

NICCH 38

**ACTIVOS INTANGIBLES**

**(NIC 38)**

## INDICE

Párrafos

### **Norma Internacional de Contabilidad N° 38** ***Activos Intangibles***

<b>OBJETIVO</b>	<b>1</b>
<b>ALCANCE</b>	<b>2-8</b>
<b>DEFINICIONES</b>	<b>8-17</b>
<b>Activos intangibles</b>	<b>9-17</b>
Identificabilidad	11-12
Control	13-16
Beneficios económicos futuros	17
<b>RECONOCIMIENTO Y VALORIZACIÓN</b>	<b>18-67</b>
<b>Adquisición independiente</b>	<b>25-32</b>
<b>Adquisición como parte de una combinación de negocios</b>	<b>33-43</b>
Determinación del valor justo 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
<b>Adquisición mediante una subvención gubernamental</b>	<b>44</b>
<b>Permutas de activos</b>	<b>45-47</b>
<b>“Goodwill” generado internamente</b>	<b>48-50</b>
<b>Activos intangibles generados internamente</b>	<b>51-67</b>
Fase de investigación	54-56
Fase de desarrollo	57-64
Costo de un activo intangible generado internamente	65-67
<b>RECONOCIMIENTO COMO GASTO</b>	<b>68-71</b>
<b>Prohibición de reconocer como activos los gastos de ejercicios anteriores</b>	<b>71</b>
<b>MEDICIÓN POSTERIOR AL RECONOCIMIENTO INICIAL</b>	<b>72-87</b>
<b>Modelo del costo</b>	<b>74</b>
<b>Modelo de revalorización</b>	<b>75-87</b>
<b>VIDA ÚTIL</b>	<b>88-96</b>
<b>ACTIVOS INTANGIBLES CON VIDAS ÚTILES FINITAS</b>	<b>97-106</b>
<b>Período y método de amortización</b>	<b>97-99</b>
<b>Valor residual</b>	<b>100-103</b>
<b>Revisión del período y del método de amortización</b>	<b>104-106</b>
<b>ACTIVOS INTANGIBLES CON VIDAS ÚTILES INDEFINIDAS</b>	<b>107-110</b>
<b>Revisión de la evaluación de la vida útil</b>	<b>109-110</b>
<b>RECUPERABILIDAD DEL VALOR DE LIBROS—PÉRDIDAS POR DETERIORO DEL VALOR</b>	<b>111</b>
<b>RETIROS Y ENAJENACIONES DE ACTIVOS INTANGIBLES</b>	<b>112-117</b>

<b>INFORMACIÓN A REVELAR</b>	<b>118–128</b>
<b>General</b>	<b>118–123</b>
<b>Activos intangibles medidos posteriormente usando el modelo de revalorización</b>	<b>124–125</b>
<b>Desembolsos por investigación y desarrollo</b>	<b>126-127</b>
<b>Otra información</b>	<b>128</b>
<b>DISPOSICIONES TRANSITORIAS</b>	<b>129–132</b>
<b>Permuta de activos similares</b>	<b>131</b>
<b>Aplicación anticipada</b>	<b>132</b>
<b>DEROGACIÓN DE LA NIC 38</b>	<b>133</b>
<b>FECHA DE VIGENCIA</b>	<b>134</b>
<b>EJEMPLOS ILUSTRATIVOS</b>	
<b>Evaluación de la vida útil de activos intangibles</b>	

# Norma Internacional de Contabilidad N° 38

## *Activos Intangibles*

### Objetivo

---

- 1 El objetivo de esta Norma es recomendar el tratamiento contable para los activos intangibles que no estén contemplados específicamente en otra Norma. Esta Norma requiere que una entidad reconozca un activo intangible si, y sólo si, se cumplen ciertos criterios. La Norma también especifica cómo determinar el valor de libros de los activos intangibles, y exige la revelación de información específica sobre activos intangibles.

### Alcance

---

- 2 **Esta Norma se aplicará 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 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valorización;**
  - (c) **el reconocimiento y la valorización de activos para exploración y evaluación (ver 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 que otra Norma trate la contabilización de una clase específica de activo intangible, una entidad aplica 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 (ver NIC 2 *Existencias*, y la NIC 11 *Contratos de Construcción*).
  - (b) activos por impuestos diferidos (ver NIC 12 *Impuestos a la Renta*).
  - (c) arrendamientos que se incluyan en el alcance de la NIC 17, *Arrendamientos*.
  - (d) activos que surjan por beneficios a los empleados, (ver NIC 19 *Beneficios a los Empleados*).
  - (e) activos financieros, según se definen en la NIC 39. El reconocimiento y la valorización de algunos activos financieros se pueden encontrar en la NIC 27 *Estados Financieros Consolidados e Individuales*; NIC 28 *Inversiones en Empresas Coligadas*, y NIC 31 *Participaciones en Negocios Conjuntos*;
  - (f) “goodwill” (plusvalía comprada) surgido de las combinaciones de negocios (ver 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 esos costos de adquisición diferidos, pero no para esos activos intangibles. Por ello, los requerimientos de revelación de información de esta Norma se aplican a esos activos intangibles.
  - (h) activos intangibles no corrientes (o grupos de elementos en enajenación) 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 un elemento físico, como es el caso de un disco compacto (en el caso de programas informáticos), documentación legal (en el caso de una licencia o patente) o en una película. Al determinar si un activo, que incluye elementos tangibles e intangibles, se tratará según la NIC 16 *Activo Fijo* o como un activo intangible según la presente Norma, la entidad utiliza criterio para evaluar cuál de los dos elementos es más significativo. Por ejemplo, un programa informático para un ordenador que no pueda funcionar sin ese programa específico, es una parte integral del hardware y es tratado como activo fijo. Lo mismo se aplica al sistema operativo de un ordenador. Cuando el programa informático no es parte integral del hardware, es tratado como un activo intangible.
  - 5 Esta Norma es de aplicación, entre otros elementos, a los desembolsos por gastos de publicidad, entrenamiento del personal, gastos de puesta en marcha y a las correspondientes actividades de investigación y desarrollo. Las actividades de investigación y desarrollo están orientadas al desarrollo de nuevos conocimientos. Por lo tanto, aunque de este tipo de actividades pueda surgir un activo con apariencia física (por ejemplo, un prototipo), el elemento físico es de importancia secundaria con respecto a su componente intangible, que viene constituido por el conocimiento incorporado al activo en cuestión.
  - 6 En el caso de un arrendamiento financiero, el activo subyacente puede ser tangible o intangible. Después del reconocimiento inicial, el arrendatario contabilizará un activo intangible, mantenido bajo la forma de un arrendamiento financiero, conforme a lo establecido en esta Norma. Los derechos de concesión o licencia, para elementos tales como películas, grabaciones en vídeo, obras de teatro, manuscritos, patentes y derechos de reproducción, se excluyen 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 o transacciones 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 reserva minerales, en las industrias extractivas, así como en el caso de los contratos de seguro. Por lo 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 (tales como los programas informáticos) y otros desembolsos realizados (como los que correspondan al inicio de la actividad de puesta en marcha), en las industrias extractivas o en las entidades aseguradoras.

## Definiciones

---

- 8 Los siguientes términos se utilizan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:

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) se pueden encontrar en todo momento compradores y vendedores para un determinado bien o servicio; y
- (c) los precios están disponibles para el público.

La *fecha del acuerdo* en una combinación de negocios es la fecha en la que se alcanza un acuerdo relevante entre las partes que se combinan y, en el caso de las entidades con cotización pública, es anunciado al público. En el caso de una adquisición hostil, la fecha más temprana en que se obtiene un acuerdo sustantivo, entre las partes que se combinan, es aquella en la que el número de propietarios de la adquirida que han aceptado la oferta de la entidad adquirente es suficiente para obtener el control sobre la misma.

*Amortización* es la distribución sistemática del valor 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 hechos pasados; y
- (b) del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.

*Valor de libros* es el monto por el que un activo se reconoce en el balance general, después de deducir cualquier amortización acumulada y las pérdidas por deterioro acumuladas, que se refieran al mismo.

*Costo* es el monto de efectivo o de efectivo equivalente pagado, o el valor justo de la contraprestación entregada para adquirir un activo, en el momento de su adquisición o construcción, o, cuando sea aplicable, el monto atribuido a ese activo cuando sea inicialmente reconocido de acuerdo con los requerimientos específicos de otras Normas Internacionales de Información Financiera, como por ejemplo la NIIF 2 *Pagos Basados en Acciones*.

*Monto a depreciar* es el costo de un activo o el monto que lo sustituya, una vez deducido su valor residual.

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

**Valor específico para una entidad es el valor actual de los flujos de efectivo que la entidad espera obtener del uso continuado de un activo y de su enajenación al final de su vida útil, o bien de los desembolsos que espera realizar para liquidar un pasivo.**

**Valor justo de un activo es el monto 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 valor de libros de un activo sobre su monto recuperable.**

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

**Son activos monetarios tanto el dinero en efectivo como otros activos, por los que se van a recibir montos fijos 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 monto estimado que la entidad podría obtener de un activo por su enajenación, después de haber deducido los costos estimados para su enajenación, si el activo tuviera ya la antigüedad y condición esperada al final de su vida útil.**

*Vida útil es:*

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

## **Activos intangibles**

- 9 Con frecuencia, las entidades emplean recursos, o incurren en pasivos, para la adquisición, desarrollo, mantención o mejora de recursos intangibles tales como el conocimiento científico o tecnológico, el diseño e implementación de nuevos procesos o nuevos sistemas, las licencias, la propiedad intelectual, los conocimientos comerciales o marcas (incluyendo denominaciones comerciales y derechos editoriales). Ejemplos comunes de partidas que están comprendidas en estas amplias denominaciones 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 todas las partidas descritas en el párrafo 9 cumplen con la definición de activo intangible, esto es, identificabilidad, control sobre un recurso y existencia de beneficios económicos futuros. Si un elemento incluido en el alcance de esta Norma no cumpliera con la definición de activo intangible, el monto derivado de su adquisición o de su generación interna, por parte de

la entidad, se reconocerá como un gasto del período en el que se haya incurrido. No obstante, si el elemento se hubiese adquirido dentro de una combinación de negocios, formará parte del goodwill reconocido en la fecha de adquisición (ver párrafo 68).

### **Identificabilidad**

- 11 La definición de un activo intangible exige que el mismo sea perfectamente identificable, con el fin de poderlo distinguir claramente del “goodwill”. El “goodwill”, adquirido en una combinación de negocios, representa un pago realizado por la entidad adquirente anticipando beneficios económicos futuros por activos que no ha sido capaz de identificar de forma individual ni, por lo tanto, de reconocer por separado. Los beneficios económicos futuros pueden tener su origen en la sinergia que se produce entre los activos identificables adquiridos o bien proceder de activos que, por separado, no cumplan las condiciones para su reconocimiento en los estados financieros, pero por los que la entidad adquirente está dispuesta a pagar cuando realiza la combinación de negocios.
- 12 **Un activo satisface el criterio de identificabilidad incluido en la definición de activo intangible cuando:**
  - (a) **es separable, esto es, susceptible de ser separado o dividido de la entidad y vendido, cedido, dado en licencia, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con el contrato, activo o pasivo con los que guarde relación; o**
  - (b) **surge de derechos contractuales o de otros derechos legales, con independencia que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.**

### **Control**

- 13 Una entidad controla un 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 surge, normalmente, en derechos de tipo legal que son exigibles ante los tribunales. En ausencia de tales derechos de tipo legal, es más difícil demostrar que existe control. No obstante, la exigibilidad legal de un derecho 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. Una entidad controla esos beneficios si, por ejemplo, tiene protegidos tales conocimientos por derechos legales como la propiedad intelectual, 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 entrenamiento especializado, 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, una entidad tendrá un control insuficiente sobre los beneficios futuros esperados que pueda producir un equipo de empleados con mayor entrenamiento, como para poder considerar que

los montos dedicados al entrenamiento cumplen la definición de activo intangible. Por razones similares, es improbable que las habilidades técnicas o de administración, de carácter específico, cumplan con la definición de activo intangible, a menos que estén protegidas por derechos legales para ser utilizadas y obtener 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 con la definición de activos intangibles. 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 ordinarios procedentes de la venta de productos o servicios, los ahorros de costo y otros beneficios 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 ordinarios futuros.

### **Reconocimiento y Valorización**

---

- 18 El reconocimiento de una partida como activo intangible exige, para la entidad, demostrar que la partida cumple con :
- (a) la definición de activo intangible (ver párrafos 8 a 17); y
  - (b) los criterios para su reconocimiento (ver párrafos 21 a 23).
  - (c) Este requerimiento se aplica a los costos incurridos inicialmente, para adquirir o generar internamente un activo intangible, y aquéllos en los que se haya incurrido posteriormente para añadir, sustituir partes del mismo o realizar su mantención.
- 19 Los párrafos 25 a 32 tratan la aplicación de los criterios de reconocimiento a los activos intangibles adquiridos de forma separada, y los párrafos 33 a 43 tratan su aplicación a los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios. El párrafo 44 trata la valorización inicial de activos intangibles adquiridos a través de una subvención del gobierno, los párrafos 45 a 47 tratan las permutas de activos intangibles y los párrafos 48 a 50, el tratamiento del “goodwill” generado internamente. Los párrafos 51 a 67 tratan del reconocimiento inicial y la valorización 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 difícil atribuir desembolsos posteriores directamente a un activo intangible, en vez del negocio en su conjunto. Por lo tanto, sólo en raras ocasiones, los desembolsos posteriores efectuados tras el reconocimiento inicial de un activo intangible adquirido o después de completar un activo intangible generado internamente se reconocerán en el valor de libros de un activo. De acuerdo con el párrafo 63, los desembolsos posteriores en marcas, cabeceras de periódicos o revistas, denominaciones editoriales, listas de clientes u otras partidas similares (hayan sido adquiridas externamente o generadas internamente) se reconocen siempre en el resultado del período 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 Administración respecto al conjunto de condiciones económicas que existirán durante la vida útil del activo.**
- 23 La entidad utiliza su juicio para evaluar el grado de certidumbre asociado al flujo de beneficios económicos futuros que son atribuibles 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 al costo.**

### **Adquisición independiente**

- 25 Normalmente, el precio que paga la entidad para adquirir de forma independiente un activo intangible refleja las expectativas acerca de la probabilidad que los beneficios económicos futuros incorporados al activo fluyan a la entidad. En otras palabras, el efecto de la probabilidad se refleja en el costo del activo. Por lo tanto, el criterio de la probabilidad como requisito para su reconocimiento, que figura en el párrafo 21 (a), se considerará siempre satisfecho en el caso de los activos intangibles adquiridos de forma independiente.
- 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 los descuentos por volumen;
  - (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 *Beneficios a los Empleados*), 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 comprobar 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 localidad o dirigirlo a un nuevo segmento de clientela (incluyendo los costos de entrenamiento del personal); y
  - (c) los costos de administración y otros costos indirectos generales.
- 30 El reconocimiento de los costos en el valor de libros de un activo intangible finaliza cuando el activo se encuentre en el lugar y condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la Administración. Por ello, los costos incurridos en la utilización o por la reprogramación del uso de un activo intangible no se incluirán en el valor de libros del activo. Por ejemplo, los siguientes costos no se incluirán en el valor de libros de ese activo intangible:
- (a) costos incurridos cuando el activo, capaz de operar de la forma prevista por la Administración, aun 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 Administración. Estas operaciones accesorias pueden tener lugar antes o durante las actividades de desarrollo. Debido a que estas operaciones accesorias no son imprescindibles para que el activo pueda operar de la forma prevista por la Administración, los ingresos y gastos asociados a las mismas se reconocerán en el resultado del período, mediante su inclusión dentro de la clase apropiada de ingresos y gastos.

- 32 Si, en la adquisición de un activo intangible, se posterga el pago por un período superior al normal en las transacciones a crédito, su costo será el precio equivalente al contado. La diferencia entre este monto y el total de pagos a efectuar se reconocerá como un gasto financiero, a lo largo del período de postergación, a menos que se activen, de acuerdo con el tratamiento de activación permitido en la NIC 23 *Costos de Financiamientos*.

### **Adquisición como parte de una combinación de negocios**

- 33 Según lo establecido en la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*, si se adquiere un activo intangible en una combinación de negocios, el costo del mismo será su valor justo en la fecha de adquisición. El valor justo de un activo intangible refleja las expectativas del mercado acerca de la probabilidad que los beneficios económicos futuros incorporados al activo fluyan a la entidad. En otras palabras, el efecto de la probabilidad se refleja en la valorización del valor justo del activo intangible. Por lo tanto, el criterio de la probabilidad como requisito para su reconocimiento, que figura en el párrafo 21 (a), se considera siempre satisfecho en el caso de activos intangibles adquiridos en las combinaciones de negocios.
- 34 Por ello, de acuerdo con esta Norma y con la NIIF 3, una entidad adquirente reconocerá en la fecha de adquisición, de forma independiente del goodwill, un activo intangible de la entidad adquirida siempre que el valor justo del activo en cuestión pueda ser medido de forma fiable, independientemente que el activo haya sido reconocido por la adquirida antes de la combinación de negocios. Esto significa que la adquirente reconoce como un activo, independiente del goodwill, un proyecto de investigación y desarrollo, que la entidad adquirida tenga en proceso, si el proyecto satisface la definición de activo intangible y su valor justo puede determinarse con fiabilidad. Un proyecto de investigación y desarrollo que la entidad adquirida tenga en proceso, cumplirá con 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 otros derechos de tipo legal.

### **Determinación del valor justo de un activo intangible adquirido en una combinación de negocios**

- 35 El valor justo de los activos intangibles adquiridos en combinaciones de negocios, normalmente puede medirse con suficiente fiabilidad, para ser reconocidos de forma independiente del goodwill. Cuando, a consecuencia de las estimaciones empleadas para medir el valor justo de un activo intangible, exista un rango de posibles valores con diferentes probabilidades, esa incertidumbre, se tendrá en cuenta en la determinación del valor justo del activo, en vez de ser indicativa de la incapacidad para determinar el valor justo de forma fiable. Si un activo intangible adquirido en una combinación de negocios tiene una vida útil finita, existe una presunción refutable que su valor justo puede medirse con fiabilidad.
- 36 Un activo intangible adquirido en una combinación de negocios podría ser independiente, pero sólo si se le considera junto con otro activo tangible 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 del goodwill, si los valores justos 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, recetas y experiencia tecnológica asociados a dicha marca. La entidad adquirente reconoce como un activo individual un grupo de activos intangibles complementarios, entre los que se incluye una marca, siempre que los valores justos individuales de los activos complementarios no se puedan medir con fiabilidad. Si los valores justos de los activos complementarios se pueden medir con fiabilidad, la adquirente podrá reconocerlos como un activo individual siempre que los activos individuales tengan vidas útiles similares.
- 38 Las únicas circunstancias en las que podría no ser posible medir de forma fiable el valor justo de un activo intangible adquirido en una combinación de negocios se darán cuando el activo intangible surja de derechos legales o contractuales y:
- (a) no sea separable; o
  - (b) sea separable, pero no exista un historial o evidencia de transacciones de intercambio para el mismo activo u otros similares, y la estimación del valor justo dependa de variables que no se pueden medir.
- 39 Los precios de cotización en un mercado activo proporcionan la estimación más fiable del valor justo para un activo intangible (ver también el párrafo 78). El precio apropiado de mercado es habitualmente el precio comprador (esto es, el precio de oferta u ofrecido por el comprador). Si los precios de oferta no están disponibles, el precio de la transacción similar más reciente puede suministrar una base para estimar el valor justo, siempre 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 justo del activo.
- 40 Si no existe un mercado activo para un activo intangible, su valor justo será el monto 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 monto, una entidad considera 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 justos. Estas técnicas pueden emplearse para la valorización inicial de un activo intangible adquirido en una combinación de negocios, si su objetivo es estimar el valor justo y si reflejan las transacciones y prácticas corrientes en el sector al que pertenece dicho activo. Estas técnicas se incluyen, cuando sea apropiado:
- (a) la aplicación de múltiplos, que reflejen las transacciones actuales del mercado, a indicadores relacionados con la rentabilidad del activo (como ingresos ordinarios, cuotas de mercado y margen operativo), o el flujo de regalías que podrían obtenerse por otorgar 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 regalías”); o

- (b) descontando los flujos netos de efectivo 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,
- (c) 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 incurra en ellos, siempre que se trate 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 valor de 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 gubernamental**

44 En algunos casos, un activo intangible puede ser adquirido sin costo alguno, o por una contraprestación simbólica, mediante una subvención gubernamental. Esto puede suceder cuando un gobierno transfiere o asigna a una entidad activos intangibles, tales como derechos de aeropuerto, licencias para operar 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, a sus valores justos. Si la entidad decide no reconocer inicialmente el activo por su valor justo, reconoce el activo, inicialmente, por un valor 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. El siguiente análisis se refiere, solamente, a la permuta de un activo no monetario por otro, pero también es aplicable a todas las permutas descritas en la frase anterior de este párrafo. El costo de tal activo intangible se mide por su valor justo, a menos que (a) la transacción de intercambio no tenga carácter comercial, o (b) no pueda medirse con fiabilidad el valor justo del activo recibido ni el del activo entregado. El activo adquirido se medirá de esta forma incluso cuando la entidad no pueda eliminar inmediatamente de las cuentas el activo entregado. Si el activo adquirido no se mide por su valor justo, su costo se medirá por el valor de libros del activo entregado.
- 46 Una entidad determina si una permuta tiene carácter comercial, considerando en qué medida se espera que cambien los flujos de efectivo futuros como consecuencia de dicha transacción. Una transacción de intercambio tiene naturaleza comercial si:
- (a) la configuración (riesgo, oportunidad y monto) de los flujos de efectivo del activo recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo cedido; o
  - (b) el valor específico para la entidad, de la porción 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 justo de los activos intercambiados.

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

- 47 En el párrafo 21(b) se especifica que una condición para el reconocimiento de un activo intangible es que el costo de dicho activo pueda ser medido con fiabilidad. El valor justo 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 justo 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 justo. Si la entidad es capaz de determinar de forma fiable los valores justos del activo recibido o del activo entregado, se utilizará el valor justo del activo entregado para medir el costo del activo recibido, a menos que el valor justo del activo recibido sea más claramente evidente.

## **“Goodwill” generado internamente**

- 48 **El “goodwill” generado 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 un goodwill generado internamente. El goodwill generado por la propia entidad no se reconoce como un activo porque no es 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 a su costo.

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

### **Activos intangibles generados internamente**

- 51 A veces, 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, 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 el “goodwill” generado internamente, ni tampoco del costo que supone llevar a cabo día a día las actividades de la entidad.

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

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

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

- 53 Si una entidad no puede distinguir la fase de investigación de la fase de desarrollo en un proyecto interno para crear un activo intangible, trata los desembolsos que ocasione ese proyecto como si hubiesen sido incurridos 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 período en el que se incurran.**
- 55 En la fase de investigación de un proyecto interno, una entidad no puede demostrar que existe 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 incurran.

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, dispositivos, 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 lo siguiente:**

- (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 para usarlo o venderlo.**
- (c) **su capacidad para utilizar o vender el activo intangible.**
- (d) **la forma en que el activo intangible va a generar probables beneficios económicos en el futuro. Entre otras cosas, la entidad puede 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 que vaya a ser utilizado internamente, la utilidad del mismo para la entidad.**
- (e) **la disponibilidad de los apropiados 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 como un activo intangible puede generar probables beneficios económicos futuros, una entidad evalúa 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 generará 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 algunos casos, la entidad demostrará la disponibilidad del financiamiento externo, a través de la obtención de una indicación del prestamista sobre su voluntad para financiar el plan presentado.
- 62 Con frecuencia, los sistemas de costos de la entidad pueden 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 para los efectos del párrafo 24, será la suma de los desembolsos incurridos desde el momento en que el activo intangible 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 Administración. Ejemplos de costos directamente atribuibles son:

- (a) los costos de materiales y servicios utilizados o consumidos en la generación del activo intangible;
- (b) los costos de los beneficios a los empleados (según se definen en la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*) 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 *Costos de Financiamiento*, se establecen los criterios para el reconocimiento de los costos de financiamiento 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, identificadas, y las pérdidas operativas iniciales en las que se haya incurrido antes que el activo alcance el desempeño normal esperado; y
- (c) los gastos de entrenamiento del personal que ha de operar 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 (a), de las cuales \$900 fueron incurridas antes del 1 de diciembre del 20X5, mientras que los \$100 restantes lo fueron entre esa fecha y el 31 de diciembre de 20X5. La entidad es capaz de demostrar que, al 1 de diciembre de 20X5, el proceso productivo cumplía los criterios para su reconocimiento como un activo intangible. Se estima que el monto recuperable del conjunto de conocimientos incorporados en el proceso, hasta el momento, es de \$500 (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 reconoce el proceso productivo como un activo intangible, con un costo de \$100. (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 \$900., en los que se incurrió antes del 1 de diciembre de 20X5, se reconocerán como gastos del período, ya que los criterios de reconocimiento no se cumplieron hasta esa fecha. Estos montos no forman parte del costo del proceso productivo, reconocido en el balance general.*

A lo largo del año 20X6, los desembolsos realizados han sido por monto de \$2.000. Al final del año 20X6 se estima que el monto recuperable del conjunto de conocimientos incorporados en el proceso, hasta el momento, asciende a \$1.900 (incluyendo 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. (100 por desembolsos reconocidos al final de 20X5, más las \$2.000. generadas en 20X6). La entidad reconoce una pérdida por deterioro del valor, por \$200., con el fin de ajustar el valor de libros antes del deterioro de su valor (\$2.100.), hasta alcanzar su monto recuperable (\$1.900.). Esta pérdida por deterioro del valor se revertirá, en un período posterior, si los requisitos para el reverso de una pérdida por deterioro que se establecen en la NIC 36 se cumplen.*

(a) En esta Norma, los montos monetarios se establecen en “\$”.

## **Reconocimiento de un gasto**

- 68 **Los desembolsos realizados en una partida intangible se reconocerán como gastos cuando se incurra en ellos, a menos que:**
- (a) **Formen parte del costo de un activo intangible que cumpla los criterios de reconocimiento (ver párrafos 18 a 67), o**
  - (b) **La partida haya sido adquirida en una combinación de negocios, y no pueda ser reconocido como un activo intangible. Si este fuere el caso, este gasto (incluido en**

**el costo de la combinación de negocios) formará parte del monto atribuido al “goodwill” en la fecha de adquisición (ver NIF 3 *Combinaciones de Negocios*).**

- 69 En algunos casos, los gastos se realizan para proporcionar a la entidad beneficios económicos futuros, pero no se adquiere, ni se crea ningún activo, ni intangible ni de otro tipo que pueda ser reconocido como tal. En estos casos, el desembolso se reconoce como un gasto en el momento en que se incurra en él. Por ejemplo, excepto cuando forme parte del costo de una combinación de negocios, los desembolsos para investigación se reconocen como un gasto en el momento en que se incurra en ellos (ver párrafo 54). Otros ejemplos de desembolsos que se reconocen como gastos al momento de ser incurridos son los siguientes:
- (a) gastos de iniciación (esto es, costos de puesta en marcha de operaciones), salvo que las partidas correspondientes formen parte del costo de un elemento del activo fijo, siguiendo lo establecido en la NIC 16 *Activo Fijo*. Los gastos de iniciación pueden consistir en costos de inicio de actividades, tales como costos legales y administrativos incurridos en establecer una entidad con personalidad jurídica, desembolsos necesarios para abrir una nueva instalación, o negocio (costos de preapertura), o bien desembolsos para iniciar nuevas operaciones de lanzamiento de nuevos productos o procesos (costos previos a la operación);
  - (b) gastos de actividades de entrenamiento.
  - (c) gastos en publicidad y otras actividades promocionales.
  - (d) gastos de reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de una entidad.
- 70 Lo establecido en el párrafo 68 no impide reconocer el prepago de activos, cuando 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 períodos anteriores**

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

### **Medición posterior al reconocimiento inicial**

---

- 72 **Una entidad elegirá como política contable ya sea el modelo del costo del párrafo 74 ó el modelo de revalorización del párrafo 75. Si un activo intangible se contabiliza según el modelo de revalorización, 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 esos 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 revalorizarán simultáneamente, para evitar revalorizaciones selectivas de activos y que los montos 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 a su costo menos cualquier amortización acumulada y de pérdidas por deterioro del valor acumuladas.**

## **Modelo de revalorización**

- 75 **Con posterioridad al reconocimiento inicial, un activo intangible se contabilizará por su valor revalorizado, que es su valor justo, en el momento de la revalorización, menos la amortización acumulada, y de pérdidas por deterioro de valor acumuladas posteriores. Para fijar el valor de las revalorizaciones según esta Norma, el valor justo se determinará por referencia a un mercado activo. Las revalorizaciones se harán con suficiente periodicidad, para asegurar que el valor de libros del activo, en la fecha del balance, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor justo.**

- 76 El modelo de revalorización no permite:
- (a) la revalorización de activos intangibles que no hayan sido reconocidos previamente como activos; ni
  - (b) el reconocimiento inicial de activos intangibles por montos diferentes a su costo.

- 77 El modelo de revalorización se aplica después que el activo haya sido reconocido inicialmente a su costo. No obstante, si sólo se llega a reconocer, como activo, una parte del costo total de un activo intangible, por no cumplir éste con los criterios de reconocimiento hasta alcanzar una etapa intermedia del proceso de su producción (ver párrafo 65), el modelo de revalorización se podrá aplicar a la totalidad de ese activo. Además,, el modelo de revalorización puede ser aplicado también a un activo intangible que haya sido recibido mediante una subvención gubernamental y se haya reconocido a un valor nominal (ver párrafo 44).

- 78 Es poco común la existencia de un mercado activo, tal como ha sido descrito en el párrafo 8, para un activo intangible, si bien cabe la posibilidad que ocurra. Por ejemplo, en ciertas jurisdicciones 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. Además, 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 podría no proporcionar la evidencia suficiente del valor justo de otro distinto. Por otra parte; con mucha frecuencia, los precios no están disponibles para el público.

- 79 La frecuencia de las revalorizaciones depende de la volatilidad de los valores justos de los activos intangibles que sean objeto de revalorización. Si el valor justo de un activo revaluado difiere, significativamente, de su valor de libros, será necesaria una nueva revalorización. Algunos activos intangibles pueden experimentar cambios significativos y de carácter volátil en su valor justo, de forma que sea preciso efectuar revalorizaciones anuales. Tales

revalorizaciones frecuentes serán innecesarias para activos intangibles con cambios no significativos en sus valores justos.

- 80 Si se revaloriza un activo intangible, la amortización acumulada hasta la fecha de la revalorización puede ser tratada de dos maneras:
- (a) re-expresada proporcionalmente al cambio en el valor de libros bruto del activo, de manera que el valor de libros del mismo después de la revalorización sea igual a su monto revalorizado; o
  - (b) eliminada contra el valor de libros bruto del activo, y se re-expresa el valor neto al monto revalorizado del activo.
- 81 **Si un activo intangible, dentro de una clase de activos intangibles revalorizados, no pudiera ser objeto de revalorización 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 justo de un activo intangible, por faltar un mercado activo que sirva de referencia, el valor de libros del activo será su monto revalorizado, en la fecha de la última revalorización por referencia al mercado activo, menos cualquier amortización acumulada y cualquier pérdida por deterioro del valor acumulada posterior.**
- 83 El hecho que no siga existiendo un mercado activo para proceder a revalorizar un elemento del activo intangible, puede indicar que el valor de dicho activo se ha deteriorado, y por lo tanto requiere ser comprobado de acuerdo con la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*.
- 84 Si, en alguna fecha posterior, el valor justo del activo intangible pudiera determinarse de nuevo por referencia a un mercado activo, se aplicará el modelo de revalorización desde esa fecha.
- 85 **Cuando se incremente el valor de libros de un activo intangible como consecuencia de una revalorización, dicho aumento se llevará directamente a una reserva de revalorización, dentro del patrimonio. No obstante, el incremento se reconocerá en el resultado del período en la medida que reverse una disminución de la revalorización del mismo activo, que fue reconocida previamente en resultados.**
- 86 **Cuando se reduzca el valor de libros de un activo intangible como consecuencia de una revalorización, dicha disminución se reconocerá en el resultado del período. No obstante, la disminución será cargada directamente al patrimonio contra la reserva de revalorización reconocida previamente en relación con el mismo activo, en la medida que tal disminución no exceda del saldo de la citada reserva de revalorización.**
- 87 Cuando se consideren realizados, la reserva de revalorización acumulada que forma parte del patrimonio pueden ser transferida directamente a la cuenta de utilidades acumuladas. El valor total de la reserva de revalorización puede realizarse cuando se produzca la enajenación del activo. No obstante, también puede considerarse realizada una parte del monto de la revalorización, a medida que éste sea utilizado por la entidad, en cuyo caso el monto que se entenderá como realizado será la diferencia entre la amortización correspondiente al período

corriente, calculada a base del valor de libros revalorizado, y la que hubiera sido calculada utilizando el costo histórico del activo. La transferencia de la reserva de revalorización a las utilidades acumuladas no se efectúa a través del estado de 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. Una 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 período a lo largo del cual se espera que el activo genere entradas de flujos netos de efectivo para la entidad.**
- 89 La contabilización de un activo intangible se basa en su vida útil. Un activo intangible con una vida útil finita se amortiza (ver párrafos 97 a 106), mientras que un activo intangible con una vida útil indefinida no se amortiza (ver 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 activo 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 similar;
  - (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 e intención de la entidad para alcanzar tal nivel;
  - (g) el período durante el cual se controla el activo, así como los límites, ya sean legales o de otro tipo, sobre el uso del activo, tales como las fechas de caducidad de los arrendamientos relacionados con él; y
  - (h) si la vida útil del activo depende de las vidas útiles de otros activos pertenecientes a la entidad.
- 91 El término “indefinido” no significa “infinito”. La vida útil de un activo intangible refleja sólo el nivel de los desembolsos para mantenciones futuras necesarias para preservar el activo en su

nivel normal de desempeño, 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 tal nivel. Una conclusión que la vida útil de un activo intangible es indefinida, no debiera 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 expuestos a una rápida obsolescencia tecnológica. Por lo 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 de un activo intangible, pero no justifica la elección de un período de amortización que sea tan corto que resulte irreal.
- 94 **La vida útil de un activo intangible que surja de un contrato o de otros derechos legales no excederá el período del contrato o de los citados derechos legales, pero puede ser inferior, dependiendo del período a lo largo del cual la entidad espera utilizar el activo. Si el contrato u otros derechos legales se han fijado durante un plazo limitado que puede ser renovado, la vida útil del activo intangible incluirá el período de renovación sólo si existe evidencia que respalde la renovación por la entidad sin un costo significativo.**
- 95 Pueden existir factores económicos y legales que ejerzan influencia sobre la vida útil de un activo intangible. Los factores económicos determinarán el período a lo largo del cual la entidad recibirá 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 período más corto de los determinados por estos factores.
- 96 La existencia de los siguientes factores, entre otros, indicarán que la entidad estaría en condiciones de renovar los derechos contractuales y otros derechos legales, sin incurrir en un costo significativo:
- (a) Existe evidencia, posiblemente basada en la experiencia, que se renovarán los derechos contractuales u otros derechos legales. Si la renovación es contingente por estar sujeta al consentimiento de un tercero, ello implica que se tiene evidencia que el tercero consentirá.
  - (b) Existe evidencia que las condiciones necesarias para obtener la renovación serán satisfechas.
  - (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 con motivo 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 con motivo 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

---

### Período y método de amortización

- 97 El monto a amortizar de un activo intangible con una vida útil finita, se asignará 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 localización y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la Administración. La amortización finalizará en la fecha más temprana de las siguientes: la fecha en la que el activo se clasifique como disponible para la venta (o se incluya en un grupo de elementos en enajenación que se clasifique como disponible para la venta) de acuerdo con la NIIF 5 *Activos No Corrientes Mantenedidos para la Venta y Operaciones Descontinuadas* y la fecha en que el activo sea eliminado de las cuentas. 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 ese 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 monto se incluya en el valor de libros de otro activo.
- 98 Pueden utilizarse diferentes métodos para asignar al monto amortizable de un activo, de forma sistemática, a lo largo de su vida útil. Entre dichos métodos se encuentra el de amortización lineal, el de porcentaje constante sobre el valor de libros o el de las unidades producidas. El método utilizado para cada activo se seleccionará a partir del patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros esperados y se aplicará de forma uniforme en cada período, salvo que se produzca un cambio en los patrones esperados de consumo de dichos beneficios económicos futuros derivados del activo. 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 sus valores de libros. Por ejemplo, la amortización de los activos intangibles utilizados en el proceso de producción se incorporará al valor de libros de las existencias (ver NIC 2, *Existencias*).

### Valor residual

- 100 Se supondrá que el valor residual de un activo intangible es cero a menos que:
- (a) exista un compromiso, por parte de un tercero, para comprar el activo al final de su vida útil; o que
  - (b) exista un mercado activo para el activo intangible, y además:
    - (i) pueda determinarse el valor residual con referencia a ese mercado; y
    - (ii) sea probable que tal mercado subsista al final de la vida útil del activo.

- 101 El monto amortizable de un activo con vida útil limitada se determina después de deducir su valor residual. Un valor residual distinto de cero implica que la entidad espera vender el activo intangible antes que termine su vida económica.
- 102 La estimación del valor residual de un activo se basa en el monto recuperable a través de la enajenación, 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 contable, 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 monto igual o mayor que el valor de libros del activo. En ese caso, el cargo por amortización del activo será cero, a menos y hasta que, su valor residual disminuya posteriormente hasta un monto inferior al valor de libros del activo.

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

- 104 **Tanto el período como el método de amortización utilizados para un activo intangible con vida útil finita se revisarán, como mínimo, al final de cada cierre de un ejercicio anual. Si la nueva vida útil esperada difiere de las estimaciones anteriores, se cambiará el período de amortización para reflejar esta variación. Si se ha experimentado un cambio en el patrón de consumo esperado de generación de beneficios económicos futuros por parte del activo, el método de amortización se modificará para reflejar el cambio de patrón. Los efectos de estas modificaciones en el período 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 es inapropiada. Por ejemplo, el reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor podría indicar que el período de amortización debe modificarse.
- 106 Con el transcurso del tiempo, el patrón de generación 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 valor de libros en lugar de aplicar el método de amortización lineal. Otro ejemplo se produce cuando se posterga el uso de los derechos representados por una licencia a la espera de actuaciones ligadas a otros componentes del plan de negocio. En tal caso, los beneficios económicos procedentes del activo pueden no empezar a recibirse hasta períodos posteriores.

### **Activos intangibles con vidas útiles indefinidas**

- 107 **Un activo intangible con una vida útil indefinida no se amortizará.**
- 108 Según la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*, una entidad comprobará si un activo intangible con una vida útil indefinida ha experimentado una pérdida por deterioro del valor comparando su monto recuperable con su valor de libros

- (a) anualmente, y
- (b) en cualquier momento en el que exista un indicio 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 período 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 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.**
- 110 De acuerdo con la NIC 36, re-evaluar la vida útil de un activo intangible como finita, en lugar de como indefinida, es un indicio que el activo puede haber visto deteriorado su valor. Como consecuencia, la entidad comprobará si el valor del activo se ha deteriorado, comparando su monto recuperable, determinado de acuerdo con la NIC 36, con su valor de libros, y reconociendo cualquier exceso del valor de libros sobre el monto recuperable como una pérdida por deterioro del valor.

### **Recuperabilidad del valor de libros - Pérdidas por deterioro del valor**

---

- 111 Para determinar si se ha deteriorado el valor de un activo intangible, la entidad aplicará la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*. Esa Norma explica cuándo y cómo ha de proceder la entidad para revisar el valor de libros de sus activos, y también cómo ha de determinar el monto recuperable de un determinado activo y cuando reconocer o reversar una pérdida por deterioro de valor.

### **Retiros y enajenaciones de activos intangibles**

---

- 112 **Un activo intangible se eliminará de las cuentas:**
- (a) **por su enajenación; o**
  - (b) **cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su utilización, o enajenación.**
- 113 **La utilidad o pérdida surgida al eliminar de las cuentas un activo intangible se determinará como la diferencia entre el monto neto obtenido por su enajenación, si la hubiere, y el valor de libros del activo. Se reconocerá en el resultado del período cuando el activo sea eliminado de las cuentas (a menos que la NIC 17 *Arrendamientos* establezca otra cosa, en caso de una venta con arrendamiento posterior). Las utilidades no se clasificarán como ingresos ordinarios.**
- 114 La enajenación 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 enajenación de tal activo, una entidad aplicará los criterios establecidos en la NIC 18 *Ingresos Ordinarios*, para el reconocimiento de ingresos ordinarios por la venta de bienes. Se aplicará la NIC 17 en caso que la enajenación consiste en una venta con arrendamiento posterior.

- 115 Si, de acuerdo con el criterio de reconocimiento del párrafo 21, una entidad reconoce dentro del valor de libros de un activo el costo derivado del reemplazo de parte del activo intangible, elimina de las cuentas el valor de libros de la parte reemplazada. Si no fuera practicable para la entidad la determinación del valor de libros de la parte reemplazada, podrá utilizar el costo del reemplazo como indicativo de cuál podría ser el costo de la parte reemplazada, en la fecha en la que fue adquirida o generada internamente.
- 116 La contrapartida a cobrar por la enajenación de un activo intangible se reconocerá inicialmente a valor justo. Si se posterga el pago a recibir por el activo intangible, la contrapartida recibida se reconoce inicialmente al precio equivalente de contado. La diferencia entre el monto 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 la rentabilidad efectiva derivada 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 elementos en enajenación que se clasifique como disponible para la venta) de acuerdo con la NIIF 5.

## **Información a revelar**

---

### **General**

- 118 **Una entidad revelará la siguiente información para cada una de las clases de activos intangibles, distinguiendo entre los activos que se hayan generado internamente y los demás:**
- (a) **si las vidas útiles son indefinidas o finitas y, si son finitas, 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 valor de libros bruto y la amortización acumulada (junto con el monto acumulado de las pérdidas por deterioro del valor), tanto al principio como al final de cada período;**
  - (d) **la partida o partidas, del estado de resultados, en las que está incluida la amortización de los activos intangibles;**
  - (e) **una conciliación entre los valores de libros al principio y al final del período, 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 elementos en enajenación, clasificado como mantenido para la venta de acuerdo con la NIIF 5, así como otras enajenaciones;**
- (iii) **los incrementos y disminuciones, durante el período, procedentes de revalorizaciones efectuadas según se indica en los párrafos 75, 85 y 86, así como de pérdidas por deterioro del valor reconocidas o reversadas, llevadas directamente al patrimonio de acuerdo con la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos* (si hubiere);**
- (iv) **las pérdidas por deterioro del valor reconocidas, en el resultado del período aplicando la NIC 36 (si hubiere);**
- (v) **los reversos durante el período de pérdidas por deterioro del valor, que se hayan llevado a los resultados de acuerdo con la NIC 36 (si hubiere);**
- (vi) **el monto de la amortización reconocida durante el período;**
- (vii) **las diferencias netas de cambio derivadas de la traducción 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 en el valor de libros durante el período.**

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) licencias y franquicias;
- (e) derechos de propiedad intelectual, patentes y otros derechos de propiedad industrial, de servicios y de operación;
- (f) recetas o fórmulas, modelos, diseños y prototipos; y
- (g) activos intangibles en desarrollo.

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

120 Una entidad revelará información sobre los activos intangibles que hayan sufrido pérdidas por deterioro del valor, de acuerdo con la NIC 36, además de la requerida por el párrafo 118 (e) (iii a v).

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

- (a) la evaluación de la vida útil de un activo intangible;
- (b) el método de amortización; o
- (c) los valores residuales.

122 Una entidad revelará también información sobre:

- (a) **En el caso de un activo intangible con vida útil indefinida, el valor de libros de dicho activo y las razones que respalden la estimación de una vida útil indefinida. Al dar 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 valor de libros y del período restante de amortización de cualquier activo intangible que es significativo para los estados financieros de la entidad.**
- (c) **Para los activos intangibles que se hayan adquirido mediante una subvención gubernamental, y hayan sido reconocidos inicialmente a su valor justo (ver párrafo 44):**
  - (i) **el valor justo por el que se han registrado inicialmente estos activos;**
  - (ii) **sus valores de libros; y**
  - (iii) **si la valorización posterior al reconocimiento inicial se realiza utilizando el modelo del costo o el modelo de revalorización;**
- (d) **La existencia y el valor de libros de los activos intangibles cuya titularidad tiene restricciones, así como el valor de libros de los activos intangibles que sirven como garantías de pasivos.**
- (e) **El monto de los compromisos contractuales, para la adquisición de activos intangibles.**

123 Cuando una entidad describe el factor, o los factores, que han jugado un papel significativo en la determinación que el activo intangible tiene una vida útil indefinida, considera la lista de los factores del párrafo 90.

#### **Activos intangibles medidos posteriormente usando el modelo de revalorización**

124 **En el caso de activos intangibles contabilizados por sus valores revalorizados, una entidad revelará la siguiente información:**

- (a) **para cada clase de activos intangibles:**

- (i) **la fecha efectiva de la revalorización;**
  - (ii) **el valor de libros de los activos intangibles revalorizados; y**
  - (iii) **el valor de libros que se habría reconocido si los activos intangibles revalorizados se hubieran medido con posterioridad a su reconocimiento utilizando el modelo del costo del párrafo 74;**
- (b) **el monto de la reserva de revalorización, tanto al principio como al final del período, que procedan de los activos intangibles, indicando los cambios habidos durante el período, 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 justo de los activos.**

125 Puede ser necesario, proceder a sumar las clases de activos intangibles revalorizados. No obstante, las citadas clases no se sumarán 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 revalorización.

### **Desembolsos por investigación y desarrollo**

126 **Una entidad revelará el monto total de los desembolsos por investigación y desarrollo que se hayan reconocido como gastos durante el período.**

127 Los desembolsos por investigación y desarrollo comprenden todos los que sean directamente atribuibles a las actividades de investigación y desarrollo, (ver párrafos 66 y 67, donde figuran las guías sobre los tipos de desembolsos a ser incluidos para cumplir con el requerimiento de revelación del párrafo 126).

### **Otra información**

128 Se aconseja, pero no se exige, que las entidades revelen 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 no reconocidos como activos por no cumplir los criterios de reconocimiento fijados en esta Norma, o porque fueron adquiridos o generados antes que tuviese vigencia la versión de la NIC 38 *Activos intangibles* emitida en 1998.

### **Disposiciones Transitorias**

---

129 **Si la entidad, de acuerdo con el párrafo 85 de la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*, elige aplicar la NIIF 3 desde una fecha anterior a las fechas de vigencia establecidas en los párrafos 78 a 84 de la NIIF 3, también aplicará esta Norma desde esa misma fecha y de forma prospectiva. Por tanto, la entidad no ajustará el valor de libros de los activos intangibles reconocidos en esa fecha. Sin embargo, la entidad aplicará, en esa fecha, esta**

**Norma para re-estimar las vidas útiles de estos activos intangibles reconocidos. Si, como resultado de esa re-estimación, 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*.**

**130 En otro caso, la 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.**
- (b) **para la contabilización de todos los demás activos intangibles de forma prospectiva desde el comienzo del primer período anual a partir del 31 de marzo de 2004. Así, la entidad no ajustará el valor de 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 re-estimación, 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 períodos anuales que comienzan el 1 de enero de 2006. Si una entidad aplica NIIF 6 *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales* en un período anterior, esas modificaciones serán aplicadas en ese período anterior.

### **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 valorizada, antes de la fecha de vigencia de esta Norma, sobre la base del valor de libros del activo entregado, la entidad no re-expresará el valor de libros del activo adquirido para reflejar su valor justo en la fecha de adquisición.

### **Aplicación anticipada**

132 **Se recomienda 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 aplicara esta Norma antes de esas fechas efectivas, también aplicará al mismo tiempo la NIIF 3 y la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos***

133 **No aplicable en Chile**

### **Fecha de Vigencia**

---

134 **Esta Norma tendrá vigencia para los estados financieros que cubran períodos que comiencen el o con posterioridad al 1 de enero de 2009.**

## **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 en 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 sería amortizada de acuerdo con la mejor estimación de su vida útil hecha por la Administración, esto es, 18 meses. Aunque la compañía de mercadotecnia directa pueda tener la intención de 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 sería revisada por deterioro del valor, de acuerdo con la *NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos*, evaluando en cada fecha de los estados financieros si existe alguna indicación que la lista de clientes podría 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 justo 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 actual del 60 por ciento del valor justo que la patente tenía cuando fue adquirida. La patente será también revisada por deterioro de valor de acuerdo con la NIC 36 evaluando en cada fecha de los estados financieros 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 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 en cada fecha de los estados financieros si existe alguna indicación 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 antes de la adquisición más reciente. La entidad compradora pretende renovar la licencia indefinidamente y existe evidencia de su capacidad para hacerlo. Históricamente no ha existido evidencia 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 se trataría 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 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 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 compradora 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 compradora espera proporcionar servicio de forma indefinida entre 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 arrendadas) 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 compradora para continuar proporcionando 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 de la autorización conforme a la NIC 36 anualmente, así como cuando exista alguna indicación que puede haber deterioro de valor.

### **Ejemplo 7 Adquisición de una marca utilizada 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 compradora 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 tendencias del medio-ambientales, y (3) oportunidades de ampliación de la marca; proporciona evidencias que la marca generará flujos netos de efectivo para la entidad compradora durante un período 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 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 Administración estima que los flujos netos de efectivo generados por el producto serán un 20 por ciento menores en el futuro inmediato. Sin embargo, la Administración 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 monto recuperable de servicio de la marca es menor que su valor de 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 amortizada, pero se realizará una comprobación del deterioro de valor de acuerdo con la NIC 36 anualmente, así como cuando exista alguna indicación 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 compradora esperaba continuar con la producción de la línea, y el análisis de diversos factores económicos indicaba que no había un límite para el período en que se estimaba que la línea contribuyese a los flujos de ingresos netos de efectivo. Por ello, la marca registrada no fue amortizada por la entidad compradora. Sin embargo, la Administración ha decidido recientemente que la línea de productos se descontinuará durante los próximos cuatro años.

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