estas operaciones accesorias pueden tener lugar antes o durante las actividades de desarrollo. Puesto que estas operaciones accesorias no son imprescindibles para que el activo pueda operar de la forma prevista por la gerencia, los ingresos y gastos asociados a las mismas se reconocerán en el resultado del periodo, mediante su inclusión dentro de la clase apropiada de ingresos y gastos.
- 32 Cuando el pago de un activo intangible se aplase más allá de los términos normales de crédito, su costo será el equivalente al precio de contado. La diferencia entre este importe y el total de pagos a efectuar se reconocerá como un gasto por intereses, a lo largo del periodo del crédito, a menos que se lo capitalice de acuerdo con la NIC 23 *Costos por Préstamos*.

Adquisición como parte de una combinación de negocios

- 33 De acuerdo con la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*, cuando se adquiriera un activo intangible en una combinación de negocios, su costo será su valor razonable en la fecha de adquisición. El valor razonable de un activo intangible reflejará las expectativas acerca de la probabilidad de que los beneficios económicos futuros incorporados al activo fluyan a la entidad. En otras palabras, la entidad esperará que haya una entrada de beneficios económicos, incluso si existe incertidumbre sobre la fecha o el importe de éstos. Por tanto, el criterio de reconocimiento de la probabilidad que figura en el párrafo 21(a), se considerará siempre satisfecho en el caso de activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios. Cuando un activo adquirido en una combinación de negocios sea separable o surja de derechos contractuales o de otro tipo legal, existirá información suficiente para medir con fiabilidad su valor razonable. Por tanto, el criterio de valoración de la fiabilidad incluido en el párrafo 21(b), se considerará siempre satisfecho en el caso de activos intangibles adquiridos en las combinaciones de negocios.
- 34 De acuerdo con esta Norma y la NIIF 3 (revisada en 2008), una adquirente reconocerá un activo intangible de la adquirida, en la fecha de la adquisición, de forma separada de la plusvalía, con independencia de que el activo haya sido reconocido por la adquirida antes de la combinación de negocios. Esto significa que la adquirente reconocerá como un activo, de forma separada de la plusvalía, un proyecto de investigación y desarrollo en curso de la adquirida si el proyecto satisface la definición de activo intangible. Un proyecto de investigación y desarrollo en curso de la entidad adquirida cumplirá la definición de activo intangible cuando:
- (a) cumpla la definición de activo; y
 - (b) sea identificable, es decir, sea separable o surja de derechos contractuales o de otro tipo legal.

Medición del valor razonable de un activo intangible adquirido en una combinación de negocios

- 35 Cuando un activo intangible adquirido en una combinación de negocios sea separable o surja de derechos contractuales o de otro tipo, existirá información suficiente para medir con fiabilidad su valor razonable. Cuando exista un rango de posibles resultados con diferentes probabilidades para las estimaciones empleadas para medir el valor razonable de un activo intangible, esa incertidumbre se tendrá en cuenta en la medición del valor razonable del activo.
- 36 Un activo intangible adquirido en una combinación de negocios podría ser independiente, pero sólo si se le considera junto con otro activo material o intangible asociado al mismo. Por ejemplo, es posible que el título con el que se publica una revista no pudiera ser capaz de ser vendido de forma separada de la base de datos asociada de suscriptores, o una marca para agua de manantial podría estar asociada con un manantial concreto y podría no ser vendida independientemente del mismo. En tales casos, el adquirente reconocerá el grupo de activos como un único activo, independientemente de la plusvalía, si los valores razonables de los activos del grupo no se pueden medir de forma fiable.
- 37 Un caso similar es el de los términos “marca” y “nombre comercial”, que son a menudo empleados como sinónimos de marca registrada y otro tipo de marcas. Sin embargo, los primeros son términos comerciales generales, normalmente usados para hacer referencia a un grupo de activos complementarios como una marca registrada (o marca de servicios) junto a un nombre comercial, fórmulas, componentes y experiencia tecnológica asociados a dicha marca. La entidad adquirente reconocerá

como un activo individual un grupo de activos intangibles complementarios, entre los que se incluya una marca, siempre que los valores razonables individuales de los activos complementarios no se puedan medir con fiabilidad. Si los valores razonables de los activos complementarios se pudieran medir con fiabilidad, la adquirente podrá reconocerlos como un activo individual suponiendo que los activos individuales tengan vidas útiles similares.

38 [Eliminado]

39 Los precios de cotización en un mercado activo proporcionan la estimación más fiable del valor razonable para un activo intangible (véase también el párrafo 78). El precio de mercado adecuado será, normalmente, el precio comprador corriente. Si los precios de oferta no estuviesen disponibles, el precio de la transacción similar más reciente puede suministrar una base para estimar el valor razonable, suponiendo que no haya tenido lugar un cambio significativo en las circunstancias económicas entre la fecha de la transacción y la fecha de estimación del valor razonable del activo.

40 Si no existe un mercado activo para un activo intangible, su valor razonable será el importe que la entidad habría pagado por el activo, en la fecha de adquisición, en una transacción entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados, que se realice en condiciones de independencia mutua, teniendo en cuenta la mejor información disponible. Para determinar este importe, la entidad considerará las transacciones recientes con activos similares.

41 Las entidades que habitualmente se ven involucradas en la compra y venta de activos intangibles de naturaleza singular, pueden haber desarrollado técnicas para la estimación indirecta de sus valores razonables. Estas técnicas pueden emplearse para la medición inicial de un activo intangible adquirido en una combinación de negocios, si su objetivo es estimar el valor razonable y si reflejan las transacciones y prácticas corrientes en el sector al que pertenece dicho activo. Estas técnicas incluyen, cuando sea adecuado:

- (a) la aplicación de múltiplos, que reflejen las transacciones actuales del mercado, a indicadores relacionados con la rentabilidad del activo (como ingresos de actividades ordinarias, cuotas de mercado y margen operativo), o a la corriente de derechos que podrían obtenerse por conceder la licencia de operación del activo a un tercero, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua (como se hace en el método denominado “compensación por la percepción de derechos por licencia o uso”); o
- (b) descontando los flujos de efectivos futuros estimados del activo.

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

42 **Los desembolsos por investigación o desarrollo que:**

- (a) **estén asociados con un proyecto de investigación y desarrollo en curso, adquirido de forma independiente o en una combinación de negocios y reconocido como un activo intangible; y**
- (b) **se hayan generado después de la adquisición del citado proyecto,**
se contabilizarán de acuerdo con lo establecido en los párrafos 54 a 62.

43 La aplicación de lo exigido en los párrafos 54 a 62 implica que los desembolsos posteriores, asociados a un proyecto de investigación y desarrollo en curso adquirido de forma independiente o en una combinación de negocios y reconocidos como un activo intangible, serán:

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

Adquisición mediante una subvención del gobierno

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

Permutas de activos

- 45 Algunos activos intangibles pueden haber sido adquiridos a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios. La siguiente discusión se refiere solamente a la permuta de un activo no monetario por otro, pero también es aplicable a todas las permutas descritas en el primer inciso de este párrafo. El costo de dicho activo intangible se medirá por su valor razonable, a menos que (a) la transacción de intercambio no tenga carácter comercial, o (b) no pueda medirse con fiabilidad el valor razonable del activo recibido ni el del activo entregado. El activo adquirido se medirá de esta forma incluso cuando la entidad no pueda dar de baja inmediatamente el activo entregado. Si el activo adquirido no se mide por su valor razonable, su costo se medirá por el importe en libros del activo entregado.
- 46 Una entidad determinará si una permuta tiene carácter comercial mediante la consideración de la medida en que se espera que cambien sus flujos de efectivo futuros como resultado de la transacción. Una transacción de intercambio tiene naturaleza comercial si:
- (a) la configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del activo recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo transferido; o
 - (b) el valor específico para la entidad, de la parte de sus actividades afectadas por la permuta, se ve modificado como consecuencia del intercambio; y
 - (c) la diferencia identificada en (a) o en (b) es significativa al compararla con el valor razonable de los activos intercambiados.

Al determinar si una permuta tiene carácter comercial, el valor específico para la entidad de la parte de sus actividades afectadas por la transacción deberá tener en

cuenta los flujos de efectivo después de impuestos. El resultado de estos análisis puede ser claro sin que una entidad tenga que realizar cálculos detallados.

- 47 En el apartado (b) del párrafo 21 se especifica que una condición para el reconocimiento de un activo intangible es que el costo de dicho activo pueda ser medido con fiabilidad. El valor razonable de un activo intangible, para el que no existan transacciones comparables en el mercado, puede medirse con fiabilidad si (a) la variabilidad en el rango de las estimaciones del valor razonable no es significativa, o (b) las probabilidades de las diferentes estimaciones, dentro de ese rango, pueden ser evaluadas razonablemente y utilizadas en la estimación del valor razonable. Si la entidad es capaz de determinar de forma fiable los valores razonables del activo recibido o del activo entregado, se utilizará el valor razonable del activo entregado para medir el costo del activo recibido, a menos que se tenga una evidencia más clara del valor razonable del activo recibido.

Plusvalía generada internamente

48 La plusvalía generada internamente no se reconocerá como un activo.

- 49 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. A menudo, se dice que estos desembolsos contribuyen a formar una plusvalía generada internamente. Este plusvalía generada por la propia entidad no se reconocerá como un activo porque no constituye un recurso identificable (es decir, no es separable ni surge de derechos contractuales o derechos legales de otro tipo), controlado por la entidad, que pueda ser medido de forma fiable por su costo.

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

Otros activos intangibles generados internamente

- 51 En ocasiones, es difícil evaluar si un activo intangible generado internamente cumple los criterios para su reconocimiento como activo, a consecuencia de los problemas para:

- (a) Determinar si, y en qué momento, surge un activo identificable del que se vaya a derivar, de forma probable, la generación de beneficios económicos en el futuro. y
- (b) Establecer el costo del activo de forma fiable. En ciertos casos, el costo de generar un activo intangible internamente no puede distinguirse del costo de mantener o mejorar la plusvalía generada internamente, ni tampoco del costo que supone llevar a cabo día a día las actividades de la entidad.

Por tanto, además de cumplir con los requisitos para el reconocimiento y medición inicial de un activo intangible, la entidad aplicará las condiciones y guías establecidas en los párrafos 52 a 67, para todos los activos generados de forma interna.

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

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

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

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

Fase de investigación

- 54 **No se reconocerán activos intangibles surgidos de la investigación (o de la fase de investigación en proyectos internos). Los desembolsos por investigación (o en la fase de investigación, en el caso de proyectos internos), se reconocerán como gastos del periodo en el que se incurran.**
- 55 En la fase de investigación de un proyecto interno, la entidad no puede demostrar que exista un activo intangible que pueda generar probables beneficios económicos en el futuro. Por lo tanto, los desembolsos correspondientes se reconocerán como gastos en el momento en que se produzcan.
- 56 Son ejemplos de actividades de investigación:
- (a) actividades dirigidas a obtener nuevos conocimientos;
 - (b) la búsqueda, evaluación y selección final de aplicaciones de resultados de la investigación u otro tipo de conocimientos;
 - (c) la búsqueda de alternativas para materiales, aparatos, productos, procesos, sistemas o servicios; y
 - (d) la formulación, diseño, evaluación y selección final, de posibles alternativas para materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios que sean nuevos o se hayan mejorado.

Fase de desarrollo

- 57 **Un activo intangible surgido del desarrollo (o de la fase de desarrollo en un proyecto interno), se reconocerá como tal si, y sólo si, la entidad puede demostrar todos los extremos siguientes:**
- (a) **Técnicamente, es posible completar la producción del activo intangible de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta.**
 - (b) **Su intención de completar el activo intangible en cuestión, para usarlo o venderlo.**
 - (c) **Su capacidad para utilizar o vender el activo intangible.**
 - (d) **La forma en que el activo intangible vaya a generar probables beneficios económicos en el futuro. Entre otras cosas, la entidad debe demostrar la existencia de un mercado para la producción que genere el activo intangible o para el activo en sí, o bien, en el caso de que vaya a ser utilizado internamente, la utilidad del mismo para la entidad.**
 - (e) **La disponibilidad de los adecuados recursos técnicos, financieros o de otro tipo, para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo intangible.**
 - (f) **Su capacidad para medir, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo.**

- 58 En la fase de desarrollo de un proyecto interno, la entidad puede, en algunos casos, identificar un activo intangible y demostrar que el mismo puede generar probables beneficios económicos en el futuro. Esto se debe a que la fase de desarrollo en un proyecto cubre etapas más avanzadas que la fase de investigación.
- 59 Son ejemplos de actividades de desarrollo:
- (a) el diseño, construcción y prueba, anterior a la producción o utilización, de modelos y prototipos;
 - (b) el diseño de herramientas, troqueles, moldes y plantillas que impliquen tecnología nueva;
 - (c) el diseño, construcción y operación de una planta piloto que no tenga una escala económicamente rentable para la producción comercial; y
 - (d) el diseño, construcción y prueba de una alternativa elegida para materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios que sean nuevos o se hayan mejorado.
- 60 Para demostrar si un activo intangible puede generar probables beneficios económicos futuros, la entidad evaluará los rendimientos económicos que se recibirán del mismo, utilizando los principios establecidos en la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*. Si el activo sólo generase rendimientos cuando actúe en combinación con otros activos, la entidad aplicará el concepto de unidad generadora de efectivo, establecido en la NIC 36.
- 61 La disponibilidad de recursos para completar, utilizar y obtener beneficios procedentes de un activo intangible puede ser demostrada, por ejemplo, mediante la existencia de un plan de negocio que ponga de manifiesto los recursos técnicos, financieros o de otro tipo, necesarios, así como la capacidad de la entidad para proveerse de tales recursos. En ciertos casos, la entidad demostrará la disponibilidad de la financiación externa, a través de la obtención de una indicación del prestamista sobre su voluntad para financiar el plan presentado.
- 62 Con frecuencia, el sistema de costos de la entidad puede medir de forma fiable los costos que conlleva la generación interna de un activo intangible, tales como los sueldos y otros desembolsos en los que se incurre para asegurar los derechos de la propiedad intelectual o las licencias, o bien para desarrollar programas informáticos.
- 63 **No se reconocerán como activos intangibles las marcas, las cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes u otras partidas similares que se hayan generado internamente.**
- 64 Los desembolsos incurridos para la generación interna de marcas, cabeceras de periódicos, sellos o denominaciones editoriales, listas de clientes u otras partidas similares, no pueden distinguirse del costo de desarrollar la actividad empresarial en su conjunto. Por lo tanto, estas partidas no se reconocerán como activos intangibles.

Costo de un activo intangible generado internamente

- 65 El costo de un activo intangible generado internamente, a efectos del párrafo 24, será la suma de los desembolsos incurridos desde el momento en que el elemento cumple las condiciones para su reconocimiento, establecidas en los párrafos 21, 22 y 57. El párrafo 71 prohíbe la reintegración, en forma de elementos del activo, de los desembolsos reconocidos previamente como gastos.
- 66 El costo de un activo intangible generado internamente comprenderá todos los costos directamente atribuibles necesarios para crear, producir y preparar el activo para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. Son ejemplos de costos atribuibles directamente:

- (a) los costos de materiales y servicios utilizados o consumidos en la generación del activo intangible;
- (b) los costos de las remuneraciones a los empleados (según se definen en la NIC 19) derivadas de la generación del activo intangible;
- (c) los honorarios para registrar los derechos legales; y
- (d) la amortización de patentes y licencias que se utilizan para generar activos intangibles.

En la NIC 23, se establecen los criterios para el reconocimiento de los costos por intereses como componentes del costo de los activos intangibles generados internamente.

67 Los siguientes conceptos no son componentes del costo de los activos intangibles generados internamente:

- (a) los gastos administrativos, de venta u otros gastos indirectos de carácter general, salvo que su desembolso pueda ser directamente atribuido a la preparación del activo para su uso;
- (b) las ineficiencias, claramente identificadas, y las pérdidas operativas iniciales en las que se haya incurrido antes de que el activo alcance el desempeño normal esperado; y
- (c) los gastos de formación del personal que ha de trabajar con el activo.

Ejemplo ilustrativo del párrafo 65

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

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

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

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

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

Reconocimiento como gasto

- 68 **Los desembolsos sobre una partida intangible deberán reconocerse como un gasto cuando se incurra en ellos, a menos que:**
- (a) **formen parte del costo de un activo intangible que cumpla con los criterios de reconocimiento (véanse los párrafos 18 a 67); o**
 - (b) **la partida sea adquirida en una combinación de negocios, y no pueda ser reconocida como un activo intangible. Cuando éste sea el caso, formará parte del importe reconocido como plusvalía en la fecha de la adquisición véase la NIIF 3).**
- 69 En algunos casos, se incurre en desembolsos para suministrar beneficios económicos futuros a una entidad, pero no se adquiere ni se crea ningún activo intangible o de otro tipo que pueda ser reconocido. En estos casos, el desembolso se reconocerá como un gasto cuando se lo incurra. Por ejemplo, los desembolsos para investigación se reconocerán como un gasto cuando se los incurra (véase el párrafo 54), excepto cuando formen parte de una combinación de negocios. Los siguientes son otros ejemplos de desembolsos que se reconocen como un gasto cuando se los incurre:
- (a) gastos de establecimiento (esto es, costos de puesta en marcha de operaciones), salvo que las partidas correspondientes formen parte del costo de un elemento del propiedades, planta y equipo, siguiendo lo establecido en la NIC 16. Los gastos de establecimiento pueden consistir en costos de inicio de actividades, tales como costos legales y administrativos soportados en la creación de una entidad con personalidad jurídica, desembolsos necesarios para abrir una nueva instalación, una actividad o para comenzar una operación (costos de preapertura), o bien costos de lanzamiento de nuevos productos o procesos (costos previos a la operación);
 - (b) desembolsos por actividades formativas;
 - (c) desembolsos por publicidad y otras actividades promocionales;
 - (d) desembolsos por reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de una entidad.
- 70 Lo establecido en el párrafo 68 no impide reconocer los anticipos como activos, siempre que el pago por la entrega de bienes o prestación de servicios se haya realizado con anterioridad a la entrega o prestación de los mismos.

Prohibición de reconocer como activos los gastos de periodos anteriores

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

Medición posterior al reconocimiento inicial

- 72 **La entidad elegirá como política contable entre el modelo del costo del párrafo 74 o el modelo de revaluación del párrafo 75. Si un activo intangible se contabiliza según el modelo de revaluación, todos los demás activos pertenecientes a la misma clase también se contabilizarán utilizando el mismo modelo, a menos que no exista un mercado activo para esa clase de activos.**

- 73 Una clase de activos intangibles es un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las actividades de la entidad. Las partidas pertenecientes a la misma clase de activos intangibles se revaluarán simultáneamente, para evitar revaluaciones selectivas de activos y también que los importes de los activos intangibles en los estados financieros representen una mezcla de costos y valores referidos a fechas diferentes.

Modelo del costo

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

Modelo de revaluación

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

- 76 El modelo de revaluación no contempla:

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

- 77 El modelo de revaluación se aplicará después de que el activo haya sido reconocido inicialmente por su costo. No obstante, si sólo se llega a reconocer, como activo, una parte del costo total del elemento, por no cumplir éste los criterios de reconocimiento hasta alcanzar una etapa intermedia del proceso de su producción (véase el párrafo 65), el modelo de revaluación se podrá aplicar a la totalidad del activo. Por otra parte, el modelo de revaluación puede ser aplicado también a un activo intangible que haya sido recibido mediante una subvención del gobierno y se haya reconocido por un valor simbólico (véase el párrafo 44).

- 78 Es poco común la existencia de un mercado activo, tal como ha sido descrito en el párrafo 8, para los activos intangibles, si bien cabe la posibilidad de que exista. Por ejemplo, en ciertos países pueden existir mercados activos para las licencias de taxi libremente transferibles, así como para las licencias o cuotas de pesca y producción. Sin embargo, no existen mercados activos para las marcas, cabeceras de periódicos o revistas, derechos sobre películas o partituras musicales, patentes o las marcas registradas, porque cada uno de estos activos tiene peculiaridades que los hacen únicos. Por otra parte, aunque los activos intangibles sean objeto de compraventa, los contratos se negocian entre compradores y vendedores que actúan aisladamente, y por ello las transacciones son relativamente infrecuentes. Por estas razones, el precio que se paga por un activo puede no suministrar la suficiente evidencia del valor razonable de otro distinto. Además, con mucha frecuencia, los precios no están disponibles para el público.

- 79 La frecuencia de las revaluaciones depende de la volatilidad de los valores razonables de los activos intangibles que sean objeto de revaluación. Si el valor razonable de un activo revaluado difiere, sustancialmente, de su importe en libros, será necesaria una nueva revaluación. Algunos activos intangibles pueden experimentar movimientos significativos y de carácter volátil en su valor razonable, de forma que sea preciso practicar revaluaciones anuales. Estas revaluaciones frecuentes serán innecesarias para activos intangibles con movimientos insignificantes en sus valores razonables.
- 80 Cuando se revalúa un activo intangible, la amortización acumulada hasta la fecha de la revaluación puede ser tratada de dos maneras:
- (a) reexpresada proporcionalmente al cambio en el importe en libros bruto del activo, de manera que el importe en libros del mismo después de la revaluación sea igual a su importe revaluado; o
 - (b) eliminada contra el importe en libros bruto del activo, de manera que lo que se reexpresa es el valor neto resultante, hasta alcanzar el importe revaluado del activo.
- 81 **Si un activo intangible, dentro de una clase de activos intangibles revaluados, no pudiera ser objeto de revaluación porque no existe un mercado activo para el mismo, el elemento en cuestión se contabilizará según su costo, menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas que le hayan podido afectar.**
- 82 **Si no pudiera seguir determinándose el valor razonable de un activo intangible, por faltar el mercado activo que sirve de referencia, el importe en libros del elemento será el importe revaluado, en la fecha de la última revaluación por referencia al mercado activo, menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.**
- 83 El hecho de que no siga existiendo un mercado activo para proceder a revaluar un elemento del activo intangible, puede indicar que el valor de dicho activo se ha deteriorado, y por tanto que es preciso aplicar el contenido de la NIC 36.
- 84 Si, en alguna fecha posterior, el valor razonable del activo intangible pudiera determinarse de nuevo por referencia a un mercado activo, se aplicará el modelo de revaluación desde esa misma fecha.
- 85 **Si se incrementa el importe en libros de un activo intangible como consecuencia de una revaluación, dicho aumento se reconocerá en otro resultado global y acumulado en el patrimonio en una cuenta de superávit de revaluación. Sin embargo, el incremento se reconocerá en el resultado del periodo en la medida en que sea una reversión de un decremento por una revaluación del mismo activo reconocido anteriormente en el resultado del periodo.**
- 86 **Cuando se reduzca el importe en libros de un activo intangible como consecuencia de una revaluación, dicha disminución se reconocerá en el resultado del periodo. Sin embargo, la disminución se reconocerá en otro resultado global en la medida en que existiera saldo acreedor en el superávit de revaluación en relación con ese activo. La disminución reconocida en otro resultado global reduce el importe acumulado en el patrimonio contra la cuenta de superávit de revaluación.**
- 87 Cuando se consideren realizados, los superávits de revaluación acumulados que formen parte del patrimonio pueden ser transferidos directamente a la cuenta de ganancias (pérdidas) acumuladas. El importe total de los superávits de revaluación puede realizarse cuando se produzca la venta o disposición por otra vía del activo. No obstante, también puede considerarse realizada una parte del importe del superávit por revaluación, a medida que éste sea utilizado por la entidad, en cuyo caso el importe que se entenderá como realizado será la diferencia entre la amortización

correspondiente al periodo corriente, calculada a partir del importe en libros revaluado, y la que hubiera sido calculada utilizando el costo histórico del activo. Esta transferencia del superávit de revaluación a las ganancias acumuladas no se hará a través de los resultados.

Vida útil

- 88 **Una entidad evaluará si la vida útil de un activo intangible es finita o indefinida y, si es finita, evaluará la duración o el número de unidades productivas u otras similares que constituyan su vida útil. La entidad considerará que un activo intangible tiene una vida útil indefinida cuando, sobre la base de un análisis de todos los factores relevantes, no exista un límite previsible al periodo a lo largo del cual el activo se espera que el activo genere entradas de flujos netos de efectivo para la entidad.**
- 89 La contabilización de un activo intangible se basa en su vida útil. Un activo intangible con una vida útil finita se amortiza (véase los párrafos 97 a 106), mientras que un activo intangible con una vida útil indefinida no se amortiza (véanse los párrafos 107 a 110). Los ejemplos ilustrativos que acompañan a esta Norma ilustran la determinación de la vida útil para diferentes activos intangibles, y la posterior contabilización de dichos activos sobre la base de las determinaciones de la vida útil.
- 90 Para determinar la vida útil de un activo intangible, es preciso considerar muchos factores, entre los que figuran:
- (a) la utilización esperada del activo por parte de la entidad, así como si el elemento podría ser gestionado de forma eficiente por otro equipo directivo distinto;
 - (b) los ciclos típicos de vida del producto, así como la información pública disponible sobre estimaciones de la vida útil, para tipos similares de activos que tengan una utilización parecida;
 - (c) la incidencia de la obsolescencia técnica, tecnológica, comercial o de otro tipo;
 - (d) la estabilidad de la industria en la que opere el activo, así como los cambios en la demanda de mercado para los productos o servicios fabricados con el activo en cuestión;
 - (e) las actuaciones esperadas de los competidores, ya sean actuales o potenciales;
 - (f) el nivel de los desembolsos por mantenimiento necesarios para conseguir los beneficios económicos esperados del activo, así como la capacidad y voluntad de la entidad para alcanzar ese nivel;
 - (g) el periodo en que se controle el activo, si estuviera limitado, así como los límites, ya sean legales o de otro tipo, sobre el uso del elemento, tales como las fechas de caducidad de los arrendamientos relacionados con él; y
 - (h) si la vida útil del activo depende de las vidas útiles de otros activos poseídos por la entidad.
- 91 El término “indefinido” no significa “infinito”. La vida útil de un activo intangible refleja sólo el nivel de los desembolsos para mantenimiento futuros necesarios para preservar el activo en su nivel normal de rendimiento, evaluado en la fecha en la que se estima la vida útil del activo, así como la capacidad de la entidad y su intención de alcanzar dicho nivel. La conclusión de que la vida útil de un activo intangible es indefinida, no debe depender del exceso de los desembolsos futuros planeados sobre los inicialmente requeridos para mantener el activo a ese nivel de desempeño.

- 92 Dada la experiencia actual de cambios rápidos en la tecnología, los programas informáticos así como otros activos intangibles estarán sometidos a una rápida obsolescencia tecnológica. Por tanto, es probable que su vida útil sea corta.
- 93 La vida útil de un activo intangible puede ser muy larga, o incluso indefinida. La incertidumbre existente justifica una estimación prudente de la vida útil del activo intangible, aunque no justifica la elección de un periodo de amortización que sea tan corto que resulte irreal.
- 94 **La vida útil de un activo intangible que surja de un derecho contractual o de otro tipo legal no excederá el periodo de esos derechos pero puede ser inferior, dependiendo del periodo a lo largo del cual la entidad espera utilizar el activo. Si el derecho contractual o de otro tipo legal se hubiera obtenido por un plazo limitado que puede ser renovado, la vida útil del activo intangible sólo incluirá el periodo o periodos de renovación cuando exista evidencia que respalde la renovación por parte de la entidad sin un costo significativo. La vida útil de un derecho readquirido que haya sido reconocido como un activo intangible en una combinación de negocios es el periodo contractual restante del contrato en el que se concedió el derecho y no incluirá los periodos de renovación.**
- 95 Pueden existir factores económicos y legales que ejerzan influencia sobre la vida útil de un activo intangible. Los factores económicos determinarán el periodo a lo largo del cual se recibirán los beneficios económicos futuros. Los factores legales pueden restringir el intervalo de tiempo en el que la entidad controlará el acceso a estos beneficios. La vida útil será el periodo más corto de los determinados por estos factores.
- 96 La existencia de los siguientes factores, entre otros, indicarán que la renovación de los derechos legales es prácticamente segura, sin incurrir en un costo significativo:
- (a) Existe evidencia, posiblemente basada en la experiencia, de que se renovarán los derechos contractuales u otros derechos legales. Si la renovación es contingente porque precise del consentimiento de un tercero, es necesario contar con la evidencia de que el tercero accederá.
 - (b) Existe evidencia de que las condiciones necesarias para obtener la renovación serán satisfechas. y
 - (c) El costo de renovación para la entidad no es significativo en comparación con los beneficios económicos futuros que se espera que fluyan a la entidad a causa de la renovación

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

Activos intangibles con vidas útiles finitas

Periodo y método de amortización

- 97 El importe amortizable de un activo intangible con una vida útil finita, se distribuirá sobre una base sistemática a lo largo de su vida útil. La amortización comenzará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. La amortización cesará en la fecha más temprana entre aquella en que el activo se clasifique como mantenido para la venta (o incluido en un grupo de activos para su disposición que se haya

clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5, y la fecha en que se produzca la baja en cuentas del mismo. El método de amortización utilizado reflejará el patrón de consumo esperado, por parte de la entidad, de los beneficios económicos futuros derivados del activo. Si este patrón no pudiera ser determinado de forma fiable, se adoptará el método lineal de amortización. El cargo por amortización de cada período se reconocerá en el resultado del período, a menos que otra Norma permita o exija que dicho importe se incluya en el importe en libros de otro activo.

- 98 Pueden utilizarse diferentes métodos para distribuir el importe amortizable de un activo, de forma sistemática, a lo largo de su vida útil. Estos métodos incluyen el método lineal, el de depreciación decreciente y el de las unidades de producción. El método utilizado se seleccionará a partir del patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros esperados incorporados en el activo y se aplicará de forma coherente de período a período, a menos que se produzca un cambio en los patrones esperados de consumo de dichos beneficios económicos futuros. En raras ocasiones, o quizá en ninguna, existirá una evidencia suficiente para apoyar un método de amortización que produzca, en los activos intangibles con una vida útil finita, una amortización acumulada menor que la obtenida al utilizar el método de amortización lineal.
- 99 Normalmente, la amortización se reconocerá en el resultado del período. No obstante, en ocasiones, los beneficios económicos futuros incorporados a un activo se absorben dentro de la entidad, en la producción de otros activos. En estos casos, el cargo por amortización formará parte del costo de esos otros activos y se incluirá en su importe en libros. Por ejemplo, la amortización de los activos intangibles utilizados en el proceso de producción se incorporará al importe en libros de las inventarios (véase la NIC 2 *Inventarios*).

Valor residual

- 100 **Se supondrá que el valor residual de un activo intangible es nulo a menos que:**
- (a) **haya un compromiso, por parte de un tercero, de comprar el activo al final de su vida útil; o**
 - (b) **exista un mercado activo para el activo intangible, y:**
 - (i) **pueda determinarse el valor residual con referencia a este mercado; y**
 - (ii) **sea probable que ese mercado existirá al final de la vida útil del mismo.**
- 101 El importe amortizable de un activo con vida útil finita se determinará después de deducir su valor residual. Un valor residual distinto de cero implica que la entidad espera vender el activo intangible antes de que termine su vida económica.
- 102 La estimación del valor residual de un activo se basa en el importe recuperable a través de la disposición, utilizando los precios existentes en la fecha de la estimación de la venta para un activo similar que haya alcanzado el término de su vida útil y haya operado en condiciones similares a aquellas en las que el activo se utilizará. El valor residual se revisará al término de cada período anual. Un cambio en el valor residual del activo se contabilizará como un cambio en una estimación, de acuerdo con la NIC 8 *Políticas contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.
- 103 El valor residual de un activo intangible podría aumentar hasta un importe igual o mayor que el importe en libros del activo. En ese caso, el cargo por amortización del activo será nulo, a menos y hasta que, su valor residual disminuya posteriormente hasta un importe inferior al importe en libros del activo.

Revisión del periodo y del método de amortización

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

Activos intangibles con vidas útiles indefinidas

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

Revisión de la evaluación de la vida útil

- 109 **La vida útil de un activo intangible que no está siendo amortizado se revisará cada periodo para determinar si existen hechos y circunstancias que permitan seguir manteniendo una vida útil indefinida para ese activo. Si no existen esas circunstancias, el cambio en la vida útil de indefinida a finita se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8.**
- 110 Con arreglo a la NIC 36, reconsiderar la vida útil de un activo intangible como finita, en lugar de como indefinida, es un indicio de que el activo puede haber visto deteriorado su valor. Como consecuencia, la entidad comprobará si el valor del activo se ha deteriorado, comparando su importe recuperable, determinado de acuerdo con la NIC 36, con su importe en libros, y reconociendo cualquier exceso del importe en libros sobre el importe recuperable como una pérdida por deterioro del valor.

Recuperación del importe en libros—pérdidas por deterioro del valor

- 111 Para determinar si se ha deteriorado el valor de los activos intangibles, la entidad aplicará la NIC 36. En dicha Norma se explica cuándo y cómo ha de proceder la entidad para revisar el importe en libros de sus activos, y también cómo ha de determinar el importe recuperable de un determinado activo, para reconocer o revertir una pérdida por deterioro en su valor.

Retiros y disposiciones de activos intangibles

- 112 **Un activo intangible se dará de baja en cuentas:**
- (a) **por su disposición; o**
 - (b) **cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o disposición.**
- 113 **La pérdida o ganancia surgida al dar de baja un activo intangible se determinará como la diferencia entre el importe neto obtenido por su disposición, y el importe en libros del activo. Se reconocerá en el resultado del periodo cuando la partida sea dada de baja en cuentas (a menos que la NIC 17 establezca otra cosa, en caso de una venta con arrendamiento posterior). Las ganancias no se clasificarán como ingresos de actividades ordinarias.**
- 114 La disposición de un activo intangible puede llevarse a cabo de diversas maneras (por ejemplo mediante una venta, realizando sobre la misma un contrato de arrendamiento financiero, o por donación). Para determinar la fecha de la venta o disposición por otra vía del activo, la entidad aplicará los criterios establecidos en la NIC 18 *Ingresos de Actividades Ordinarias*, para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias por venta de bienes. La NIC 17 se aplicará a las disposiciones por una venta con arrendamiento posterior.
- 115 Si, de acuerdo con el criterio de reconocimiento del párrafo 21, la entidad reconociera dentro del importe en libros de un activo el costo de derivado de la sustitución de parte del activo intangible, dará de baja el importe en libros de la parte sustituida. Si no fuera practicable para la entidad la determinación del importe en libros de la parte sustituida, podrá utilizar el costo de la sustitución como indicativo de cuál podría ser el costo de la parte sustituida, en la fecha en la que fue adquirido o generado internamente.
- 115A En el caso de un derecho readquirido en una combinación de negocios que se revenda posteriormente a un tercero, el importe en libros relacionado, si lo hubiera, se deberá utilizar para determinar la ganancia o pérdida de la reventa.
- 116 La contrapartida a cobrar por la venta o disposición por otra vía de un activo intangible se reconocerá inicialmente por su valor razonable. Si se aplazase el pago a recibir por el activo intangible, la contrapartida recibida se reconocerá inicialmente al precio equivalente de contado. La diferencia entre el importe nominal de la contrapartida y el precio equivalente de contado se reconocerá como un ingreso por intereses, de acuerdo con la NIC 18, de forma que refleje el rendimiento efectivo derivado de la cuenta por cobrar.
- 117 La amortización de un activo intangible con una vida útil finita no terminará cuando el activo intangible no vaya a ser usado más, a menos que el activo haya sido completamente amortizado o se clasifique como mantenido para la venta (o incluido en un grupo de activos para su disposición que se clasifique como disponible para la venta) de acuerdo con la NIIF 5.

Información a revelar

General

- 118 La entidad revelará la siguiente información para cada una de las clases de activos intangibles, distinguiendo entre los activos que se hayan generado internamente y los demás:
- (a) si las vidas útiles son indefinidas o finitas y, en este caso, las vidas útiles o los porcentajes de amortización utilizados;
 - (b) los métodos de amortización utilizados para los activos intangibles con vidas útiles finitas;
 - (c) el importe en libros bruto y la amortización acumulada (junto con el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor), tanto al principio como al final de cada periodo;
 - (d) la partida o partidas, del estado de resultado integral, en las que está incluida la amortización de los activos intangibles;
 - (e) una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo, mostrando:
 - (i) los incrementos, con indicación separada de los que procedan de desarrollos internos, aquéllos adquiridos por separado y los adquiridos en combinaciones de negocios;
 - (ii) los activos clasificados como mantenidos para la venta o incluidos en un grupo de activos para su disposición que haya sido clasificado como mantenido para la venta, de acuerdo con la NIIF 5, así como otras ventas o disposiciones por otra vía;
 - (iii) los incrementos y decrementos, durante el periodo, procedentes de revaluaciones efectuadas según se indica en los párrafos 75, 85 y 86, así como de pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas en otro resultado integral siguiendo las reglas de la NIC 36 (si las hubiere);
 - (iv) las pérdidas por deterioro del valor reconocidas, en el resultado del periodo aplicando la NIC 36 (si las hubiere);
 - (v) las reversiones de anteriores pérdidas por deterioro del valor, a lo largo del periodo, de acuerdo con la NIC 36 (si las hubiere);
 - (vi) el importe de la amortización reconocida durante el periodo;
 - (vii) las diferencias netas de cambio derivadas de la conversión de estados financieros a la moneda de presentación, y de la conversión de una operación en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad; y
 - (viii) otros cambios habidos en el importe en libros durante el periodo.
- 119 Una clase de activos intangibles es un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las actividades de la entidad. Los siguientes son ejemplos de clases separadas:
- (a) marcas;

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

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

120 La entidad incluirá información sobre los activos intangibles que hayan sufrido pérdidas por deterioro del valor, de acuerdo con la NIC 36, además de la requerida en los anteriores apartados (e) (iii) hasta (e) (v) del párrafo 118.

121 La NIC 8 exige que la entidad revele la naturaleza y efecto de los cambios en las estimaciones contables que tengan un efecto significativo en el periodo corriente, o que se espera que tengan repercusión significativa en futuros periodos. Estas revelaciones de información pueden surgir por cambios en:

- (a) el periodo de amortización fijado para un activo intangible;
- (b) el método de amortización; o
- (c) los valores residuales.

122 La entidad revelará también información sobre:

- (a) **En el caso de un activo intangible con vida útil indefinida, el importe en libros de dicho activo y las razones sobre las que se apoya la estimación de una vida útil indefinida. Al aportar estas razones, la entidad describirá el factor o los factores que han jugado un papel significativo al determinar que el activo tiene una vida útil indefinida.**
- (b) **Una descripción del importe en libros y del periodo restante de amortización de cualquier activo intangible que sea significativo en los estados financieros de la entidad.**
- (c) **Para los activos intangibles que se hayan adquirido mediante una subvención del gobierno, y hayan sido reconocidos inicialmente por su valor razonable (véase el párrafo 44):**
 - (i) **el valor razonable por el que se han registrado inicialmente tales activos;**
 - (ii) **su importe en libros; y**
 - (iii) **si la medición posterior al reconocimiento inicial se realiza utilizando el modelo del costo o el modelo de revaluación;**
- (d) **La existencia y el importe en libros de los activos intangibles cuya titularidad tiene alguna restricción, así como el importe en libros de los activos intangibles que sirven como garantías de deudas.**
- (e) **El importe de los compromisos, para la adquisición de activos intangibles.**

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

Activos intangibles medidos posteriormente según el modelo de revaluación

- 124 **En el caso de activos intangibles contabilizados por sus valores revaluados, la entidad revelará la siguiente información:**
- (a) **para cada clase de activos intangibles:**
 - (i) **la fecha efectiva de la revaluación;**
 - (ii) **el importe en libros de los activos intangibles revaluados; y**
 - (iii) **el importe en libros que se habría reconocido si los activos intangibles se hubieran medido posteriormente utilizando el modelo del costo del párrafo 74;**
 - (b) **el importe del superávit de revaluación, tanto al principio como al final del periodo, que procedan de los activos intangibles, indicando los cambios habidos durante el periodo, así como cualquier restricción para la distribución de su saldo entre los accionistas; y**
 - (c) **los métodos e hipótesis significativos empleados en la estimación del valor razonable de los activos.**

- 125 Puede ser necesario, para cumplir con las revelaciones exigidas en el párrafo anterior, proceder a la agregación de las clases de activos intangibles revaluados. No obstante, las citadas clases no se agregarán si de esta presentación pudieran resultar saldos mixtos, que incluyeran activos medidos según el modelo del costo junto con otros medidos según el modelo de revaluación.

Desembolsos por investigación y desarrollo

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

Otra información

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

Disposiciones transitorias y fecha de vigencia

- 129 [Eliminado]
- 130 Una entidad aplicará esta Norma:
- (a) Para la contabilización de activos intangibles adquiridos en combinaciones de negocios en las que la fecha del acuerdo sea a partir del 31 de marzo de 2004. y
 - (b) Para la contabilización de todos los demás activos intangibles de forma prospectiva desde el comienzo del primer periodo anual a partir del 31 de marzo de 2004. Así, la entidad no ajustará el importe en libros de los activos intangibles reconocidos en esa fecha. Sin embargo, la entidad aplicará, en esa misma fecha, esta Norma al reconsiderar las vidas útiles de dichos activos intangibles. Si, como resultado de esa reestimación, la entidad cambia su evaluación de la vida útil de un activo, ese cambio se contabilizará como un cambio en la estimación contable, de acuerdo con la NIC 8.
- 130A Una entidad aplicará las modificaciones contenidas en el párrafo 2 para periodos anuales que comienzan el 1 de enero de 2006. Si una entidad aplica la NIIF 6 para un periodo anterior, dichas modificaciones deben ser aplicadas para ese periodo anterior.
- 130B NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007) modificó la terminología utilizada en las NIIF. Además, modificó los párrafos 85, 86 y 118(e)(iii). Una entidad aplicará esas modificaciones para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad aplica la NIC 1 (revisada en 2007) a periodos anteriores, las modificaciones se aplicarán también a esos periodos.
- 130C La NIIF 3 (revisada en 2008) modificó los párrafos 12, 33 a 35, 68, 69, 94 y 130, eliminó los párrafos 38 y 129 y añadió el párrafo 115A. Una entidad aplicará esas modificaciones prospectivamente a los periodos que comiencen a partir del 1 de julio de 2009. Por ello, no se ajustarán los importes reconocidos para los activos intangibles y la plusvalía en combinaciones de negocios anteriores. Cuando una entidad aplique la NIIF 3 (revisada en 2008) a periodos anteriores, también las modificaciones se aplicarán a ellos.

Permutas de activos similares

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

Aplicación anticipada

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

Derogación de la NIC 38 (aprobada en 1998)

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

Aprobación de la NIC 38 por el Consejo

La Norma Internacional de Contabilidad 38 *Activos Intangibles*, fue aprobada para su emisión por trece de los catorce miembros el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. El voto disidente fue de Whittington. El IASB ha publicado la opinión en contrario junto con los Fundamentos de las Conclusiones.

Sir David Tweedie	Presidente
Thomas E Jones	Vicepresidente
Mary E Barth	
Hans-Georg Bruns	
Anthony T. Cope	
Robert P Garnett	
Gilbert Gélard	
James J Leisenring	
Warren J. McGregor	
Patricia L O'Malley	
Harry K Schmid	
John T Smith	
Geoffrey Whittington	
Tatsumi Yamada	

ÍNDICE

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

INTRODUCCIÓN	FC1–FC3
DEFINICIÓN DE UN ACTIVO INTANGIBLE	FC4–FC5
IDENTIFICABILIDAD	FC6–FC14
Antecedentes a las deliberaciones del Consejo	FC7–FC8
Aclarando la identificabilidad	FC9–FC10
Relaciones no contractuales con el cliente	FC11–FC14
CRITERIOS PARA EL RECONOCIMIENTO INICIAL	FC15–FCZ46
Adquisición como parte de una combinación de negocios	FC16A–FC19B
Criterio de reconocimiento basado en la probabilidad	FC17–FC18
Fiabilidad del criterio de reconocimiento de la medición	FC19A–FC19B
Adquisición independiente	FC26–FC28
Otros activos intangibles generados internamente	FCZ29–FCZ46
Antecedentes a los requerimientos para activos intangibles generados internamente	FCZ30–FCZ32
Combinación de la NIC 9 con la Norma sobre activos intangibles	FCZ33–FCZ35
Consecuencias de combinar la NIC 9 con la NIC 38	FCZ36–FCZ37
Reconocimiento de los desembolsos de todos los activos intangibles generados internamente como un gasto	FCZ38
Reconocimiento de los activos intangibles generados internamente	FCZ39
La opinión del IASC en la aprobación de la NIC 38	FCZ40–FCZ41
Diferencias en los criterios de reconocimiento para los activos intangibles generados internamente y activos intangibles comprados	FCZ42
Reconocimiento inicial al costo	FCZ43–FCZ44
Aplicación de los criterios de reconocimiento para los activos intangibles generados internamente	FCZ45–FCZ46
CONTABILIZACIÓN POSTERIOR DE LOS ACTIVOS INTANGIBLES	FC47–FC77
Contabilización de los activos intangibles con vidas útiles finitas adquiridos en combinaciones de negocios	FC50–FC59
Prueba de deterioro de activos intangibles con vidas útiles finitas	FC54–FC56
Valor residual de un activo intangible con vida útil finita	FC57–FC59
Vidas útiles de activos intangibles	FC60–FC72
Vida útil limitada por derechos contractuales u otros derechos legales	FC66–FC72

Contabilización de activos intangibles con vidas útiles indefinidas	FC73–FC77
No-amortización	FC74–FC75
Revaluaciones	FC76–FC77
PROYECTOS DE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO ADQUIRIDOS EN COMBINACIONES DE NEGOCIOS	FC78–FC89
Reconocimiento inicial por separado de la plusvalía	FC80–FC82
Contabilización posterior de proyectos de investigación y desarrollo adquiridos en las combinaciones de negocios y reconocidos como activos intangibles	FC833–FC84
Desembolsos posteriores en proyectos de investigación y desarrollo adquiridos en las combinaciones de negocios y reconocidos como activos intangibles	FC85–FC89
DISPOSICIONES TRANSITORIAS	FC90–FC102
Aplicación anticipada	FC101–FC102
RESUMEN DE LOS PRINCIPALES CAMBIOS CON RESPECTO AL PROYECTO DE NORMA	FC103
HISTORIAL DEL DESARROLLO DE UNA NORMA SOBRE ACTIVOS INTANGIBLES	FCZ104–FCZ110

Fundamentos de las Conclusiones de la NIC 38 Activos Intangibles

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

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

Introducción

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

Definición de un activo intangible (párrafo 8)

- FC4 Un activo intangible se definía en la versión previa de la NIC 38 como “un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física, que se posee para ser utilizado en la producción o suministro de bienes y servicios, para ser arrendado a terceros o para servicios de administración”. La definición en la Norma revisada elimina el requisito de que el activo se posea para ser utilizado en la producción o suministro de bienes y servicios, para ser arrendado o para servicios de administración.
- FC5 El Consejo observó que las características esenciales de los activos intangibles son que:
- (a) son recursos controlados por la entidad de los que espera obtener, en el futuro, beneficios económicos;
 - (b) falta de apariencia física; y
 - (c) son identificables.

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

Identificabilidad (párrafo 12)

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

Antecedentes a las deliberaciones del Consejo

- FC7 El Consejo fue inducido a considerar el problema de la “identificabilidad” como parte de la primera fase de su proyecto de Combinaciones de Negocios como resultado de los cambios durante 2001 en los requerimientos de las normas de Canadá y Estados Unidos sobre el reconocimiento por separado de los activos intangibles adquiridos en combinaciones de negocios. El Consejo observó que los activos intangibles comprenden una parte cada vez mayor de los activos de muchas entidades, y que los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios habitualmente se incluyen en el importe reconocido como plusvalía, a pesar de los requerimientos de la NIC 22 *Combinaciones de Negocios* y la NIC 38 de que sean reconocidos de forma separada a la plusvalía. El Consejo estuvo de acuerdo con la conclusión alcanzada por los emisores de normas de Canadá y USA de que se incrementaría la utilidad de los estados financieros si los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios se distinguieran de la plusvalía. Por ello, el Consejo concluyó que la NIIF que surja de la primera fase del proyecto de Combinaciones de Negocios debe dar un criterio definitivo para identificar y reconocer los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios de forma separada a la plusvalía.
- FC8 Al revisar la NIC 38 y desarrollar la NIIF 3, el Consejo confirmó el punto de vista de la versión previa de la NIC 38 por el que la identificabilidad es la característica que

distingue conceptualmente otros activos intangibles de la plusvalía. El Consejo concluyó que para dar un criterio definitivo para identificar y reconocer los activos intangibles de forma separada a la plusvalía, era necesario articular de manera más clara el concepto de identificabilidad.

Aclarando la Identificabilidad (párrafo 12)

- FC9 En coherencia con la guía de la versión previa de la NIC 38, el Consejo concluyó que un activo intangible puede distinguirse de la plusvalía si es separable, es decir, capaz de estar separado o dividido de la entidad y vendido, cedido, dado en operación, arrendado o intercambiado. Por lo tanto, en el contexto de activos intangibles, la separabilidad significa identificabilidad y los activos intangibles con esta característica que se adquieren en una combinación de negocios deben reconocerse como activos de forma separada de la plusvalía.
- FC10 Sin embargo, de nuevo de forma coherente con la guía de la versión previa de la NIC 38, el Consejo concluyó que la separabilidad no es el único indicador de la identificabilidad. El Consejo observó que, a diferencia de la plusvalía, los valores de muchos activos intangibles surgen de derechos transmitidos legalmente por contrato o estatuto. En el caso de la plusvalía adquirida, su valor surge del conjunto organizado de activos que conforman una entidad adquirida o del valor creado de un conjunto organizado de activos a través de la combinación de negocios, tal como las sinergias que se espera obtener de la combinación de entidades o negocios. El Consejo también observó que, aunque muchos activos intangibles son separables y surgen de derechos legales-contractuales, algunos derechos legales-contractuales establecen derechos sobre propiedades que no son fácilmente separables de la entidad en su conjunto. Por ejemplo, según las leyes de algunas jurisdicciones algunas licencias concedidas a una entidad no son transferibles excepto por la venta de la entidad en su conjunto. El Consejo concluyó que el hecho de que un activo intangible surja de derechos contractuales u otros derechos legales es una característica que lo distingue de una plusvalía. Por tanto, los activos intangibles con esta característica que se adquieren en una combinación de negocios deberían reconocerse como activos independientemente de la plusvalía.

Relaciones no contractuales con la clientela (párrafo 16)

- FC11 En la versión previa de la NIC 38 y el Proyecto de Norma de Modificaciones Propuestas a la NIC 38 se establecía que “Una entidad controla un activo siempre que tenga el poder de obtener los beneficios futuros que procedan de los recursos que subyacen en el mismo, y además pueda restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios”. Los documentos amplían esto estableciendo que “en ausencia de derechos legales que protejan, u otras formas que controlen, las relaciones o lealtad por parte de los clientes con la entidad, ésta tendrá, por lo general, un grado de control insuficiente sobre los beneficios económicos que podrían derivar de las mismas como para poder considerar que tales partidas cumplen la definición de activo intangible”.
- FC12 Sin embargo, el Borrador de Ejemplos Ilustrativos que acompañaba al Proyecto de Norma 3 *Combinaciones de Negocios* establecía que “si una relación con la clientela adquirida en una combinación de negocios no surge de un contrato, la misma se reconoce como un activo intangible de forma separada de la plusvalía si cumple el criterio de separabilidad. La existencia de transacciones de intercambio para ese mismo activo u otro similar ponen en evidencia la posibilidad de separar una relación comercial no contractual con un cliente, y también pueden proporcionar información sobre los precios de intercambio que deben considerarse al estimar el valor razonable.

Aunque quienes respondieron al Proyecto de Norma por lo general estuvieron de acuerdo con las conclusiones del Consejo sobre la definición de identificabilidad, algunos no tenían clara la relación entre el criterio de separabilidad para establecer si una relación no contractual con la clientela es identificable y el concepto de control para establecer si la relación cumple la definición de un activo. Además, algunos de los que respondieron sugirieron que las relaciones no contractuales con la clientela deberían, según la propuesta en el Proyecto de Norma, reconocerse por separado si son adquiridas en una combinación de negocios, pero no si se adquieren en una transacción por separado.

- FC13 El Consejo observó que las transacciones de intercambio para relaciones con la clientela no contractuales iguales o similares proporcionan evidencia no sólo de que la partida es separable, sino también de que la entidad es capaz de controlar los beneficios económicos futuros esperados de dicha relación. De forma similar, si una entidad adquiere por separado una relación con la clientela no contractual, la existencia de una transacción de intercambio por dicha relación proporciona evidencia de que la partida es separable, y de que la entidad es capaz de controlar los beneficios económicos futuros esperados de dicha relación. Por tanto, la relación cumpliría la definición de activo intangible y se reconocerá como tal. Sin embargo, en ausencia de transacciones de intercambio para relaciones no contractuales con la clientela iguales o similares, dichas relaciones adquiridas en una combinación de negocios normalmente no cumplirían la definición de un “activo intangible” -no serían separables, ni la entidad sería capaz de demostrar que controla los beneficios económicos futuros esperados de dicha relación.
- FC14 Por tanto, el Consejo decidió aclarar en el párrafo 16 de la NIC 38 que en ausencia de derechos legales para proteger las relaciones con la clientela, las transacciones de intercambio para relaciones contractuales con la clientela iguales o similares (distintas de las que forman parte de una combinación de negocios) proporcionan evidencia de que la entidad es, no obstante, capaz de controlar los beneficios económicos futuros procedentes de la relación con los clientes. Como esas transacciones de intercambio también demuestran que las relaciones con el cliente son separables, dichas relaciones con la clientela se ajustan a la definición de un activo intangible.

Criterios para el reconocimiento inicial

- FC15 De acuerdo con la Norma, así como con la versión previa de la NIC 38, un activo intangible se reconoce si, y sólo si:
- (a) es probable que los beneficios económicos futuros que se han atribuido al mismo fluyan a la entidad; y
 - (b) el costo del activo puede ser medido de forma fiable.

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

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

- FC16 [Eliminado]
- FC16A El Consejo observó que en una combinación de negocios ambos criterios, el criterio de probabilidad y el de fiabilidad del criterio de medición siempre se cumplirán.

Criterio de reconocimiento basado en la probabilidad

- FC17 Al revisar la NIC 38, el Consejo observó que el valor razonable de un activo intangible refleja las expectativas del mercado acerca de la probabilidad de que los beneficios económicos futuros asociados al activo intangible fluyan a la entidad adquirente. En otras palabras, el efecto de la probabilidad se refleja en la medición del valor razonable de un activo intangible. Por tanto, el criterio de reconocimiento de la probabilidad se considerará siempre satisfecho en el caso de activos intangibles adquiridos en las combinaciones de negocios.
- FC18 El Consejo observó que esto pone de manifiesto una incoherencia general entre el criterio de reconocimiento para activos y pasivos en el *Marco Conceptual* (el cual afirma que una partida que cumpla la definición de un elemento debe reconocerse solo si es probable que los beneficios económicos asociados al mismo fluyan de una entidad a otra, y que la partida se pueda medir con fiabilidad) y se requiera en una combinación de negocios por ejemplo la medición a valor razonable. Sin embargo, el Consejo estuvo de acuerdo en que el papel de la probabilidad como criterio de reconocimiento en el *Marco Conceptual* debía ser considerado de forma más general como parte de un próximo proyecto sobre Conceptos.

Fiabilidad del criterio de reconocimiento de la medición

- FC19 [Eliminado].
- FC19A Al desarrollar la NIIF 3, en el IASB se destacó que los valores razonables de un activo intangible adquirido en una combinación de negocios se miden normalmente con suficiente fiabilidad para reconocerse por separado de la plusvalía. Los efectos de la incertidumbre debido al rango de posibles resultados con diferentes probabilidades se reflejan al medir el valor razonable del activo; la existencia de tal rango no demuestra una incapacidad para medir el valor razonable de forma fiable. La NIC 38 (revisada en 2004) incluía una presunción refutable de que el valor razonable de un activo intangible de vida finita adquirido en una combinación de negocios puede medirse de forma fiable. El Consejo había concluido que no siempre puede ser posible medir de forma fiable el valor razonable de un activo que tiene una base contractual o legal subyacente. Sin embargo, la NIC 38 (revisada en 2004) disponía que las únicas circunstancias en las que podría no ser posible medir de forma fiable el valor razonable de un activo intangible que surge de una base contractual o legal subyacente adquirido en una combinación de negocios eran si:
- (a) no sea separable; o
 - (b) fuera separable, pero no existiera un historial o evidencia de transacciones de intercambio para el mismo activo u otros similares, y la estimación por otra vía del valor razonable dependiera de variables que no se pueden medir.
- FC19B Al desarrollar el Proyecto de Norma de Combinaciones de Negocios de 2005, el Consejo concluyó que el reconocimiento separado de activos intangibles, sobre la base de una estimación del valor razonable, en lugar de incluirlos en la plusvalía, proporciona mejor información para los usuarios de los estados financieros incluso si se requiere un considerable grado de juicio para estimar el valor razonable. Por esta razón, el Consejo decidió proponer las consiguientes modificaciones de la NIC 38 para suprimir la fiabilidad en el criterio de medición para activos intangibles adquiridos en una combinación de negocio. Al deliberar las propuestas en el Proyecto de Norma de Combinaciones de Negocios de 2005, el Consejo confirmó estas modificaciones de la NIC 38.

- FC20- [Eliminado]
FC25

Adquisición separada (párrafos 25 y 26)

- FC26 Habiendo decidido incluir los párrafos 33 a 38 en la NIC 38, el Consejo también decidió que necesitaba considerar el papel de la probabilidad y la fiabilidad en el criterio de reconocimiento de la medición para activos intangibles adquiridos por separado.
- FC27 En coherencia con su conclusión sobre el papel de la probabilidad en el reconocimiento de activos intangibles adquiridos en combinaciones de negocios, el Consejo concluyó que el criterio de probabilidad del reconocimiento se considera siempre satisfecho para los activos intangibles adquiridos por separado. Esto es así porque el precio que paga la entidad para adquirir de forma independiente un activo intangible normalmente refleja las expectativas acerca de la probabilidad de que los beneficios económicos futuros asociados con el activo fluyan a la entidad. En otras palabras, el efecto de la probabilidad se refleja en el costo del activo intangible.
- FC28 El Consejo también concluyó que cuando un activo intangible se adquiere por separado a cambio de efectivo u otros activos monetarios, debe existir información suficiente para medir el costo de dicho activo con fiabilidad. Sin embargo, éste puede no ser el caso cuando la contraprestación de la compra incluya activos no monetarios. Por tanto, el Consejo decidió trasladar de la versión previa de la NIC 38 las guías aclarando que el costo de un activo intangible adquirido por separado puede medirse habitualmente con fiabilidad, en particular cuando la contraprestación de la compra es efectivo u otros activos monetarios.

Activos intangibles generados internamente (párrafos 51-67)

- FCZ29 La controversia relacionada con los activos intangibles generados internamente es acerca de si debe haber:
- (a) un requerimiento de reconocer los activos intangibles generados internamente en el balance siempre y cuando se cumplan ciertos criterios;
 - (b) un requerimiento de reconocer los desembolsos en todos los activos intangibles generados internamente como un gasto;
 - (c) un requerimiento de reconocer los desembolsos en todos los activos intangibles generados internamente como un gasto, con ciertas exenciones especificadas; o
 - (d) una opción de elegir entre los tratamientos descritos en los apartados (a) y (b) anteriores.

Antecedentes a los requerimientos para activos intangibles generados internamente

- FCZ30 Antes de que la NIC 38 fuera emitida en 1998, algunos activos intangibles generados internamente (aquéllos que surgían de los desembolsos por desarrollo) se trataban según la NIC 9 *Costos de Investigación y Desarrollo*. El desarrollo, y las revisiones, de la NIC 9 han sido siempre controvertidos.
- FCZ31 Los requerimientos propuestos y aprobados para el reconocimiento de un activo que surge de desembolsos por desarrollo y otros activos intangibles generados internamente han sido los siguientes:
- (a) en 1978, el IASC aprobó la NIC 9 *Contabilización de Actividades de Investigación y Desarrollo*. Requería que los desembolsos por investigación y desarrollo fueran reconocidos como un gasto cuando se

incurría en ellos, excepto que una entidad tenía la opción de reconocer un activo que surge de desembolsos por desarrollo cuando se cumplieran ciertos criterios.

- (b) en 1989, el Proyecto de Norma E32 *Comparabilidad de los Estados Financieros* propuso mantener la opción de la NIC 9 de reconocer un activo que surge de desembolsos por desarrollos cuando se cumplieran ciertos criterios e identificar:
 - (i) como tratamiento preferente, reconocer todos los desembolsos por investigación y desarrollo como un gasto cuando se incurre en ellos; y
 - (ii) como un tratamiento alternativo permitido, reconocer un activo que surge de los desembolsos por desarrollo cuando se cumplieran ciertos criterios.

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

- (c) en 1991, el Proyecto de Norma E37 *Costos de Investigación y Desarrollo* propuso requerir el reconocimiento de un activo que surge de desembolsos por desarrollo cuando se cumplieran ciertos criterios. En 1993, el IASC aprobó la NIC 9 *Costos de Investigación y Desarrollo* basada en el Proyecto de Norma E37.
- (d) en 1995, en coherencia con la NIC 9, el Proyecto de Norma E50 *Activos Intangibles* propuso requerir que los activos intangibles generados internamente – distintos de los que surgen de desembolsos por desarrollo que deberían aún estar cubiertos por la NIC 9- fueran reconocidos como activos cuando cumplieran ciertos criterios.
- (e) en 1997, el Proyecto de Norma E60 *Activos Intangibles* propuso:
 - (i) mantener las propuestas del Proyecto de Norma E50 para el reconocimiento de activos intangibles generados internamente; excepto
 - (ii) expandir el alcance de la Norma sobre activos intangibles para tratar todos los activos intangibles generados internamente-incluyendo aquéllos que surgen de desembolsos por desarrollo.
- (f) en 1998, el IASC aprobó:
 - (i) la NIC 38 *Activos Intangibles* basada en el Proyecto de Norma E60, con pequeños cambios; y
 - (ii) derogó la NIC 9.

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

Combinación de la NIC 9 con la Norma sobre activos intangibles

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

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

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

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

Consecuencias de combinar la NIC 9 con la NIC 38

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

- (a) la NIC 9 limitaba el importe de los desembolsos que pueden reconocerse inicialmente para un activo que surge de desembolsos por desarrollo (es decir, el importe que constituye el costo de dicho activo) al importe que era probable que se recuperase del activo. En su lugar, la NIC 38 requiere que:
 - (i) todos los desembolsos en los que se incurra desde que se cumplen los criterios de reconocimiento hasta que el activo esté disponible para su utilización deben acumularse para formar el costo del activo; y
 - (ii) una entidad debe probar el deterioro del valor, al menos anualmente, de un activo intangible que no está todavía disponible para su utilización. Si el costo reconocido para el activo excede el importe recuperable, una entidad reconocerá de acuerdo con ello una pérdida por deterioro del valor. Esta

pérdida por deterioro del valor debe revertirse si las condiciones de la NIC 36 *Deterioro de Valor de los Activos* para las reversiones de pérdidas por deterioro de valor se cumplen.

- (b) la NIC 38 permite que un activo intangible se mida tras su reconocimiento a un importe revaluado menos las posteriores amortizaciones y pérdidas por deterioro de valor. La NIC 9 no permite este tratamiento. Sin embargo, es muy improbable que exista un mercado activo (la condición requerida para revaluar activos intangibles) para un activo que surge de desembolsos por desarrollo.
- (c) la NIC 38 requiere considerar los valores residuales al determinar el importe depreciable de un activo intangible. La NIC 9 prohibía la consideración de valores residuales. Sin embargo, la NIC 38 establece un criterio que hace muy improbable que un activo que surge de desembolsos por desarrollo pueda tener un valor residual por encima de cero.

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

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

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

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

generalmente hasta que desembolsos sustanciales hayan sido reconocidos como un gasto. Por tanto, el costo reconocido para un activo intangible generado internamente no reflejará el desembolso total en ese activo.

- (ii) el costo de un activo intangible generado internamente puede no tener ninguna relación con el valor del activo.
- (e) en algunos países, los usuarios desconfían de una empresa que reconoce activos intangibles generados internamente.
- (f) los costos añadidos de mantener los registros necesarios para justificar y apoyar el reconocimiento de los activos intangibles generados internamente no justifican los beneficios.

Reconocimiento de los activos intangibles generados internamente

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

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

La opinión del IASC en la aprobación de la NIC 38

- FCZ40 El punto de vista del IASC—coherentemente reflejado en propuestas previas para activos intangibles—fue que no debe haber diferencia entre los requerimientos para:
- (a) los activos intangibles que se adquieren externamente; y
 - (b) los activos intangibles generados internamente, que surjan de actividades de desarrollo u otros tipos de actividades.

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

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

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

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

Reconocimiento inicial al costo

- FCZ43 Algunos de quienes comentaron sobre los Proyectos de Norma 50 y 60 argumentaron que los criterios de reconocimiento propuestos en E50 y E60 fueron demasiado restrictivos y que evitarían el reconocimiento de muchos activos intangibles, en particular de activos intangibles generados internamente. Concretamente, estaban en desacuerdo con las propuestas (conservadas en la NIC 38) que:
- (a) un activo intangible no debe reconocerse por un importe distinto de su costo, incluso si su valor razonable puede determinarse de manera fiable; y
 - (b) el desembolso en un activo intangible que ha sido reconocido como un gasto en períodos anteriores no debe ser restituido.

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

- FCZ44 El IASC rechazó una propuesta para permitir el reconocimiento inicial de un activo intangible a valor razonable (excepto si el activo se adquiere en una combinación de negocios, en contrapartida por un activo de naturaleza diferente* o por vía de una subvención del gobierno) por que:
- (a) esto es coherente con la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*. La NIC 16 prohíbe el reconocimiento inicial de un elemento de propiedades, planta o equipo al valor razonable (excepto en los limitados casos específicos de la NIC 38).
 - (b) es difícil determinar el valor razonable de un activo intangible con fiabilidad si no existe mercado activo para éste. Puesto que los mercados activos con las características establecidas en la NIC 38 son altamente improbables que existan para activos intangibles generados internamente, el IASC no consideró que fuera necesario realizar una excepción a los principios generalmente aplicados para el reconocimiento inicial y medición de los activos no financieros.
 - (c) una gran mayoría de quienes hicieron comentarios sobre el E50 apoyaron el reconocimiento inicial de activos intangibles al costo y la prohibición de la restitución de los desembolsos de un activo intangible que fueran inicialmente reconocidos como un gasto.

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

- FCZ45 La NIC 38 prohíbe expresamente el reconocimiento como activos intangibles de marcas, cabeceras de periódicos, títulos de publicaciones, listas de clientes y de elementos similares en esencia que son generados internamente. El IASC consideró que los elementos intangibles generados internamente de este tipo en raras ocasiones y quizá nunca cumplen los criterios de reconocimiento de la NIC38. Sin embargo, para evitar cualquier malentendido, el IASC decidió establecer esta conclusión en la forma de una prohibición explícita.
- FCZ46 La NIC 38 también aclara que el desembolso en investigación, formación, publicidad y actividades de puesta en marcha no darán lugar a la creación de un activo intangible que pueda reconocerse en los estados financieros. Mientras que algunos consideran estos requerimientos y guías como demasiado restrictivos y arbitrarios, éstos se basan en la interpretación del IASC de la aplicación de los criterios de reconocimiento en la NIC38. También reflejan el hecho de que algunas veces es difícil determinar si hay un activo intangible generado internamente que se distinga de la plusvalía generada internamente.

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

Contabilización posterior de los activos intangibles

- FC47 El Consejo decidió inicialmente que el alcance de la primera fase de su proyecto de Combinaciones de Negocios debe incluir una consideración de la contabilidad posterior para los activos intangibles adquiridos en combinaciones de negocios. Para ese fin, el Consejo inicialmente centró su atención en las tres cuestiones siguientes:
- (a) si un activo intangible con una vida útil finita y adquirido en una combinación de negocios debe continuar siendo contabilizado de acuerdo con la NIC38 después del reconocimiento inicial.
 - (b) si, y bajo qué circunstancias, un activo intangible adquirido en una combinación de negocios podría considerarse como poseedor de una vida útil indefinida.
 - (c) cómo un activo intangible con una vida útil indefinida (suponiendo que tal activo existe) adquirido en una combinación de negocios debe contabilizarse después del reconocimiento inicial.
- FC48 Sin embargo, durante sus deliberaciones sobre las cuestiones en (b) y (c) del párrafo FC47, el Consejo decidió que cualesquiera conclusiones que alcanzó en esas cuestiones se aplicarían igualmente a los activos intangibles reconocidos que se obtuvieren de forma distinta que en una combinación de negocios. El Consejo observó que modificar los requerimientos en la versión previa de la NIC 38 sólo para activos intangibles adquiridos en combinaciones de negocios crearía incoherencias en la contabilización de activos intangibles dependiendo de cómo se obtienen. Por tanto, partidas similares se contabilizarían en modos distintos. El Consejo concluyó que crear tales incoherencias deterioraría la utilidad de la información proporcionada a los usuarios sobre los activos intangibles de una entidad, porque se disminuirían tanto la comparabilidad como la fiabilidad (que descansa en la noción de representación fiel, es decir que transacciones similares se contabilizan en el mismo modo). Por tanto, el Consejo decidió que cualquier modificación a los requerimientos en la versión previa de la NIC 38 para tratar las cuestiones de (b) y (c) del párrafo FC47 deberían aplicarse a todos los activos intangibles reconocidos, ya sean generados internamente o adquiridos separadamente o como parte de una combinación de negocios.
- FC49 Antes de comenzar sus deliberaciones sobre las cuestiones identificadas en el párrafo FC47, el Consejo señaló la preocupación expresada por algunos que, debido a la subjetividad implicada en distinguir la plusvalía de otros activos intangibles en la fecha de adquisición, las diferencias entre el tratamiento posterior de la plusvalía y otros activos intangibles aumenta el potencial para que los mismos sean clasificados erróneamente en la fecha de adquisición. El Consejo concluyó, sin embargo, que la adopción de los criterios de separabilidad y contractuales u otros derechos legales proporciona una base razonablemente definitiva para de forma separada identificar y reconocer activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios. Por tanto, el Consejo decidió que su análisis de la contabilidad para los activos intangibles después del reconocimiento inicial debe tener solo en consideración la naturaleza de esos activos y no el tratamiento posterior de la plusvalía.

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

- FC50 El Consejo observó que la versión previa de la NIC 38 requería que un activo intangible sea medido después del reconocimiento inicial:
- (a) al costo menos cualquier amortización acumulada y cualquier pérdida por deterioro acumulada; o

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

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

- FC51 El Consejo observó que la noción de que todos tienen vidas útiles finitas y determinables subyace en el requerimiento de que todos los activos intangibles sean amortizados. Dejando aparte la cuestión de si, y bajo qué circunstancias, un activo intangible podría considerarse que tiene una vida útil indefinida, una cuestión importante a considerar por el Consejo fue si una desviación de los requerimientos anteriores estaría justificada para los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios que tienen vidas útiles finitas.
- FC52 En el Consejo se observó que cualquier desviación de los requerimientos anteriores para activos intangibles con vidas finitas adquiridos en combinaciones de negocios crearía incoherencias en la contabilización para los activos intangibles reconocidos basada totalmente en los medios por los que se obtienen. En otras palabras, partidas similares serían contabilizadas en modos distintos. El Consejo concluyó que crear tales incoherencias deterioraría la utilidad de la información proporcionada para los usuarios sobre los activos intangibles de una entidad, porque se disminuirían la comparabilidad y la fiabilidad.
- FC53 Por tanto, el Consejo decidió que los activos intangibles con vidas útiles finitas adquiridas en combinaciones de negocios deben continuar siendo contabilizados de acuerdo con los requerimientos anteriores, después del reconocimiento inicial.

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

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

disponible todavía para su uso, sin tener en cuenta si hay alguna indicación de que puede haberse deteriorado.

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

- FC57 Al revisar la NIC 38, el Consejo consideró si mantener para activos intangibles con vidas útiles finitas el requerimiento en la versión previa de la NIC 38 de que el valor residual de un activo intangible se suponga cero a menos que:
- (a) haya un compromiso, por parte de un tercero, de comprar el activo al final de su vida útil; o
 - (b) exista un mercado activo para el activo intangible, y:
 - (i) el valor residual del activo pueda determinarse por referencia a ese mercado; y
 - (ii) sea probable que ese mercado existirá al final de la vida útil del mismo.
- FC58 El Consejo observó que la definición de valor residual en la versión previa de la NIC 38 (según se modificó por la NIC 16 cuando se revisó en 2003) requería que se le estimase como si el activo tuviera ya la edad y la condición esperada al final de la vida útil del mismo. Por tanto, si la vida útil de un activo intangible fuera más breve que su vida económica porque la entidad esperaba vender el activo antes del final de la vida económica, el valor residual del activo no sería cero, sin tener en cuenta si se cumplen las condiciones del párrafo FC57(a) o (b).
- FC59 No obstante, el Consejo observó que el requerimiento de que el valor residual de un activo intangible se suponga cero, a menos que se cumplan los criterios especificados, fue incluido en la versión previa de la NIC 38 como un medio de evitar que las entidades burlen el requerimiento de esa Norma para amortizar todos los activos intangibles. La exclusión de este requerimiento de la Norma revisada para activos intangibles con vidas finitas e proporcionaría de forma similar un medio de burlar el requerimiento para amortizar tales activos intangibles—reclamando que el valor residual de tal activo fuera igual o mayor que su importe en libros, una entidad podría evitar amortizar el activo, aunque su vida útil fuera finita. El Consejo concluyó que no debería, como parte de su proyecto de Combinaciones de Negocios, modificar los criterios que permiten que el valor residual de un activo intangible de vida finita sea distinto de cero. Sin embargo, el Consejo decidió que esta cuestión debe tratarse como parte de un proyecto próximo sobre activos intangibles.

Vidas útiles de activos intangibles (párrafos 88 a 96)

- FC60 De forma coherente con las propuestas en el Proyecto de Norma de las Modificaciones Propuestas a la NIC 38, la Norma requiere que una entidad considere que un activo intangible tiene una vida útil indefinida, cuando con base en un análisis de todos los factores relevantes, no hay límite previsible al período sobre el que se espera que el activo genere entradas de efectivo netas para la entidad.
- FC61 Al desarrollar el Proyecto de Norma y la Norma revisada, el Consejo observó que la vida útil de un activo intangible está relacionada con las entradas de efectivo esperadas que se asocian con ese activo. El Consejo observó que para ser una representación fiel, el período de amortización para un activo intangible debería reflejar esa vida útil y, por ampliación, las corrientes de flujos de efectivo asociadas con el activo. El Consejo concluyó que es posible que la gestión tenga la intención y capacidad de mantener un activo intangible de tal modo que no hay un límite previsible para el período en el que se espera que ese determinado activo genere

entradas de efectivo netas para la entidad. En otras palabras, es concebible que un análisis de todos los factores relevantes (por ejemplo legales, regulatorios, contractuales, competitivos, económicos y otros) podría llevar a la conclusión de que no hay un límite predecible para el período durante el cual se espera que un activo intangible determinado genere entradas de efectivo netas para la entidad.

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

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

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

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

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

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

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

- FC66 El Consejo observó que la vida útil de un activo intangible que surge de derechos contractuales u otros derechos legales está limitada por la duración de esos derechos. La vida útil de tal activo no puede extenderse más allá de la duración de esos derechos, y podría ser más breve. En consecuencia, el Consejo concluyó que al determinar la vida útil de un activo intangible, debe considerarse el período en el que la entidad espera utilizar el activo intangible, que está sujeto a la expiración de los derechos contractuales u otros derechos legales.
- FC67 Sin embargo, el Consejo también observó que tales derechos son frecuentemente conferidos por términos limitados que pueden ser renovados. Por ello, consideró si las renovaciones deben asumirse al determinar la vida útil de dicho activo intangible. El Consejo destacó que algunos tipos de licencias se emiten inicialmente para períodos finitos pero las renovaciones son inicialmente concedidas a un costo bajo, con la condición de que los que han obtenido la licencia hayan cumplido con las reglas aplicables y regulaciones. Dichas licencias se negocian a precios que reflejan más que la duración restante, por tanto indicando que la renovación a costo mínimo es la expectativa general. Sin embargo, las renovaciones no se aseguran para otros tipos de licencias e, incluso si son renovadas, puede incurrirse en costos sustanciales para asegurar su renovación.
- FC68 El Consejo concluyó que dado que las vidas útiles de algunos activos intangibles dependen, en términos económicos, de la renovación y de los costos asociados de renovación, las vidas útiles asignadas a esos activos deberían reflejar la renovación cuando hay evidencia para apoyar la misma sin costo significativo.
- FC69 Quienes respondieron al Proyecto de Norma generalmente apoyaron esta conclusión. Los que estaban en desacuerdo sugirieron que:
- (a) cuando el período de renovación depende de la decisión de una tercera parte y no meramente del cumplimiento de las condiciones especificadas por la entidad, da lugar a un activo contingente porque la decisión de un tercero afecta no sólo al costo de la renovación sino también a la probabilidad de obtenerla. Por tanto, la vida útil debería reflejar la renovación sólo cuando la renovación no está sujeta a la aprobación de un tercero.
 - (b) dicho requerimiento sería incoherente con el criterio utilizado para medir los activos intangibles en la fecha de una combinación de negocios, concretamente las relaciones contractuales con clientes. Por ejemplo, no está claro si el valor razonable de una relación contractual con un cliente incluye un importe que refleja la probabilidad de que el contrato será renovado. La posibilidad de renovación tendría un valor razonable sin que importen los costos requeridos para renovar. Esto significa que la vida útil de una relación contractual con un cliente podría ser incoherente con el criterio utilizado para determinar el valor razonable de la relación.
- FC70 En relación al (a) anterior, el Consejo observó que si la renovación por la entidad está sujeta a la aprobación de terceros (por ejemplo, el gobierno), el requerimiento de que debe de haber evidencia para apoyar la capacidad de la entidad para renovar obligaría a la entidad a realizar una evaluación del efecto probable del proceso de aprobación por terceros de la capacidad de la entidad para renovar. El Consejo no pudo encontrar base conceptual para reducir el requerimiento a situaciones en las que los derechos legales o contractuales no están sujetos a la aprobación de terceros.

FC71 En relación al (b) anterior, el Consejo observó lo siguiente:

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

FC72 Sin embargo, en respuesta a las sugerencias de quienes respondieron, el Consejo incluyó el párrafo 96 en la Norma para proporcionar guía adicional sobre las circunstancias en que una entidad debe considerarse capaz de renovar los derechos contractuales u otros derechos legales sin costo significativo.

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

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

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

No-amortización

FC74 Al desarrollar el Proyecto de Norma y la Norma revisada, el Consejo observó que muchos activos producen beneficios a una entidad a lo largo de varios períodos. La amortización es la asignación sistemática del costo (o importe revaluado) de un activo, menos cualquier valor residual, para reflejar el consumo a lo largo del tiempo de los beneficios económicos futuros incorporados en ese activo. Por tanto, si no hay límite predecible en el período durante el que una entidad espera consumir los beneficios económicos futuros incorporados en ese activo, la amortización de ese activo a lo largo de, por ejemplo, un período máximo determinado arbitrariamente no sería una representación fiel. Quienes respondieron al Proyecto de Norma generalmente apoyaron esta conclusión.

FC75 En consecuencia, el Consejo decidió que los activos intangibles con vidas útiles indefinidas no deberían amortizarse, pero deberían estar sujetos a pruebas regulares de deterioro de valor. Las deliberaciones del Consejo respecto a la forma de la prueba de deterioro de valor, incluyendo la frecuencia de estas pruebas, se incluyen en los

Fundamentos de las Conclusiones de la NIC 36. El Consejo además decidió que se deberían requerir nuevos exámenes regulares de la vida útil de un activo intangible que no está siendo amortizado para determinar si las circunstancias continúan apoyando la evaluación de que la vida útil es indefinida.

Revaluaciones

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

Proyectos de investigación y desarrollo adquiridos en combinaciones de negocios

- FC78 El Consejo consideró las siguientes cuestiones en relación con los proyectos de investigación y desarrollo en curso adquiridos en una combinación de negocios:
- (a) si los criterios propuestos para reconocer activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios de forma separada de la plusvalía no deben aplicarse a los proyectos de investigación y desarrollo;
 - (b) la contabilización posterior para los proyectos de investigación y desarrollo reconocidos de forma separada de la plusvalía; y
 - (c) el tratamiento de los desembolsos posteriores en proyectos de investigación y desarrollo reconocidos como activos separados de la plusvalía.

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

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

Reconocimiento inicial por separado de la plusvalía

- FC80 El Consejo observó que los criterios de la NIC 22 *Combinaciones de Negocios* y la versión previa de la NIC 38 para reconocer un activo intangible adquirido en una combinación de negocios de manera separada de la plusvalía se aplicaban a todos los activos intangibles, incluyendo a los proyectos de investigación y desarrollo. Por tanto, de acuerdo con estas Normas, cualquier partida intangible adquirida en una combinación de negocios se reconocía como un activo de forma separada de la plusvalía cuando era identificable y podía medirse con fiabilidad, y era probable que cualesquiera beneficios económicos correspondientes en el futuro pertenecerían a la entidad adquirente. Si estos criterios no se satisfacían, el desembolso del costo o

valor de dicha partida, que se incluía en el costo de la combinación, era parte del importe que se atribuía a la plusvalía.

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

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

- FC83 El Consejo observó que la versión previa de la NIC 38 requería que todos los activos intangibles previamente reconocidos se contabilizaran después de su reconocimiento inicial al:
- (a) costo menos cualquier amortización acumulada y pérdidas acumuladas por deterioro del valor; o
 - (b) importe revaluado, que sería el valor razonable del activo, determinado por referencia a un mercado activo en el momento de la revaluación, menos cualquier amortización y pérdidas posteriores acumuladas por deterioro del valor.

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

- FC84 El Consejo no pudo encontrar justificación conceptual para cambiar el enfoque de la versión previa de la NIC 38 de aplicar los mismos requerimientos a la posterior contabilización de los activos intangibles previamente reconocidos. Por tanto, el Consejo decidió que los proyectos de investigación y desarrollo adquiridos en una

combinación de negocios que satisfacen el criterio para su reconocimiento como un activo separado de la plusvalía deben contabilizarse después del reconocimiento inicial de acuerdo con los requerimientos que se aplican a la posterior contabilización de otros activos intangibles reconocidos.

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

- FC85 La Norma requiere que los desembolsos posteriores de un proyecto de investigación y desarrollo, adquirido por separado o en una combinación de negocios y reconocido como un activo intangible sea:
- (a) reconocidos como un gasto cuando se incurre en ellos, si se trata de desembolsos de investigación;
 - (b) reconocidos como un gasto cuando se incurra en ellos, si se trata de desembolsos por desarrollo que no cumplan los criterios, que figuran en el párrafo 57 para su reconocimiento como activo intangible; y
 - (c) añadido al importe en libros del proyecto de investigación y desarrollo adquirido, si el desembolso por desarrollo cumple los criterios de reconocimiento establecidos en el párrafo 57.
- FC86 Al desarrollar este requerimiento el Consejo observó que no estaba claro el tratamiento, requerido en la versión previa de la NIC 38, de los desembolsos posteriores en un proyecto de investigación y desarrollo adquirido en una combinación de negocios, y reconocido como un activo separadamente de la plusvalía. Algunos sugirieron que debían aplicarse los requerimientos de la versión previa de la NIC 38 relativos a los desembolsos relacionados con la investigación, el desarrollo, o con la fase de investigación o de desarrollo de un proyecto interno. Sin embargo, otros argumentaron que estos requerimientos estaban aparentemente dirigidos al reconocimiento inicial y la medición de los activos intangibles generados internamente. En su lugar, debían aplicarse los requerimientos en la versión previa de la NIC 38 concernientes a los desembolsos posteriores. Según estos requerimientos, se habrían reconocido como un gasto al incurrirse los desembolsos posteriores para un activo intangible después de su compra o terminación, a menos que:
- (a) sea probable que el desembolso permitiera que el activo genere beneficios económicos futuros por encima de su nivel de rendimiento inicialmente estimado; y
 - (b) el desembolso se podría medir y atribuir al activo de forma fiable.
- Si se satisficieren estas condiciones, los desembolsos posteriores se añadirían al importe en libros del activo intangible.
- FC87 El Consejo observó que esta incertidumbre también existía en los proyectos de investigación y desarrollo adquiridos separadamente que satisfacían los criterios de la versión previa de la NIC 38 sobre el reconocimiento como activos intangibles.
- FC88 El Consejo destacó que la aplicación de los requerimientos de la Norma para los desembolsos por investigación, o desarrollo, o en la fase de investigación o desarrollo de un proyecto interno, a los desembolsos posteriores en proyectos de investigación y desarrollo adquiridos en una combinación de negocios y reconocidos como activos por separado de la plusvalía daría lugar a que dichos desembolsos posteriores se traten incoherentemente con los desembolsos posteriores de otros activos intangibles reconocidos. Sin embargo, la aplicación de los requerimientos para los desembolsos

posteriores de la versión previa de la NIC 38 a desembolsos posteriores para proyectos de investigación y desarrollo adquiridos en una combinación de negocios y reconocidos como activos por separado de la plusvalía daría lugar a desembolsos por investigación y desarrollo contabilizados de manera diferente dependiendo de si un proyecto se adquiere o se inicia internamente.

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

Disposiciones transitorias (párrafos 129 a 132)

FC90 Si una entidad elige aplicar la NIIF 3 desde cualquier fecha anterior a la de vigencia establecida en la NIIF 3, también aplicará la NIC 38 de forma prospectiva desde esa misma fecha. En otro caso, la NIC 38 se aplica para la contabilización de activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios cuya fecha de acuerdo sea a partir del 31 de marzo de 2004, y para la de los demás activos intangibles de forma prospectiva, desde el comienzo del primer periodo anual que comience a partir del 31 de marzo de 2004. La NIC 38 también requiere a una entidad, en la aplicación inicial, evaluar nuevamente las vidas útiles de los activos intangibles. Si, como resultado de esa nueva evaluación, la entidad cambia su evaluación de la vida útil de un activo, ese cambio se contabilizará como un cambio en la estimación contable, de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.

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

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

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

FC93 En relación con la primera cuestión anterior, el Consejo destacó en su conclusión previa que el método de contabilización de activos intangibles más fielmente representativo es amortizar aquéllos que tengan vidas útiles finitas sobre sus vidas útiles sin límite de periodo de amortización y no amortizar aquéllos con vidas útiles

indefinidas. De este modo, el Consejo llegó a la conclusión de que la fiabilidad y la comparabilidad de los estados financieros se disminuirían si la Norma no se aplicara a los activos intangibles reconocidos antes de su fecha de vigencia.

- FC94 Sobre la segunda cuestión, el Consejo observó que una nueva evaluación de la vida útil de un activo se considera en todas las NIIF como un cambio en una estimación contable, en lugar de un cambio en una política contable. Por ejemplo, de acuerdo con la Norma, como con la versión previa de la NIC 38, si una nueva estimación de la vida útil esperada de un activo intangible es significativamente diferente de estimaciones previas, el cambio debe contabilizarse como un cambio en la estimación contable de acuerdo con la NIC 8. La NIC 8 requiere un cambio en una estimación contable para la contabilización de manera prospectiva incluyendo el efecto del cambio en resultados en:
- (a) el periodo del cambio, si éste afecta a un solo periodo; o
 - (b) el periodo del cambio y los periodos futuros, si afectase a varios periodos.
- FC95 De forma similar, de acuerdo con la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*, si una nueva estimación de la vida útil esperada de una partida de propiedades, planta y equipo es significativamente diferente de las estimaciones anteriores, el cambio debe contabilizarse de manera prospectiva ajustando el gasto por depreciación para el periodo corriente y en los futuros.
- FC96 Por tanto, el Consejo decidió que una nueva evaluación de la vida útil resultante de la aplicación inicial de la NIC 38, incluyendo una nueva evaluación de una vida útil finita a una indefinida, debe contabilizarse como un cambio en una estimación contable. En consecuencia, el efecto de tal cambio debe reconocerse de manera prospectiva.
- FC97 El Consejo consideró este punto de vista porque como la versión previa de la NIC 38 requería que se trataran los activos intangibles como si tuvieran una vida útil finita, un cambio en una nueva evaluación de una vida útil indefinida para un activo intangible representa un cambio en una política contable, en vez de un cambio en una estimación contable. El Consejo concluyó que, incluso si este fuera el caso, la nueva evaluación de la vida útil debe contabilizarse no obstante de manera prospectiva. Esto es porque la aplicación retroactiva requeriría a una entidad determinar si, al final de cada periodo sobre el que se informa antes de la fecha de vigencia de la Norma, la vida útil de un activo intangible era indefinida. Tal evaluación requiere a una entidad hacer estimaciones que se habrían hecho en una fecha anterior, y por lo tanto surgen problemas en relación con el papel de la retroacción, en concreto, si el beneficio de ésta debe incluirse o excluirse de estas estimaciones y, si se excluye, cómo puede separarse su efecto de otros factores existentes en la fecha para la cual se requieren las estimaciones.
- FC98 Sobre la tercera cuestión, y como se destacó en el párrafo FC86, no estaba claro si la versión previa de la NIC 38 requería que se contabilizaran los desembolsos posteriores para proyectos de investigación y desarrollo adquiridos y reconocidos como activos intangibles:
- (a) de acuerdo con los requerimientos para los desembolsos para investigación, desarrollo o para la fase de investigación o desarrollo en un proyecto interno; o
 - (b) de acuerdo con los requerimientos para los desembolsos posteriores de un activo intangible después de su compra o terminación.

El Consejo concluyó que los desembolsos posteriores para proyectos de investigación y desarrollo adquiridos que se capitalizaron según el apartado (b) anterior antes de la fecha de vigencia de la Norma, pueden no haberse capitalizado ya que la Norma se aplica cuando se incurre en desembolsos posteriores. Esto es así porque la Norma

requiere que tales desembolsos se capitalicen como un activo intangible solo cuando sea un desembolso para desarrollo y se satisfacen todos los criterios para el aplazamiento. En opinión del Consejo, estos criterios representan un umbral de reconocimiento más alto que el apartado (b) anterior.

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

Aplicación anticipada (párrafo 132)

- FC101 El Consejo destacó que la emisión de cualquier Norma refleja su opinión de que la aplicación de la Norma resultará en la provisión de información más útil a los usuarios sobre la posición financiera, rendimiento o flujos de efectivo de una entidad. Sobre esta base, existen razones para permitir, y además animar, a las entidades a aplicar la Norma revisada antes de su fecha de vigencia. Sin embargo, el Consejo también consideró la afirmación de que permitir que se aplique una Norma revisada antes de su fecha de vigencia disminuye potencialmente la comparabilidad entre entidades en el(los) periodo(s) que preceden a dicha fecha de vigencia, y tiene el efecto de dar a las entidades una opción.
- FC102 El Consejo concluyó que el beneficio de dar a los usuarios información más útil sobre la posición financiera y rendimiento de una entidad permitiendo la aplicación anticipada de la Norma supera las desventajas de la potencial disminución de la comparabilidad. Por tanto, se anima a las entidades a aplicar los requerimientos de la Norma revisada antes de su fecha de entrada en vigencia, dado que también se aplican la NIIF 3 y la NIC 36 (revisada en 2004) al mismo tiempo.

Resumen de los principales cambios con respecto al Proyecto de Norma

- FC103 Los siguientes son los principales cambios de las propuestas del Proyecto de Norma de Modificaciones Propuestas a la NIC 38:
- (a) La Norma incluye guías adicionales para aclarar la relación entre el criterio de separabilidad para establecer si una relación no contractual con la clientela es identificable y el concepto de control para establecer si la relación cumple la definición de un activo. En concreto, la Norma aclara

que en ausencia de derechos legales para proteger las relaciones con los clientes, las transacciones de intercambio por las mismas o similares relaciones no contractuales con la clientela (distintas de las que sean parte de una combinación de negocios) proporcionan evidencia de que la entidad es, no obstante, capaz de controlar los beneficios económicos futuros que proceden de la relación con los clientes. Como esas transacciones de intercambio también proporcionan evidencia que las relaciones con el cliente son separables, dichas relaciones con la clientela se ajustan a la definición de un activo intangible (véanse los párrafos FC11 a FC14).

- (b) El Proyecto de Norma propuso que, con la excepción de una plantilla de trabajadores organizada, un activo intangible adquirido en una combinación de negocios debe siempre reconocerse de forma separada de la plusvalía; hubo una presunción de que siempre existiría suficiente información para medir de manera fiable su valor razonable. La Norma establece que el valor razonable de un activo intangible adquirido en una combinación de negocios puede medirse *normalmente* con suficiente fiabilidad para que cumpla los requisitos de reconocimiento de forma separada a la plusvalía. Si un activo intangible adquirido en una combinación de negocios tiene una vida útil finita, existe una presunción refutable de que su valor razonable puede medirse con fiabilidad (véanse los párrafos FC16 a FC25).
- (c) El Proyecto de Norma proponía, y la Norma requería, que la vida útil de un activo intangible surgido de un contrato o de otros derechos legales no debe exceder del periodo de tales derechos. Sin embargo, si los derechos son conferidos por un plazo limitado que puede ser renovado, la vida útil debe incluir el periodo o los periodos de renovación sólo si existe evidencia que apoye la renovación por la entidad sin un costo significativo. Se han incluido guías adicionales en la Norma para aclarar las circunstancias en las que una entidad debe considerarse capaz de renovar los derechos contractuales u otros los derechos legales sin un costo significativo (véanse los párrafos FC66 a FC72).

Historial del desarrollo de una norma sobre activos intangibles

- FCZ104 El IASC publicó un Borrador de Declaración de Principios sobre Activos Intangibles en enero de 1994 y un Proyecto de Norma 50 *Activos Intangibles* en junio de 1995. Los principios de ambos documentos fueron coherentes hasta donde fue posible con los de la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*. Los principios estaban también ampliamente influidos por las decisiones alcanzadas en 1993 durante las revisiones al tratamiento de los costos de investigación y desarrollo y la plusvalía.
- FCZ105 El IASC recibió sobre 100 cartas de comentarios al Proyecto de Norma 50 procedentes de unos 20 países. Las cartas de comentarios al Proyecto de Norma 50 mostraban que la propuesta para el periodo de amortización de los activos intangibles—un techo de 20 años para casi todos los activos intangibles, como se requiere para la plusvalía en la NIC 22 (revisada en 1993)—dio lugar a una controversia significativa y creó preocupaciones serias sobre la aceptabilidad total de la norma propuesta de activos intangibles. El IASC consideró soluciones alternativas y concluyó en marzo de 1996 que, si se pudiera desarrollar una prueba de deterioro que fuera suficientemente robusta y fiable, el IASC propondría suprimir el techo de 20 años para el periodo de amortización de los activos intangibles y para la plusvalía.

- FCZ106 En agosto de 1997, el IASC publicó las propuestas para los tratamientos revisados para activos intangibles y la plusvalía en los Proyectos de Norma 60 *Activos Intangibles* y 61 *Combinaciones de Negocio*. Esto era continuación de la publicación del Proyectos de Norma 55 *Deterioro del valor de los activos* en mayo de 1997, el cual establecía propuestas detalladas para comprobar el deterioro del valor.
- FCZ107 El Proyecto de Norma 60 propuso dos cambios principales a las propuestas del Proyectos de Norma 50:
- (a) como se explicaba anteriormente, propuestas revisadas para la amortización de activos intangibles; y
 - (b) combinar los requerimientos relativos a todos los activos intangibles generados internamente en una norma. Esto significaba incluir ciertos aspectos de la NIC 9 *Costos de Investigación y Desarrollo* en la norma propuesta sobre activos intangibles y derogar la NIC 9.
- FCZ108 Entre otros cambios propuestos, el Proyectos de Norma 61 planteaba revisiones a la NIC 22 para hacer coherentes los requerimientos para la amortización de la plusvalía con los señalados para activos intangibles.
- FCZ109 El IASC recibió sobre 100 cartas de comentarios sobre el Proyectos de Norma 60 y el Proyectos de Norma 61 procedentes de unos 20 países. La mayoría de los que respondieron apoyaban muchas de las propuestas del Proyectos de Norma 60 y del Proyectos de Norma 61, aunque algunas todavía levantaban una controversia significativa. Las propuestas de pruebas de deterioro del valor también estaban apoyadas por la mayoría de quienes respondieron al Proyectos de Norma 55.
- FCZ110 Después de considerar los comentarios recibidos sobre los Proyectos de Norma 55, 60 y 61, el IASC aprobó;
- (a) NIC 36 *Deterioro del valor de los activos* (abril 1998);
 - (b) NIC 38 *Activos Intangibles* (julio 1998);
 - (c) una NIC 22 revisada *Combinaciones de Negocios* (julio 1998); y
 - (d) la retirada de la NIC 9 *Costos de Investigación y Desarrollo* (julio 1998).

Opinión en contrario

Opinión en contrario de Geoffrey Whittington

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

NIC 38 Activos Intangibles

Ejemplos ilustrativos

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

Evaluación de la vida útil de activos intangibles

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

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

Ejemplo 1 Adquisición de una lista de clientes

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

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

Ejemplo 2 Adquisición de una patente que expira en 15 años

Se espera que el producto, que se encuentra protegido por la patente tecnológica, genere flujos netos de efectivo durante no menos de 15 años. La entidad tiene un compromiso, por parte de un tercero, de comprar la patente dentro de cinco años por el 60 por ciento del valor razonable que la misma tenía cuando fue adquirida, y la entidad tiene la intención de vender la patente en cinco años.

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

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

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

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

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

La licencia de radiodifusión es renovable cada 10 años, siempre que la entidad proporcione un nivel medio de servicio a sus clientes y cumpla con los requisitos legales que le son aplicables. La licencia puede ser renovada indefinidamente con un costo muy bajo, y ha sido renovada en dos ocasiones anteriores a la adquisición más reciente. La entidad adquiriente pretende renovar la licencia indefinidamente y existe evidencia de su capacidad para hacerlo. Históricamente no ha existido competencia que suponga un peligro para la renovación de la licencia. No se espera reemplazar la tecnología usada para las emisiones por ninguna otra en un futuro previsible. Por lo tanto, se espera que la licencia contribuya de forma indefinida a los flujos netos de efectivo de la entidad.

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

Ejemplo 5 La licencia de radiodifusión del Ejemplo 4

La autoridad que emite las licencias decide posteriormente no proceder a la renovación de las licencias, puesto que pretende subastarlas. En el momento en que se produce la decisión por parte de la autoridad competente, la licencia de radiodifusión de la entidad expirará en un plazo de tres años. La entidad espera que la licencia siga contribuyendo a los flujos netos de efectivo hasta que expire.

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

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

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

Dado que los hechos y las circunstancias respaldan la capacidad de la entidad adquiriente para continuar suministrando el servicio aéreo de forma indefinida entre las dos ciudades, el activo intangible relacionado con la autorización de la ruta se trata como si tuviese una vida útil indefinida. Por lo tanto, la autorización de la ruta no se amortizaría hasta que se determine que su vida útil es finita. Se comprobará el deterioro de valor conforme a la NIC 36 anualmente, así como cuando exista alguna indicación de que puede haber deterioro de valor.

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

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

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

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

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

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

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

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

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