

**NIC 38**

## FECHA DE VIGENCIA

95. *Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de julio de 1999. Se aconseja anticipar su aplicación. Si alguna empresa aplica esta Norma en ejercicios que comiencen antes del 1 de julio de 1999, debe dar cuenta de este hecho en la nota correspondiente.*
96. Esta Norma deroga aquellas partes de la NIC 10, Contingencias y Hechos Posteriores a la Fecha del Balance <sup>(4)</sup>, que se refieran a las contingencias.

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 38 (NIC 38)****Activos inmateriales**

Esta Norma Internacional de Contabilidad fue aprobada, por el Consejo del IASC, en julio de 1998, y tiene vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios cuyo comienzo sea a partir del 1 de julio de 1999.

Esta Norma deroga:

- (a) la NIC 4, Contabilización de la Depreciación, con respecto a la amortización de los activos inmateriales, y
- (b) la NIC 9, Costes de Investigación y Desarrollo.

En octubre de 1998, el personal técnico del IASC publicó, por separado, los Fundamentos de las Conclusiones de la NIC 38, Activos Inmateriales, y de la NIC 22 (revisada en 1998), Combinaciones de Negocios. Las copias de estos documentos están disponibles en el Departamento de Publicaciones del IASC.

En 1998, la NIC 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valoración, modificó el apartado f del párrafo 2 de la NIC 38, reemplazando la referencia allí contenida a la NIC 25, Contabilización de las Inversiones, por otra a la NIC 39. También fue suprimida la nota a pie de página número 1.

Se han emitido las siguientes Interpretaciones SIC que tienen relación con la NIC 38, se trata de la:

- SIC-6: Costes de Modificación de los Programas Informáticos Existentes.
- SIC-32: Activos Inmateriales — Costes de Sitios Web.

**INTRODUCCIÓN**

1. Esta Norma (NIC 38) prescribe la contabilización y la información financiera a suministrar en el caso de los activos inmateriales, siempre que no estén tratados específicamente por otra Norma Internacional de Contabilidad. La NIC 38 no es de aplicación a los activos financieros, a las concesiones sobre minas y yacimientos, así como a los gastos de exploración, desarrollo y extracción de minerales, petróleo, gas natural y otros recursos naturales no renovables, ni tampoco a los activos inmateriales que surgen en las compañías de seguros por causa de las pólizas mantenidas con los asegurados. La NIC 38 se aplica, entre otras partidas, a los desembolsos realizados en publicidad, formación del personal, puesta en marcha de la actividad y a los producidos por las actividades de investigación y desarrollo.
2. Un activo inmaterial es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física, que se tiene para ser utilizado en la producción o suministro de bienes y servicios, para ser arrendado a terceros o para funciones relacionadas con la administración de la entidad. Un activo es un recurso:
  - (a) controlado por la empresa como resultado de sucesos pasados; y
  - (b) del que se espera obtener, en el futuro, beneficios económicos para la entidad.

<sup>(4)</sup> La NIC 10, Contingencias y Hechos Posteriores a la Fecha del Balance, fue derogada por la NIC 10 (revisada en 1999), Hechos Posteriores a la Fecha del Balance, que tiene vigencia desde el 1 de enero de 2000.

## NIC 38

3. La NIC 38 exige que la empresa reconozca en sus estados financieros el activo inmaterial (según su coste) si, y sólo si:
- (a) es probable que los beneficios económicos futuros que se han atribuido al mismo, lleguen a la empresa; y
  - (b) el coste del activo puede ser valorado de forma fiable.

Estos requisitos son de aplicación tanto en el caso de que el activo inmaterial haya sido adquirido a terceros, como en el caso de que se haya generado internamente. En la NIC 38 se incluyen algunos criterios adicionales para proceder al reconocimiento de activos inmateriales generados internamente por la empresa.

4. La NIC 38 especifica que, cuando se han generado internamente, el fondo de comercio, las marcas, cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, listas de clientes u otras partidas similares en esencia, no deben ser reconocidas en ningún caso como activos.
5. Si una partida inmaterial no cumple con la definición ni con los criterios para su reconocimiento como activo inmaterial, la NIC 38 exige que el desembolso realizado en la misma se reconozca como un gasto del ejercicio en el que se ha incurrido. No obstante, si la partida ha sido adquirida en una combinación de negocios, que se trata contablemente como una adquisición, tal desembolso (incluido en el coste de adquisición) debe formar parte del importe atribuido al fondo de comercio o al fondo de comercio negativo, en el momento de realizar la adquisición correspondiente.
6. La NIC 38 exige que todos los costes de investigación sean reconocidos como gastos en el ejercicio en el que se han incurrido. Ejemplos de otros desembolsos que tampoco dan lugar a activos inmateriales, que puedan ser reconocidos como activos en los estados financieros, son los siguientes:
- (a) desembolsos correspondientes al establecimiento de una empresa o al comienzo de una determinada actividad (gastos de puesta en marcha);
  - (b) desembolsos por formación del personal;
  - (c) desembolsos de publicidad o promoción; y
  - (d) desembolsos por reorganización o reubicación de la totalidad o de una parte de la empresa.

Los desembolsos correspondientes a estas partidas se llevarán a la cuenta de resultados del ejercicio en que se produzcan.

7. La NIC 38 exige que los desembolsos posteriores a la adquisición o producción de un determinado activo inmaterial, sean reconocidos como gastos en la cuenta de resultados del ejercicio, salvo que:
- (a) sea probable que estos gastos permitan al activo generar beneficios económicos, en el futuro, adicionales a los inicialmente previstos para el rendimiento normal del mismo; y
  - (b) tales gastos puedan ser valorados y atribuidos al activo de forma fiable.

Cuando se cumplan esas dos condiciones, el desembolso posterior a la compra puede ser añadido como mayor coste al importe en libros del activo inmaterial.

8. Cuando el desembolso correspondiente a una partida de carácter inmaterial haya sido reconocido como gasto por la empresa en los estados financieros correspondientes a un ejercicio o un periodo contable intermedio, la NIC 38 prohíbe el posterior reconocimiento de estas cantidades como parte del coste de un activo inmaterial.
9. Tras el reconocimiento inicial, la NIC 38 exige que los activos inmateriales sean valorados utilizando uno de los dos siguientes tratamientos:
- (a) tratamiento preferente: coste menos amortización acumulada y cualquier deterioro acumulado del valor del activo; o bien
  - (b) tratamiento alternativo permitido: valor revalorizado menos la amortización acumulada, practicada con posterioridad, y cualquier deterioro del valor del activo posterior a la revalorización. El valor revalorizado debe ser igual al valor razonable correspondiente al activo. No obstante, este segundo tratamiento se permite si, y sólo si, el citado valor razonable puede ser determinado con referencia a un mercado activo existente para el activo inmaterial. Además, una vez que la empresa haya escogido este tratamiento, la

**NIC 38**

NIC 38 exige que las revalorizaciones se hagan con la suficiente periodicidad, como para que el importe en libros del activo inmaterial no difiera, de forma significativa, del importe que se podría determinar utilizando el valor razonable existente en la fecha del balance. La NIC 38 también especifica cómo deben ser revalorizados los activos inmateriales y si el incremento o decremento, debidos a la revalorización, deben ser reconocidos en la cuenta de resultados o directamente en el patrimonio neto.

10. La NIC 38 exige que todos los activos inmateriales sean amortizados, sobre una base sistemática, a lo largo de un periodo de tiempo que represente la mejor estimación de su vida útil. Existe una presunción, que puede ser rechazada en ciertos casos justificados, de que la vida útil de un activo inmaterial no puede exceder de veinte años, contados desde el momento en que el elemento está disponible para ser utilizado. La NIC 38 no permite asignar a ningún activo inmaterial una vida útil ilimitada. El proceso de amortización debe comenzar cuando el activo esté disponible para ser utilizado.
11. En casos muy raros, puede existir una evidencia convincente de que la vida útil de un determinado activo inmaterial puede superar el periodo de veinte años. En tales casos, la NIC 38 exige que la empresa:
  - (a) amortice el activo inmaterial a lo largo del periodo que represente la mejor estimación de su vida útil;
  - (b) proceda a estimar el importe recuperable del activo inmaterial, al menos, anualmente, con el fin de identificar si se ha producido una pérdida por deterioro en su valor; y
  - (c) revele, en las notas a los estados financieros, las razones por las que la presunción de que la vida útil de un activo inmaterial no debe superar los veinte años, ha sido rechazada, indicando los factores que se han tenido en cuenta para determinar la vida útil del activo cuya duración es superior.
12. La NIC 38 exige que el método de amortización utilizado refleje el patrón de consumo, por parte de la empresa, de los beneficios económicos derivados del activo. Si este patrón no pudiera ser determinado de forma fiable, deberá adoptarse el método lineal de amortización. El importe de amortización calculado debe ser reconocido como gasto del ejercicio, a menos que otra Norma Internacional de Contabilidad permita, o bien exija, que tal importe se incluya en el importe en libros de otro activo.
13. La NIC 38 obliga a suponer que el valor residual de un activo inmaterial es nulo, a menos que:
  - (a) exista un compromiso, por parte de un tercero, para comprar el activo al final de su vida útil; o bien que
  - (b) haya un mercado activo para la clase de activo inmaterial en cuestión, y sea probable que tal mercado subsista al final de la vida del mismo.
14. Para valorar si un determinado activo inmaterial ha sufrido un deterioro del valor, la empresa aplicará la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos. Por otra parte, la NIC 38 exige que la empresa proceda a estimar, con una periodicidad mínima anual, el importe recuperable de cada uno de los activos inmateriales que no estén disponibles para su utilización.
15. La NIC 38 entrará en vigor para los ejercicios cuyo comienzo sea a partir del 1 de julio de 1999. Se aconseja a las empresas la aplicación de la Norma con anterioridad a esa fecha.
16. Para la primera aplicación de la NIC 38, se incluyen ciertas disposiciones transitorias, que exigen una aplicación retrospectiva en los siguientes casos:
  - (a) siempre que sea necesario eliminar una partida que no cumpla las condiciones para su reconocimiento como activo inmaterial, según la NIC 38; o bien
  - (b) si la valoración dada anteriormente a la partida contradice los principios establecidos en la NIC 38 (por ejemplo, si el activo inmaterial no ha sido objeto de amortización en el pasado, o si ha sido objeto de revalorización sin referencia alguna a un mercado activo).

En los demás casos, se exige la aplicación prospectiva de los requisitos de reconocimiento y amortización de los activos inmateriales (por ejemplo, la NIC 38 prohíbe el reconocimiento de activos inmateriales generados internamente, que no hayan sido reconocidos con anterioridad al momento de la entrada en vigor) o se permite esta aplicación a partir de la entrada en vigor (por ejemplo, la NIC 38 aconseja el reconocimiento de los activos inmateriales adquiridos mediante una combinación de negocios, que se haya contabilizado como una adquisición, si no se ha procedido a su reconocimiento con anterioridad).

## ÍNDICE

	Párrafos
Objetivo	
Alcance	1-6
Definiciones	7-17
Activos inmateriales	8-17
Identificabilidad	10-12
Control	13-16
Beneficios económicos futuros	17
Reconocimiento y valoración iniciales de un activo inmaterial	18-55
Adquisición independiente	23-26
Adquisición como parte de una combinación de negocios	27-32
Adquisición mediante una subvención oficial	33
Intercambios de activos	34-35
Fondo de comercio generado internamente	36-38
Otros activos inmateriales generados internamente	39-55
Fase de investigación	42-44
Fase de desarrollo	45-52
Coste de un activo inmaterial generado internamente	53-55
Reconocimiento de un gasto	56-59
No-reconocimiento como activos de gastos de ejercicios anteriores	59
Desembolsos posteriores a la adquisición	60-62
Valoración con posterioridad al reconocimiento inicial	63-78
Tratamiento preferente	63
Tratamiento alternativo permitido	64-78
Amortización	79-96
Periodo de amortización	79-87
Método de amortización	88-90
Valor residual	91-93
Revisiones del periodo y del método de amortización	94-96

**NIC 38**

Recuperación del importe en libros — Pérdidas por deterioro del valor	97-102
Retiros y enajenaciones de activos inmateriales	103-106
Información a revelar	107-117
De tipo general	107-112
Activos inmateriales contabilizados según el método alternativo permitido	113-114
Desembolsos por investigación y desarrollo	115-116
Otra información	117
Disposiciones transitorias	118-121
Fecha de vigencia	122-123

La parte normativa de este Pronunciamiento, que aparece en letra cursiva negrita, debe ser entendida en el contexto de las explicaciones y directrices relativas a su aplicación, así como en consonancia con el Prólogo a las Normas Internacionales de Contabilidad. No se pretende que las Normas Internacionales de Contabilidad sean de aplicación en el caso de partidas no significativas (véase el párrafo 12 del Prólogo).

**OBJETIVO**

El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los activos inmateriales que no estén contemplados específicamente en otra Norma Internacional de Contabilidad. Esta Norma exige que las empresas procedan a reconocer un activo inmaterial si, y sólo si, se cumplen ciertos criterios. La Norma también especifica cómo determinar el importe en libros de los activos inmateriales y exige que se revelen ciertas informaciones complementarias, en las notas a los estados financieros, que hagan referencia a estos elementos.

**ALCANCE**

- Esta Norma debe ser aplicada por todas las empresas al proceder a contabilizar activos inmateriales, excepto en los siguientes casos:***
  - los activos inmateriales que estén tratados en otras Normas Internacionales de Contabilidad;***
  - activos financieros, según se han definido en la NIC 32, Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar;***
  - las concesiones sobre minas y yacimientos, así como los gastos de exploración, desarrollo y extracción de minerales, petróleo, gas natural y otros recursos naturales no renovables; y***
  - aquellos activos inmateriales que aparecen en las compañías de seguros, derivados de las pólizas de los asegurados.***
- En el caso de que otra Norma Internacional de Contabilidad se ocupe de una clase específica de activo inmaterial, la empresa aplicará esa Norma en lugar de la presente. Como ejemplos de lo anterior, esta Norma no es aplicable a:
  - los activos inmateriales mantenidos por la empresa para su venta en el curso ordinario de sus actividades (véase al respecto la NIC 2, Existencias, así como la NIC 11, Contratos de Construcción);
  - activos por impuestos diferidos (véase al respecto la NIC 12, Impuesto sobre las Ganancias);
  - arrendamientos que se registren según lo dispuesto en la NIC 17, Arrendamientos;
  - activos que tengan relación con las remuneraciones a suministrar a los empleados, por sus prestaciones a largo plazo (véase la NIC 19, Retribuciones a los Empleados);

- (e) fondo de comercio surgido de las combinaciones de negocios (véase la NIC 22, Combinaciones de Negocios); y
- (f) los activos financieros, según se han definido en la NIC 32, Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar. El reconocimiento y valoración de algunos activos financieros se puede encontrar en las siguientes Normas: NIC 27, Estados Financieros Consolidados y Contabilización de Inversiones en Dependientes; NIC 28, Contabilización de Inversiones en Empresas Asociadas, NIC 31, Información Financiera de los Intereses en Negocios Conjuntos y NIC 39, Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Valoración.
3. Algunos activos inmateriales pueden estar contenidos en, o contener, una esencia de naturaleza material, como es el caso de un disco compacto (en el caso de programas informáticos), de documentación legal (en el caso de una licencia o patente) o de una película. En el proceso de determinar si un activo, que incluye elementos materiales e inmateriales, debe ser tratado según la NIC 16, Inmovilizado Material, o como un activo inmaterial, según la presente Norma, se requiere efectuar el juicio oportuno, que permita evaluar cuál de los dos elementos tiene un peso más significativo. Por ejemplo, los programas informáticos para un ordenador, que no puede funcionar sin un programa específico, son una parte integrante del equipo y serán tratados como elementos del inmovilizado material. Lo mismo se aplica al sistema operativo de un ordenador. Cuando los programas informáticos no constituyan parte integrante del equipo serán tratados como activos inmateriales.
4. Esta Norma es de aplicación, entre otros elementos, a los desembolsos por gastos de publicidad, a los de formación del personal, a los de puesta en marcha de la actividad, o de la empresa, y a los correspondientes a las actividades de investigación y desarrollo. Las actividades de investigación y desarrollo están orientadas al desarrollo de nuevos conocimientos. Por tanto, aunque de este tipo de actividades pueda derivarse un activo con apariencia física (por ejemplo, un prototipo), la sustancia material del elemento es de importancia secundaria con respecto a sus componentes inmateriales, que vienen constituidos por el conocimiento incorporado al activo en cuestión.
5. En el caso de un arrendamiento financiero, el activo subyacente puede ser material o inmaterial. Después de haber efectuado el reconocimiento inicial en las cuentas, el arrendatario se enfrentará con un activo inmaterial, mantenido bajo la forma de un arrendamiento financiero, al que pudiera ser de aplicación la normativa de este Pronunciamento. Los derechos de concesión o licencia, para productos tales como películas, grabaciones en vídeo, obras de teatro, manuscritos, patentes y derechos reprográficos, están excluidos del alcance de la NIC 17, Arrendamientos, pero caen dentro del contenido de la presente Norma.
6. Las exclusiones del alcance de una Norma Internacional de Contabilidad pueden producirse cuando, en el caso de ciertas actividades u operaciones, éstas sean de una naturaleza tan especializada que puedan dar lugar a problemas contables, siendo entonces preciso un tratamiento diferente. Tal es el caso de los desembolsos por exploración, desarrollo o extracción de petróleo, gas y otros depósitos minerales, en las industrias extractivas, así como de los contratos entre las compañías de seguros y los tomadores de las pólizas de seguro. Por tanto, esta Norma no es de aplicación a los desembolsos realizados en tales actividades. No obstante, esta Norma será de aplicación a otros activos inmateriales (como los programas informáticos) y otros tipos de desembolsos (como por ejemplo los de inicio de la actividad), que se pueden presentar en las empresas dedicadas a la extracción o en las compañías de seguros.

#### DEFINICIONES

7. **Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:**

**Un activo inmaterial es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física, que se posee para ser utilizado en la producción o suministro de bienes y servicios, para ser arrendado a terceros o para funciones relacionadas con la administración de la entidad.**

**Un activo es todo recurso:**

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

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

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

## NIC 38

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

**Amortización es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo inmaterial entre los años de su vida útil estimada.**

**Importe depreciable de un activo sometido a amortización es su coste histórico o la cantidad que lo sustituya en los estados financieros, una vez se ha deducido el valor residual.**

**Vida útil es:**

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

**Coste histórico es el importe de dinero o medios líquidos equivalentes pagados, o bien el valor razonable de la contraprestación entregada para comprar un activo, en el momento de su adquisición o construcción por parte de la empresa.**

**Valor residual es el importe neto que la empresa espera obtener de un activo al final de su vida útil, después de haber deducido los eventuales costes derivados de su enajenación o abandono.**

**Valor razonable es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo entre un comprador y un vendedor interesados y adecuadamente informados, en una transacción libre.**

**Un mercado activo es un mercado en el que se dan todas las condiciones siguientes:**

- (a) **los bienes o servicios intercambiados en el mercado son homogéneos;**
- (b) **se pueden encontrar en todo momento compradores o vendedores para un determinado bien o servicio;**  
y
- (c) **los precios están disponibles para el público.**

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

**Importe en libros es el importe por el que se incluye un activo en el balance, después de deducir la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro acumuladas, que se refieran al mismo.**

Activos inmateriales

8. Con frecuencia, las empresas emplean recursos, o incurren en pasivos, por la adquisición, desarrollo, mantenimiento o mejora de recursos inmateriales tales como conocimiento científico o tecnológico, diseño e implementación de nuevos procesos o nuevos sistemas, licencias o concesiones, propiedad intelectual, conocimientos comerciales o marcas (incluyendo denominaciones comerciales y derechos editoriales). Otros ejemplos comunes de partidas que están comprendidas en esta amplia denominación son los programas informáticos, las patentes, los derechos de autor, las películas, las listas de clientes, los derechos a recibir intereses hipotecarios, las licencias de pesca, las cuotas de importación, las franquicias, las relaciones con clientes o proveedores, la lealtad de los clientes, las cuotas de mercado y los derechos comerciales.
9. No todos los activos descritos en el párrafo 8 cumplen los elementos de la definición de activo inmaterial, esto es, identificabilidad, control sobre el recurso en cuestión y existencia de beneficios económicos futuros. Si una partida de las que están reguladas por esta Norma no cumpliera la definición de activo inmaterial, el importe derivado de su adquisición o de su generación interna, por parte de la empresa, se reconocerá como gasto del ejercicio en el que se ha producido. No obstante, si la partida en cuestión ha sido adquirida dentro de una combinación de negocios, tratada contablemente como una adquisición, formará parte del fondo de comercio que se reconozca en el momento de la compra (véase el párrafo 56).

## Identificabilidad

10. La definición dada para un activo inmaterial exige que el mismo sea perfectamente identificable, con el fin de poderlo distinguir claramente del fondo de comercio. El fondo de comercio, surgido en una combinación de negocios que se trata contablemente como una adquisición, representa contablemente un pago hecho por la empresa adquirente anticipando beneficios económicos futuros. Estos beneficios económicos futuros pueden tener su origen en la sinergia que se produzca entre los activos identificables adquiridos o bien proceder de activos que, por separado, no cumplan las condiciones para su reconocimiento como tales en los estados financieros, pero por los que la empresa adquirente está dispuesta a pagar dinero cuando realiza la adquisición.
11. Un activo inmaterial puede ser identificado claramente como diferente al fondo de comercio, si tal elemento es separable. Un activo tendrá el carácter de separable siempre que la empresa pueda alquilarlo, venderlo, cambiarlo o distribuir los beneficios económicos futuros atribuibles a tal activo sin tener que disponer también de los beneficios del mismo tipo que pertenezcan a otros activos, utilizados en la misma actividad generadora de ingresos ordinarios.
12. La separabilidad no es una condición necesaria para su identificación, puesto que la empresa puede ser capaz de identificar un activo de distintas formas. Por ejemplo, si un determinado activo inmaterial se adquiere conjuntamente con otros activos, la transacción puede suponer la transferencia de derechos legales que permitan a la empresa identificar el activo inmaterial en cuestión. De forma similar, si mediante un proyecto interno la entidad pretende crear derechos de carácter legal para su utilización, la naturaleza que posean tales derechos puede ayudar a la empresa en la identificación del activo inmaterial subyacente que ha sido generado internamente. Por otra parte, si un cierto activo genera beneficios económicos sólo cuando está en combinación con otros activos, el mismo será identificable siempre que la empresa sea capaz de identificar, a su vez, los beneficios económicos futuros que procedan del activo en cuestión.

## Control

13. Una empresa controlará un determinado activo siempre que tenga el poder de obtener los beneficios económicos futuros que procedan de los recursos subyacentes en el mismo y además pueda restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios. La capacidad que la empresa tiene para controlar los beneficios económicos futuros, en el caso de elementos tales como inmovilizado material, tiene su justificación, normalmente, en derechos de tipo legal que son exigibles ante la justicia. En ausencia de tales derechos de tipo legal, será más difícil demostrar que existe control. No obstante, la exigibilidad legal de un derecho sobre el elemento no es una condición necesaria para la existencia de control, puesto que la empresa puede ejercer el control sobre los citados beneficios económicos, de alguna otra manera.
14. Los conocimientos técnicos y de mercado pueden dar lugar a beneficios económicos futuros. La empresa controlará esos beneficios si, por ejemplo, tiene protegidos tales conocimientos por derechos legales como la propiedad intelectual, la restricción de los acuerdos comerciales (si están permitidos), o bien por una obligación legal de los empleados de mantener la confidencialidad.
15. Una empresa puede poseer un equipo de personas capaces, de manera que pueda identificar posibilidades de mejorar su nivel de competencia mediante el incremento de su formación especializada, cuyo desembolso producirá beneficios económicos en el futuro. La empresa puede también esperar que su plantilla continúe prestando sus servicios dentro de la entidad. Sin embargo, con carácter general, la empresa tendrá un control insuficiente sobre los beneficios futuros esperados que pueda producir un equipo de empleados con mayor especialización, como para poder considerar que los importes dedicados a la formación cumplen la definición de activo inmaterial. Por razones similares, es improbable que las habilidades técnicas o gerenciales, de carácter específico, cumplan con la definición de activo inmaterial, a menos que estén protegidas por derechos legales para ser utilizadas y alcanzar los beneficios económicos que se espera de ellas y además cumplan el resto de condiciones de la definición de activo inmaterial.
16. La empresa puede tener una cartera de clientes o una determinada cuota de mercado, y esperar que debido a los esfuerzos empleados en desarrollar relaciones y lealtad de los clientes, éstos vayan a continuar demandando los bienes y servicios ofrecidos por la entidad. 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 empresa tendrá por lo general un grado de control insuficiente sobre los beneficios económicos, que se podrían derivar de las mismas, como para poder considerar que tales partidas (cartera de clientes, cuotas de mercado, relaciones con la clientela, lealtad de los clientes) cumplen la definición de activo inmaterial.

## NIC 38

## Beneficios económicos futuros

17. Entre los beneficios económicos futuros que pueden proceder de un activo inmaterial se incluyen los ingresos procedentes de la venta de productos o servicios, los ahorros de coste y otros rendimientos que se deriven del uso del activo por parte de la empresa. Por ejemplo, el uso de la propiedad intelectual, dentro del proceso de producción, puede reducir los costes de producción futuros, en lugar de aumentar los ingresos ordinarios futuros.

## RECONOCIMIENTO Y VALORACIÓN INICIALES DE UN ACTIVO INMATERIAL

18. El reconocimiento de una partida como activo inmaterial exige, para la empresa, demostrar que el elemento en cuestión cumple tanto:
- (a) la definición de activo inmaterial (véanse los párrafos 7 a 17); como
  - (b) los criterios para su reconocimiento establecidos en esta Norma (véanse los párrafos 19 a 55).
19. **Un activo inmaterial debe ser objeto de reconocimiento como activo si, y sólo si:**
- (a) **es probable que los beneficios económicos futuros que se han atribuido al mismo fluyan a la empresa;**  
**y**
  - (b) **el coste del activo puede ser valorado de forma fiable.**
20. **La empresa debe evaluar la probabilidad de obtener beneficios futuros utilizando hipótesis razonables y fundadas que representen las mejores estimaciones de la gerencia respecto al conjunto de condiciones económicas que se darán a lo largo de la vida útil del activo.**
21. La empresa utilizará su juicio para evaluar el grado de certidumbre asociado al flujo de beneficios económicos futuros que se han atribuido al uso del activo, a partir de la evidencia disponible en el momento de proceder al reconocimiento inicial, otorgando un peso mayor a la evidencia procedente de fuentes externas.
22. **La valoración inicial de un activo inmaterial debe hacerse según su coste histórico de adquisición o producción.**

## Adquisición independiente

23. Si se adquiere el activo inmaterial de forma separada e independiente, por lo general el coste del mismo podrá ser valorado de forma fiable. Esto será particularmente cierto cuando la contraprestación por la compra del mismo revista la forma de efectivo u otros activos de tipo monetario.
24. El coste histórico de adquisición o producción de un activo inmaterial comprende su precio de adquisición, incluyendo los aranceles o los impuestos que graven la misma y que no sean recuperables por parte de la empresa, y todos los desembolsos directamente atribuibles a la preparación del activo para el uso al que va destinado. Entre los desembolsos directamente atribuibles se encuentran, por ejemplo, los honorarios profesionales por servicios jurídicos. Las rebajas y descuentos comerciales que pudiera existir, se deducen en el cálculo del coste histórico.
25. Si en la adquisición de un activo inmaterial, se procediese a diferir el pago por un periodo mayor del normal en las transacciones a crédito, su coste sería el precio equivalente al contado. La diferencia entre el precio a pagar y el precio equivalente se reconocerá como un gasto financiero, a lo largo del periodo hasta que finalicen los pagos, a menos que se pueda capitalizar, utilizando el tratamiento alternativo permitido en la NIC 23, Costes por Intereses.
26. Si un determinado activo inmaterial se adquiere a cambio de la emisión de instrumentos de capital por parte de la empresa compradora, el coste del activo será igual al valor razonable de los instrumentos de capital, que a su vez serán iguales al valor razonable del activo.

*Adquisición como parte de una combinación de negocios*

27. Según lo establecido en la NIC 22, Combinaciones de Negocios, si se adquiere un activo inmaterial en una combinación que se trata contablemente como adquisición, el coste del mismo se determinará a partir de su valor razonable en la fecha en que tenga lugar la adquisición.
28. Es preciso realizar juicios de valor para determinar si el coste (en este caso, el valor razonable) de un activo inmaterial, adquirido en una combinación de negocios, puede ser valorado con suficiente fiabilidad como para reconocerlo por separado. Los precios de cotización, cuando existe un mercado activo, proporcionarán la valoración más fiable para el valor razonable (véase también el párrafo 67). El precio apropiado de mercado es el precio comprador. Si no estuvieran disponibles los precios para el comprador, puede estimarse el valor razonable a partir de los precios pagados en las últimas transacciones realizadas en el mercado, siempre y cuando no se haya producido un cambio significativo en las condiciones del mismo, entre la fecha de estas transacciones y la de estimación del valor razonable.
29. Si no existiera un mercado activo para el activo inmaterial, su coste habrá de reflejar, utilizando la mejor información disponible, el importe que la empresa hubiera satisfecho, en el momento de la adquisición, por el activo, en una transacción libre, realizada entre un comprador y un vendedor interesados y adecuadamente informados. Para determinar este importe, la empresa tendrá que considerar el resultado de las transacciones recientes realizadas sobre activos similares.
30. Ciertas empresas, que están implicadas habitualmente en la compra y venta de determinados activos inmateriales, han desarrollado técnicas para estimar, de forma indirecta, sus valores razonables. Tales técnicas pueden ser utilizadas para la valoración inicial de un activo inmaterial adquirido, dentro de una combinación de negocios que se ha calificado como adquisición, siempre que su objetivo sea estimar el valor razonable, tal como ha sido definido en esta Norma, y en ellas se tengan en cuenta las transacciones y prácticas de venta corrientes en el sector industrial al que pertenece el activo en cuestión. Entre estas técnicas se incluirá, cuando sea apropiado, la aplicación de múltiplos que sean reflejo de las transacciones corrientes, sobre determinados indicadores que muestran el rendimiento del activo (tales como ingresos ordinarios, cuotas de mercado, ganancia de explotación, etc.), y también el descuento de los flujos netos de efectivo estimados para el elemento inmaterial.
31. De acuerdo con la presente Norma, y teniendo en cuenta los requisitos de la NIC 22, Combinaciones de Negocios, en lo que se refiere al reconocimiento de los activos y pasivos identificables:
  - (a) el adquirente reconocerá un activo inmaterial, que cumpla los criterios de reconocimiento establecidos en los párrafos 19 y 20, incluso si tal activo no había sido objeto de reconocimiento previo en los estados financieros de la empresa adquirida; y
  - (b) si el coste (en este caso, el valor razonable) de un activo inmaterial, que se adquiere formando parte de una combinación de negocios, tratada como una adquisición, no pudiera ser valorado de forma fiable, no podría reconocerse como activo inmaterial independiente, pero se incluiría dentro del fondo de comercio (véase el párrafo 56).
32. A menos que exista un mercado activo para el activo inmaterial, adquirido en una combinación de negocios que es una adquisición, la NIC 22, Combinaciones de Negocios, limita el importe del coste por el que se reconocerá inicialmente un activo inmaterial a una cantidad tal que no haga surgir un fondo de comercio negativo, ni aumente su saldo, en la fecha en que se produce la adquisición.

*Adquisición mediante una subvención oficial*

33. En algunos casos, el activo inmaterial puede ser adquirido gratis, o por un precio simbólico, mediante una subvención oficial. Esto puede suceder en los casos en que las autoridades transfieren o asignan a la empresa activos inmateriales, tales como derechos sobre terrenos de un aeropuerto, licencias para explotar emisoras de radio o televisión, licencias de importación o bien cuotas o derechos de acceso a otros recursos de carácter restringido. Según lo establecido en la NIC 20, Contabilización de las Subvenciones Oficiales e Información a Revelar sobre Ayudas Públicas, la empresa puede elegir reconocer inicialmente, tanto el activo inmaterial como la subvención por su valor razonable. Si la empresa no escoge el tratamiento contable descrito, procederá a reconocer el activo, inicialmente, por un valor simbólico, (según el otro tratamiento permitido en la NIC 20), más cualquier eventual gasto que sea directamente atribuible a las operaciones de preparación, del activo, para el uso al que va destinado.

**NIC 38***Intercambios de activos*

34. Un activo inmaterial puede ser adquirido, total o parcialmente, a cambio de otro activo inmaterial diferente, o bien a cambio de cualquier otro activo. El coste de esta partida será valorado según el valor razonable del activo recibido, que será equivalente al valor razonable del activo entregado a cambio, ajustado en su caso por los importes de efectivo o equivalentes líquidos transferidos en la operación.
35. Un activo inmaterial puede ser adquirido a cambio de otro activo similar, que tenga un uso parecido en la misma línea de actividad productiva, y que posea un valor razonable similar. Un activo inmaterial puede, también, ser vendido a cambio de instrumentos de capital sobre un activo similar. En ambos casos, debido a que el proceso de realización de las ganancias no ha sido completado, no se reconocerán pérdidas ni ganancias en la transacción. En su lugar, el coste de los nuevos activos adquiridos será el importe en libros de los activos entregados. No obstante, la consideración del importe del valor razonable del activo recibido a cambio, en estas operaciones, puede poner de manifiesto la existencia de una pérdida por deterioro del valor en el activo entregado a cambio. En esas circunstancias, se reconocerá tal pérdida por deterioro del valor en el activo entregado, y se asignará al nuevo activo el importe en libros del activo entregado después de haber tenido en cuenta tal decremento.

*Fondo de comercio generado internamente*

36. ***El fondo de comercio generado internamente no debe ser reconocido como un activo.***
37. En algunos casos, se incurre en desembolsos para generar beneficios económicos futuros, pero ello no produce la generación de un activo inmaterial, que cumpla con los criterios de reconocimiento establecidos en esta Norma. A menudo, estos importes se describen como contribuciones al fondo de comercio generado internamente. Este fondo de comercio generado por la propia empresa no se reconoce como un activo porque no constituye un recurso identificable, controlado por la entidad, que pueda ser valorado de forma fiable según su coste de adquisición o producción.
38. Las diferencias existentes, en un momento determinado, entre el valor de mercado de la empresa y el importe en libros de sus activos identificables netos, pueden captar una amplia variedad de factores que afectan al valor de la empresa en su conjunto. Sin embargo, no se puede considerar que tales diferencias representan el coste de eventuales activos inmateriales controlados por la empresa.

*Otros activos inmateriales generados internamente*

39. En ocasiones, es difícil evaluar si un activo inmaterial generado internamente cumple los criterios para su reconocimiento como activo. Frecuentemente resulta difícil:
- (a) determinar si, y en qué momento, existe un activo identificable del que se derive una probable generación de beneficios económicos en el futuro; y
  - (b) establecer el coste del activo de forma fiable, puesto que, en ciertos casos, el coste de generar un activo inmaterial internamente, no puede distinguirse del coste de mantener o mejorar el fondo de comercio generado internamente o bien el coste de desarrollar día a día las actividades de la empresa.

Por tanto, además de cumplir con los requisitos para el reconocimiento y valoración inicial de un activo inmaterial, la empresa aplicará las condiciones y directrices establecidas en los párrafos 40 a 55, a la hora de considerar la posible generación de activos de forma interna.

40. Para evaluar si un determinado activo inmaterial generado internamente cumple con los criterios para su reconocimiento, la empresa considerará dos fases en la generación del posible activo, a saber:
- (a) la fase de investigación; y
  - (b) la fase de desarrollo.

A pesar de que los términos «investigación» y «desarrollo» han sido objeto de definición en esta Norma, los de «fase de investigación» y «fase de desarrollo» tienen, para los propósitos de este Pronunciamiento, un significado más amplio.

41. Si la empresa no fuera capaz de distinguir la fase de investigación de la fase de desarrollo en un proyecto interno para crear un activo inmaterial, procederá a tratar los desembolsos que ocasione tal proyecto como si hubiesen sido incurridos sólo en la fase de investigación.

## Fase de investigación

42. **No se procederá a reconocer activos inmateriales surgidos de la investigación (o de la fase de investigación en proyectos internos). Los desembolsos por investigación (o de la fase de investigación, en el caso de proyectos internos), deben reconocerse como gastos del ejercicio en el que se incurran.**
43. Esta Norma toma la postura de que, en la fase de investigación de un proyecto, la empresa no puede demostrar que exista activo alguno de carácter inmaterial que pueda generar probables beneficios económicos en el futuro. Por lo tanto, los desembolsos correspondientes se reconocerán siempre como gastos en el momento en que se produzcan.
44. Son ejemplos de actividades de investigación las siguientes:
- (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 válidas para materiales, aparatos, productos, procesos, sistemas o servicios; y
  - (d) la formulación, diseño, evaluación y selección final de posibles alternativas para nuevos, o sustancialmente mejorados, materiales, aparatos, productos, procesos, sistemas o servicios.

## Fase de desarrollo

45. **Un activo inmaterial surgido del desarrollo (o de la fase de desarrollo en un proyecto interno), debe ser reconocido como tal si, y sólo si, la empresa puede demostrar todos y cada uno de los extremos siguientes:**
- (a) **técnicamente, es posible completar la producción del activo inmaterial de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta;**
  - (b) **su intención de completar el activo inmaterial en cuestión, para usarlo o venderlo;**
  - (c) **su capacidad de utilizar o vender el activo inmaterial;**
  - (d) **la forma en que el activo inmaterial vaya a generar probables beneficios económicos en el futuro. Entre otras cosas, la empresa deberá demostrar la existencia de un mercado para la producción que genere el activo inmaterial, o para el activo en sí, o, en el caso de que vaya a ser utilizado internamente, la utilidad del mismo para la entidad;**
  - (e) **la disponibilidad de los adecuados recursos técnicos, financieros o de otro tipo, para completar el desarrollo y para usar o vender el activo inmaterial; y**
  - (f) **su capacidad para valorar, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo inmaterial durante su desarrollo.**
46. En la fase de desarrollo de un proyecto, la empresa puede, en algunos casos, identificar un activo inmaterial 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.
47. Son ejemplos de actividades de desarrollo las siguientes:
- (a) el diseño, construcción y prueba, preliminar 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 explotación de una planta piloto que no tenga una escala económicamente rentable para la producción comercial; y
  - (d) el diseño, construcción y prueba de una solución ya escogida de nuevos, o sustancialmente mejorados, materiales, aparatos, productos, procesos, sistemas o servicios.

**NIC 38**

48. Con el fin de demostrar cómo puede, un determinado activo inmaterial, generar probables beneficios económicos futuros, la empresa evaluará los rendimientos económicos que se recibirán del mismo utilizando los principios de la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos. Si el activo en cuestión sólo genera sus rendimientos cuando actúa en combinación con otros activos, la empresa aplicará el concepto de unidad generadora de efectivo, tal como se ha establecido en la NIC 36.
49. La disponibilidad de recursos para completar, utilizar y obtener beneficios procedentes de un activo inmaterial 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 empresa para asegurarse tales recursos. En ciertos casos, la empresa demostrará la disponibilidad de la financiación externa, obteniendo del prestamista una indicación de su voluntad positiva de financiar el plan presentado.
50. Con frecuencia, el sistema de costes de la empresa puede valorar de forma fiable los costes que conlleva la generación interna de un activo inmaterial, tales como los sueldos y otros gastos necesarios para asegurar los derechos intelectuales o las licencias o los programas informáticos desarrollados al efecto.
51. **No deben ser reconocidos como activos inmateriales 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.**
52. En esta Norma se mantiene el punto de vista de que tales desembolsos realizados en marcas, cabeceras de periódicos, sellos o denominaciones editoriales, listas de clientes u otras partidas similares, si provienen de proyectos generados internamente, no pueden distinguirse del coste de desarrollar la actividad empresarial en su conjunto. Por lo tanto, tales partidas no se reconocerán como activos inmateriales.

**Coste de un activo inmaterial generado internamente**

53. El coste de un activo inmaterial generado internamente, para los propósitos del párrafo 22, será la suma de los desembolsos incurridos desde el momento en que el elemento cumple las condiciones para su reconocimiento, establecidas en los párrafos 19, 20 y 45. El párrafo 59 prohíbe reexpresar, en forma de elementos del activo, los gastos reconocidos previamente como componentes de la cuenta de resultados, ya sea en estados financieros anuales o en información financiera intermedia.
54. El coste de un activo inmaterial generado internamente, comprenderá todos los desembolsos de las actividades de crear, producir y preparar el activo para el uso al que va destinado, siempre que puedan serle atribuidos directamente, así como los que puedan distribuirse al mismo con criterios razonables y uniformes. En este coste se incluyen, en la medida que sean de aplicación:
  - (a) los desembolsos por materiales y servicios utilizados o consumidos en la generación del activo inmaterial;
  - (b) los sueldos y salarios, así como otros costes similares, del personal encargado directamente de la generación del activo;
  - (c) todos los desembolsos directamente atribuibles a la generación del activo, tales como los honorarios por registrar la propiedad y la amortización de las patentes o licencias utilizadas para generarlo; o
  - (d) los costes indirectos, necesarios para la generación del activo en cuestión, que puedan ser distribuidos al mismo con criterios razonables y uniformes (por ejemplo, la distribución de la depreciación de los activos materiales, las primas de seguro y los alquileres). La distribución de los costes indirectos se hará con criterios similares a los utilizados para la distribución de costes a las existencias (véase la NIC 2, Existencias). En la NIC 23, Costes por Intereses, se establecen los criterios para el reconocimiento de los intereses como componentes del coste de los activos inmateriales generados internamente.
55. Los siguientes conceptos no son componentes del coste de los activos inmateriales generados internamente:
  - (a) los desembolsos por gastos administrativos, de venta u otros gastos indirectos de carácter general para la empresa, salvo que su importe pueda ser atribuido directamente a la preparación del activo para el uso al que va destinado;
  - (b) los costes derivados de las ineficiencias, claramente identificadas, y las pérdidas en las que se haya incurrido antes de que el activo alcance el rendimiento normal esperado; y
  - (c) los gastos de formación del personal que ha de trabajar con el activo.

## Ejemplo ilustrativo del párrafo 53

Una empresa tiene, en la fase de desarrollo, un nuevo proceso productivo. A lo largo del año 20X5, los desembolsos ocasionados por el mismo fueron de 1 000, de los cuales 900 fueron incurridos 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 empresa es capaz de demostrar que, a 1 de diciembre de 20X5, el proceso productivo en desarrollo cumplía los criterios para su reconocimiento como activo inmaterial. Se estima que el importe recuperable del conjunto de conocimientos incorporados en el proceso, hasta el momento, es de 500 (considerando debidamente, en el cálculo del mismo, los desembolsos futuros de efectivo para completar el desarrollo del proceso productivo antes de poder ser utilizado).

Al final de 20X5, se reconocerá el proceso productivo como un activo inmaterial, con un coste de 100 (igual a los desembolsos incurridos desde el momento en que se cumplieron los criterios para el reconocimiento, esto es, desde el 1 de diciembre). Los desembolsos, por importe de 900, en los que se incurrió antes del 1 de diciembre de 20X5 se reconocerán como gastos en la cuenta de resultados del ejercicio, puesto que no se cumplieron los criterios de reconocimiento hasta esa fecha. Estos importes nunca formarán parte del coste que tenga el proceso productivo, una vez reconocido en el balance.

A lo largo del año 20X6, los desembolsos incurridos han sido por importe de 2 000. Al final del año 20X6 se estima que el importe recuperable del conjunto de conocimientos incorporados en el proceso, hasta el momento, asciende a 1 900 (considerando debidamente, en el cálculo del mismo, los desembolsos futuros de efectivo para completar el desarrollo del proceso productivo antes de poder ser utilizado).

Al final de 20X6, el coste del proceso productivo será de 2 100 (100 por desembolsos reconocidos al final de 20X5, más los 2 000 incurridos en 20X6). La empresa reconocerá una pérdida por deterioro del valor, por importe de 200, con el fin de ajustar el importe en libros que la partida tiene antes del deterioro de su valor (2 100), hasta alcanzar su importe recuperable (1 900). Esta pérdida por deterioro del valor sería objeto de reversión, en un ejercicio siguiente, siempre que se cumplieran los requisitos para su reversión, según se establecen en la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos.

## RECONOCIMIENTO DE UN GASTO

56. **Los desembolsos realizados como consecuencia de la adquisición o generación interna de un elemento inmaterial deben reconocerse en la cuenta de resultados del ejercicio en el que se incurren, a menos que:**
- (a) **formen parte del coste del activo inmaterial y se puedan capitalizar por cumplir los criterios de reconocimiento (véanse los párrafos 18 a 55); o bien**
  - (b) **la partida haya sido adquirida en una combinación de negocios tratada como una adquisición, y no pueda ser considerada como activo inmaterial, en cuyo caso este importe (incluido en el coste de adquisición de la empresa comprada) debe pasar a formar parte del saldo del fondo de comercio o del fondo de comercio negativo, en el momento de la adquisición (véase la NIC 22, Combinaciones de Negocios).**
57. En algunos casos, los desembolsos se realizan para suministrar a la empresa beneficios económicos futuros, pero no se adquiere ni crea ningún activo, ni inmaterial ni de otro tipo que pueda ser reconocido como tal. En esos casos, el importe se reconocerá en la cuenta de resultados en el momento en que se incurre. Por ejemplo, los desembolsos por costes de investigación se reconocerán siempre con cargo al resultados en el ejercicio en el que se realizan. Otros ejemplos de gastos que se llevan a resultados son los siguientes:
- (a) gastos de establecimiento (costes de puesta en marcha de actividades), salvo que las partidas correspondientes formen parte del coste de un elemento del inmovilizado material, siguiendo lo establecido en la NIC 16, Inmovilizado Material. Los gastos de establecimiento incluyen costes de inicio de actividades, tales como costes legales y administrativos para el reconocimiento de la personalidad jurídica de la empresa, gastos de preapertura de una nueva instalación o de una actividad o gastos de comienzo de una explotación o de lanzamiento de nuevos productos o procesos;
  - (b) gastos de actividades formativas;
  - (c) gastos en publicidad y otras actividades promocionales;
  - (d) gastos de reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de una empresa.
58. Lo establecido en el párrafo 56 no impide reconocer a los anticipos como activos, siempre que el pago, por los bienes o servicios correspondientes, haya sido hecho con anterioridad a la entrega o prestación de los mismos a la empresa.

## NIC 38

No reconocimiento como activos de gastos de ejercicios anteriores

59. **Los desembolsos, realizados en una partida de carácter inmaterial, e inicialmente reconocidos en la cuenta de resultados como gastos del ejercicio correspondiente, por la empresa, ya sea en estados financieros anuales o en la información financiera intermedia, no podrán ser reconocidos posteriormente como parte del coste de un activo inmaterial.**

## DESEMBOLSOS POSTERIORES A LA ADQUISICIÓN

60. **Los desembolsos posteriores, en los que se incurra tras la adquisición de un activo inmaterial o de su terminación por parte de la empresa, deben ser tratados como cargos en la cuenta de resultados del ejercicio en el que se incurra en ellos, salvo que:**
- (a) **sea probable que tales desembolsos permitan al activo generar beneficios económicos, en el futuro, adicionales a los inicialmente previstos para el rendimiento normal del mismo; y además que**
  - (b) **tales desembolsos puedan ser valorados y atribuidos al activo de forma fiable.**

**Cuando se cumplan esas dos condiciones, el desembolso posterior a la compra debe ser añadido como mayor coste al importe en libros del activo inmaterial<sup>(1)</sup>.**

61. Los desembolsos realizados en un activo inmaterial con posterioridad a su adquisición o su terminación por parte de la empresa, se reconocerán con cargo a los resultados, siempre que vengan exigidos por el mantenimiento del activo en su nivel inicial previsto de rendimiento. La naturaleza de los activos inmateriales es tal que, en muchos casos, no será posible determinar si es probable que el importe del desembolso posterior vaya a mejorar, o simplemente a mantener, los beneficios económicos que surgen de la empresa por causa de tales activos. Además, resultará con frecuencia difícil atribuir tales desembolsos a un activo inmaterial en particular, en lugar de a la empresa en su conjunto. Por tanto, sólo en raras ocasiones un determinado desembolso, realizado con posterioridad al reconocimiento inicial de un activo inmaterial adquirido o generado internamente, puede dar lugar a aumentos en el coste capitalizado del elemento en cuestión.
62. De forma coherente con el párrafo 51, los desembolsos posteriores a la adquisición, en marcas, cabeceras de periódicos o revistas, sellos o denominaciones editoriales, listas de clientes u otras partidas similares (ya hayan sido adquiridos al exterior o se hayan generado internamente), se considerarán siempre gastos del ejercicio, con el fin de evitar el reconocimiento de cualquier fondo de comercio generado internamente.

## VALORACIÓN CON POSTERIORIDAD AL RECONOCIMIENTO INICIAL

*Tratamiento preferente*

63. **Tras el reconocimiento inicial, los elementos del activo inmaterial deben ser contabilizados según su coste menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, que les hayan podido afectar.**

*Tratamiento alternativo permitido*

64. **Tras el reconocimiento inicial, los elementos de los activos inmateriales deben ser contabilizados según sus valores revalorizados, esto es, deben ser contabilizados según su valor razonable en la fecha de la revalorización menos la amortización acumulada, practicada con posterioridad y cualquier pérdida acumulada por deterioro del valor del activo con posterioridad a la revalorización. Para fijar el importe de las revalorizaciones, según esta Norma, el valor razonable debe determinarse por referencia a un mercado activo. Por otra parte, las revalorizaciones deben tener lugar con la suficiente regularidad como para que el importe en libros del elemento no difiera, de forma significativa, del que se habría calculado utilizando el valor razonable en la fecha del balance.**
65. Este tratamiento alternativo permitido no contempla:
- (a) la revalorización de los desembolsos en activos inmateriales que no hayan sido reconocidos previamente como activos; ni
  - (b) el reconocimiento inicial de activos inmateriales por valores diferentes de su coste.

<sup>(1)</sup> Véase también la Interpretación SIC-6: Costes de Modificación de los Programas Informáticos Existentes.

66. El tratamiento alternativo permitido se aplicará después de haber reconocido el activo inmaterial por su coste de adquisición o producción. No obstante, si sólo se llega a reconocer, como activo, una parte del coste total del elemento, por no cumplir éste los criterios de reconocimiento hasta alcanzar una etapa intermedia del proceso de su producción (véase el párrafo 53), el tratamiento alternativo permitido se podrá aplicar a la totalidad del activo. Por otra parte, el tratamiento alternativo permitido puede ser aplicado también a un activo inmaterial que haya sido recibido por medio de una subvención oficial y se haya reconocido por un valor simbólico en el balance (véase el párrafo 33).
67. Es poco común la existencia de un mercado activo, tal como ha sido descrito en el párrafo 7, para las partidas inmateriales, si bien cabe la posibilidad de que exista. Por ejemplo, en ciertos países pueden existir mercados muy activos para las licencias de taxi libremente transferibles, para las licencias o cuotas de pesca y producción. Sin embargo, no existen mercados activos para las marcas, cabeceras de periódicos o revistas, derechos sobre películas o partituras musicales, patentes o las marcas registradas, porque cada uno de estos activos tiene peculiaridades que los hacen únicos. Por otra parte, aunque los activos inmateriales son objeto de compraventa, los contratos se negocian entre compradores y vendedores que actúan aisladamente, y por ello las transacciones son relativamente infrecuentes. Por tales razones, el precio que se paga por un activo en una explotación de esta naturaleza puede no suministrar evidencia alguna sobre el valor razonable de otro distinto. Finalmente, hay que considerar que los precios de los mercados, con mucha frecuencia, no están disponibles para el público en general.
68. La frecuencia de las revalorizaciones depende de la volatilidad de los valores razonables de los activos inmateriales que son objeto de revalorización. Si el valor razonable de un activo revalorizado difiere, de forma importante, de su importe en libros, es necesaria una nueva revalorización. Algunos activos inmateriales pueden experimentar movimientos importantes y de carácter volátil en su valor razonable, de forma que sea preciso practicar revalorizaciones anuales. Tales revalorizaciones frecuentes serán innecesarias para activos inmateriales con movimientos insignificantes en sus valores razonables.
69. Cuando se revaloriza un activo inmaterial, la amortización acumulada hasta el momento de la revalorización se puede tratar de dos maneras:
- (a) ajustándola proporcionalmente en función del cambio experimentado por el importe bruto en libros antes de amortizaciones del activo, de forma que el importe final en libros para el activo inmaterial, tras la revalorización, sea igual al importe revalorizado que se quiere conseguir; o bien
  - (b) eliminándola por compensación con el importe bruto en libros del activo, de forma que sea el saldo neto resultante el que se revalore hasta el importe correspondiente.
70. ***Si un activo inmaterial es objeto de revalorización, todos los demás activos de su misma clase deben también ser revalorizados, a menos que no exista un mercado activo para esos elementos.***
71. Una clase de activos inmateriales es un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las actividades de la empresa. Los elementos que componen una misma clase se revalorizarán simultáneamente, con el fin de evitar una revalorización selectiva de los activos, y la presentación de saldos en los estados financieros que representen una mezcla de costes y valores de diferentes momentos en el tiempo.
72. ***Si un elemento inmaterial, dentro de una clase de activos inmateriales revalorizados, no pudiera ser objeto de revalorización porque no hay un mercado activo para el mismo, el elemento en cuestión debe ser contabilizado según su coste de adquisición o producción, menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor, acumuladas, que le hayan podido afectar.***
73. ***Si no pudiera seguir determinándose el valor razonable de un activo inmaterial, por faltar el mercado activo que sirve de referencia, el importe en libros del elemento debe ser el importe revalorizado, en la fecha de la última vez que se haya practicado la revalorización por referencia al mercado activo menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, que le hayan podido afectar a partir de entonces.***
74. El hecho de que no continúe habiendo un mercado activo para proceder a revalorizar un elemento del activo inmaterial, puede indicar que el valor de dicho activo se ha deteriorado, y por tanto que es preciso realizar las comprobaciones sobre deterioro marcadas en la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos.
75. Si, en alguna fecha posterior a la desaparición del mercado activo, el valor razonable del activo inmaterial pudiera determinarse de nuevo por referencia al mercado, se aplicará el tratamiento alternativo permitido desde esa misma fecha.

## NIC 38

76. **Cuando se incremente el importe en libros de un activo inmaterial como consecuencia de una revalorización, dicho aumento debe ser llevado directamente a una cuenta de reservas por revalorización, dentro del patrimonio neto. No obstante, el incremento deberá ser reconocido como ingreso del ejercicio en la medida en que exprese la reversión de un decremento de valor del mismo activo que fue reconocido previamente como una pérdida.**
77. **Cuando se reduce el importe en libros de un activo inmaterial como consecuencia de una revalorización, dicha disminución debe ser reconocida como una pérdida del ejercicio. No obstante, el decremento debe ser cargado directamente contra cualquier cuenta de reserva por revalorización registrada previamente en relación con el mismo activo, siempre en la medida en que tal decremento no exceda el saldo de la citada cuenta de reservas por revalorización.**
78. Cuando se consideren realizadas, las reservas por revalorización acumuladas que formen parte del patrimonio neto pueden ser transferidas directamente a las reservas por ganancias acumuladas. El importe total de las reservas por revalorización acumuladas se puede considerar realizado cuando se produzca el retiro o se venda el activo. No obstante, también puede considerarse realizada una parte del importe de las reservas por revalorización, a medida que éste sea utilizado por la empresa, en cuyo caso el importe que se entenderá como realizado será la diferencia entre la amortización correspondiente al ejercicio corriente, calculada a partir del importe en libros revalorizado, y la que hubiera sido calculada utilizando el coste histórico del activo. La transferencia de las reservas por revalorización a las reservas por ganancias acumuladas no se realizará a través de la cuenta de resultados.

## AMORTIZACIÓN

## Periodo de amortización

79. **El importe depreciable de cualquier elemento del activo inmaterial debe ser distribuido, de forma sistemática, entre los años que componen su vida útil. Existe una presunción, que puede ser rechazada en ciertos casos justificados, de que la vida útil de un activo inmaterial no puede exceder de veinte años, contados desde el momento en que el elemento está disponible para ser utilizado. La amortización debe comenzar en cuanto el activo esté disponible para el uso al que va destinado.**
80. A medida que se van consumiendo, con el tiempo, los beneficios económicos incorporados a los activos inmateriales, se irá reduciendo el importe en libros de los mismos de forma que refleje este consumo. Esto puede conseguirse mediante una distribución sistemática del coste del activo, o de su importe revalorizado, menos el valor residual que le pueda corresponder, como un gasto a lo largo de la vida útil del elemento. La amortización se reconocerá con independencia de que haya existido un aumento, por ejemplo, en el valor razonable o en el importe recuperable del activo. Para determinar la vida útil de un activo inmaterial, es preciso considerar muchos factores, entre los que se incluyen:
- (a) el uso esperado del activo por parte de la empresa, así como si el elemento podría ser gestionado de forma eficiente por otro equipo directivo distinto;
  - (b) los ciclos típicos de vida del producto, así como la información pública disponible sobre estimaciones de la vida útil, para tipos similares de activos que tengan una utilización parecida;
  - (c) la incidencia de la obsolescencia técnica, tecnológica o de otro tipo;
  - (d) la estabilidad de la industria en la que va a operar el activo, así como los cambios en la demanda de mercado para los productos o servicios fabricados con el elemento en cuestión;
  - (e) las actuaciones esperadas de los competidores, ya sean presentes o potenciales;
  - (f) el nivel de los desembolsos por mantenimiento necesarios para conseguir los beneficios económicos esperados del activo, así como la capacidad y voluntad de la empresa para alcanzar ese nivel;
  - (g) el periodo de control sobre el activo, si estuviera limitado, así como los límites, ya sean legales o de otro tipo, impuestos sobre el uso del elemento, tales como las fechas de caducidad de los arrendamientos relacionados con él; y
  - (h) si la vida útil del activo depende de las vidas útiles de otros activos poseídos por la empresa.

81. Dada la experiencia actual de cambios rápidos en la tecnología, tanto los programas informáticos como otros activos inmateriales están sometidos a una rápida obsolescencia tecnológica. Por tanto, es probable que su vida útil sea corta.
82. Las estimaciones de la vida útil de un activo inmaterial se vuelven, por lo general, menos fiables a medida que la vida útil potencial se incrementa. En esta Norma se adopta la presunción de que es improbable que la vida útil de los elementos del activo inmaterial sea mayor de veinte años.
83. En casos muy raros, puede existir una evidencia convincente de que la vida útil, de un determinado activo inmaterial, va a superar el anterior periodo de veinte años. En tales casos, en los que se rechaza la presunción de que la vida útil no va a superar los veinte años, la empresa:
- (a) amortizará el activo inmaterial en el periodo que represente la mejor estimación de su vida útil;
  - (b) estimará el importe recuperable del activo inmaterial, al menos, anualmente, con el fin de detectar cualquier pérdida por deterioro del valor del elemento (véase el párrafo 99); y
  - (c) revelará a través de una nota las razones por las que ha rechazado la citada presunción, así como los factores que han jugado un papel importante en la determinación de la vida útil del activo inmaterial (véase el párrafo 11.a).

#### Ejemplos

- A. La empresa ha comprado un derecho exclusivo para producir electricidad de origen hidráulico para un periodo de sesenta años. Los costes de generar energía hidráulica son mucho menores que los de producirla utilizando fuentes alternativas. Se espera que, dentro del área geográfica que rodea a la central hidroeléctrica, se demande una importante cantidad de electricidad durante, al menos, los próximos sesenta años.
- La empresa amortizará el coste del derecho a producir electricidad en un periodo de sesenta años, salvo que encuentre evidencia de que la vida útil de la concesión es más corta.
- B. La empresa ha adquirido el derecho a explotar una autopista de peaje durante un periodo de treinta años. No existen planes de construcción de carreteras alternativas en el área cubierta por la autopista. Se espera que la autopista esté en uso por un periodo mínimo de treinta años.
- La empresa amortizará el coste de los derechos de explotación de la autopista en un periodo de treinta años, salvo que encuentre evidencia de que la vida útil de la concesión es más corta.
84. La vida útil de un activo inmaterial puede ser muy larga, pero siempre estará limitada en el tiempo. La incertidumbre existente justifica una estimación prudente de la vida útil del activo inmaterial, aunque no justifica la elección de un periodo de amortización que sea tan corto que resulte forzosamente irreal.
85. ***Si el control sobre los beneficios económicos futuros de un activo inmaterial se ha logrado a través de la consecución de derechos legales que han sido obtenidos por un periodo limitado de tiempo, la vida útil del activo en cuestión no debe exceder del periodo cubierto por tales derechos, a menos que:***
- (a) ***los derechos sean renovables; y***
  - (b) ***la renovación de los mismos sea prácticamente segura.***
86. Pueden existir factores de índole económica y legal que ejerzan influencia sobre la vida útil de un activo inmaterial: los factores de tipo económico determinan el periodo a lo largo del cual se recibirán los beneficios económicos futuros, mientras que los factores de tipo legal pueden restringir el intervalo de tiempo en el que la empresa controlará el acceso a tales beneficios. La vida útil será igual al más corto de los periodos que vengan determinados por estos factores.
87. Los siguientes factores, entre otros, indicarán que la renovación de los derechos legales es prácticamente segura:
- (a) el valor razonable del activo inmaterial no experimenta reducciones a medida que se aproxima la fecha inicial de caducidad o no se reduce por un importe mayor del coste de renovar el derecho correspondiente;

**NIC 38**

- (b) existe evidencia (posiblemente a partir de experiencia pasada) de que los derechos legales van a ser renovados; y
- (c) existe evidencia de que se cumplirán las condiciones eventualmente necesarias para obtener la renovación de los derechos correspondientes.

*Método de amortización*

88. **El método de amortización utilizado debe reflejar el patrón de consumo, por parte de la empresa, de los beneficios económicos derivados del activo. Si este patrón no pudiera ser determinado de forma fiable, deberá adoptarse el método lineal de amortización. La cuota de amortización calculada debe ser cargada como gasto del ejercicio, a menos que otra Norma Internacional de Contabilidad permita, o bien exija, que tal importe se incluya en el importe en libros de otro activo.**
89. Pueden utilizarse diferentes métodos para distribuir el importe depreciable de un activo, de forma sistemática, a lo largo de su vida útil. Entre dichos métodos se encuentran el de amortización lineal, el de porcentaje constante sobre importe en libros o el de suma de unidades producidas. El método usado para cada activo en particular se seleccionará a partir del patrón esperado de consumo de los beneficios económicos y será aplicado de forma uniforme en cada ejercicio, salvo que se produzca un cambio en los patrones esperados de consumo de los beneficios económicos derivados del activo. En raras ocasiones, o quizá en ninguna, existirá una evidencia suficiente como para apoyar un método de amortización que produzca, en los activos inmateriales, una amortización acumulada menor que la obtenida al utilizar el método de amortización lineal.
90. Normalmente, la cuota de amortización será reconocida como un gasto del ejercicio. No obstante, en ocasiones, los beneficios económicos, incorporados a un activo se absorben dentro de la empresa en la producción de otros activos, en vez de dar lugar a un gasto. En tales casos, la cuota de amortización formará parte del coste de esos otros activos, de forma que será incluida en su importe en libros. Por ejemplo, la amortización de los activos inmateriales utilizados en el proceso de producción, se incorpora al importe en libros de las existencias (véase la NIC 2, Existencias).

*Valor residual*

91. **Debe suponerse que el valor residual de un activo inmaterial es nulo a menos que:**
- (a) **exista un compromiso, por parte de un tercero, para comprar el activo al final de su vida útil; o bien que**
  - (b) **haya un mercado activo para la clase de activo inmaterial en cuestión, y además:**
    - (i) **pueda determinarse el valor residual con referencia a este mercado; y**
    - (ii) **sea probable que tal mercado subsista al final de la vida útil del mismo.**
92. El importe depreciable de un activo se determinará después de deducir el correspondiente valor residual. Un valor residual distinto de cero implica que la empresa espera vender el activo inmaterial antes de que termine su vida económica.
93. Si se adopta el tratamiento preferente, el valor residual se estimará utilizando los precios que se den en el mercado en el momento de la adquisición, para la venta de un activo similar, que haya alcanzado el final de su vida útil estimada y que se haya explotado en similares condiciones a las que se van a emplear para el activo que se está valorando. El valor así conseguido no será objeto de modificaciones posteriores como consecuencia de cambios en los precios o en el valor de mercado. Si se escoge el tratamiento alternativo permitido, se hará una nueva estimación del valor residual, coincidiendo con cada revalorización practicada, para lo cual se utilizarán los precios que se den en el mercado en ese momento.

*Revisiones del periodo y del método de amortización*

94. **Tanto el periodo como el método de amortización utilizados deben ser objeto de revisión, como mínimo, al final de cada ejercicio. Si la nueva vida útil esperada difiere significativamente de las estimaciones anteriores, debe cambiarse el periodo de amortización para reflejar esta variación. Si se ha experimentado un cambio significativo en el patrón esperado de generación de beneficios económicos por parte del activo, el método de amortización debe ser modificado para que refleje estos cambios. Los efectos que estas modificaciones en el periodo y en el método de amortización, produzcan en las cuotas de amortización del ejercicio en el que se detecten y en los posteriores, deben ser tratados como cambios en las estimaciones contables, según lo establecido en la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables.**

95. A lo largo de la vida del activo inmaterial, puede ponerse de manifiesto que la estimación de la vida útil resulta inapropiada. Por ejemplo, la vida útil puede ser alargada por causa de desembolsos efectuados con posterioridad a la adquisición o terminación del activo, siempre que produzcan el efecto de mejorar las condiciones del activo y colocarlas por encima del nivel de rendimiento originalmente establecido para el mismo. Por lo contrario, el hecho de que se reconozca una eventual pérdida por deterioro del valor, puede indicar que es preciso cambiar el periodo de amortización.
96. Con el transcurso del tiempo, el patrón de aparición de los beneficios futuros esperados por la empresa, para un determinado activo inmaterial, puede cambiar. Por ejemplo, puede ponerse de manifiesto que, en lugar de aplicar el método de amortización lineal, resulta más apropiado el método de amortización basado en aplicar un porcentaje constante sobre el importe en libros al comienzo de cada ejercicio. Otro caso, que puede servir para ilustrar el cambio en el patrón de beneficios esperados, es cuando se aplaza el uso de los derechos representados por una licencia a la espera de actuaciones ligadas a otros componentes del plan de actividad. En tal caso, los beneficios económicos procedentes del activo en cuestión, pueden no comenzar a recibirse hasta ejercicios posteriores.

#### RECUPERACIÓN DEL IMPORTE EN LIBROS — PÉRDIDAS POR DETERIORO DEL VALOR

97. Para determinar si se ha deteriorado el valor de los activos inmateriales, la empresa aplicará la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos. En dicha Norma se explica cómo ha de proceder la empresa para revisar el importe en libros de sus activos, y también cómo ha de determinar el importe recuperable de un determinado activo, para reconocer o revertir una pérdida por deterioro en su valor.
98. Según la NIC 22, Combinaciones de Negocios, si una pérdida por deterioro del valor tiene lugar antes de que termine el primer ejercicio, comenzado tras la compra de un activo inmaterial, dentro de una combinación de negocios que fue tratada como una adquisición, esta pérdida será reconocida, por una parte, como un ajuste simultáneo en los valores del activo adquirido, y por otra, en el valor del fondo de comercio o fondo de comercio negativo, registrados en el momento de la combinación. No obstante, si la pérdida por deterioro estuviera relacionada con sucesos específicos o cambios en las circunstancias, ocurridos tras la fecha de adquisición, se reconocerá según las prescripciones de la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos, y no como un ajuste en el fondo de comercio o fondo de comercio negativo, registrados en el momento de contabilizar la combinación de negocios.
99. **Además de seguir las prescripciones que figuran en la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos, la empresa debe proceder a estimar, al final de cada ejercicio, incluso si no hubiese indicación de pérdidas por deterioro del valor, el importe recuperable de los siguientes activos inmateriales:**
- (a) **cada activo de tipo inmaterial que no esté todavía disponible para su utilización; y**
  - (b) **cada uno de los activos inmateriales cuyo periodo de amortización excede los veinte años, desde la fecha en que estuvo disponible para su utilización.**

**El importe recuperable debe determinarse utilizando las reglas contenidas en la NIC 36, procediéndose, en consecuencia, a reconocer contablemente las pérdidas por deterioro del valor detectadas.**

100. La capacidad que tiene un activo inmaterial para generar beneficios económicos en el futuro, en un importe suficiente como para recuperar su coste, estará sujeta normalmente a una gran incertidumbre, hasta el momento en que el activo esté listo para su utilización. Por tanto, en esta Norma se exige a la empresa que compruebe, al menos con una periodicidad anual, la posible pérdida por deterioro del valor de los activos inmateriales que no estén todavía preparados para la utilización a la que van destinados.
101. A veces, es difícil detectar si un determinado activo inmaterial ha sufrido una pérdida por deterioro del valor porque, entre otras cosas, no existe necesariamente una evidencia cierta del proceso de obsolescencia. Este tipo de dificultad aparece, en particular, en el caso de activos con una vida útil prolongada. Como consecuencia de lo anterior, esta Norma exige, como mínimo, un cálculo anual del importe recuperable para aquéllos activos cuya vida útil exceda de veinte años a partir del momento en que están disponibles para ser utilizados.
102. El requisito de comprobación anual de la pérdida por deterioro del valor para los activos inmateriales, se aplicará siempre que al activo se le haya estimado una vida útil superior a veinte años a partir del momento en que se comience a utilizar. Por tanto, si se diera el caso de que, al proceder a reconocerlo inicialmente, se estimó para un determinado activo inmaterial una vida útil menor de veinte años, pero por desembolsos posteriores fue ampliada hasta superar los veinte años desde que el activo estuvo dispuesto por primera vez para su utilización, la empresa ejecutará en todo caso las comprobaciones sobre pérdidas por deterioro del valor exigidas por el párrafo 99(b), y procederá a revelar la información exigida en el párrafo 111(a).

**NIC 38**

## RETIROS Y ENAJENACIONES DE ACTIVOS INMATERIALES

103. *Los elementos del activo inmaterial deben darse de baja (esto es, eliminarse del balance) cuando sean enajenados o abandonados, o bien cuando no se esperen ya beneficios económicos futuros de los mismos por su utilización y liquidación posterior.*
104. *Las pérdidas o ganancias procedentes de la enajenación o abandono de un activo inmaterial deben determinarse como diferencia entre los importes netos obtenidos de la venta de los mismos, en su caso, y el importe en libros del activo en cuestión. Tales cantidades deben ser consideradas como gastos o ingresos, según el caso, en la cuenta de resultados del ejercicio en que se produzca la enajenación o abandono del elemento.*
105. Si se procede a intercambiar un activo por otro similar, en las circunstancias descritas en el párrafo 35, el coste del activo que se ha adquirido será igual al importe en libros del activo que se ha entregado a cambio, de forma que no se produzcan ni pérdidas ni ganancias en la explotación.
106. Cuando se procede a retirar de su utilización habitual al activo inmaterial y se mantiene para ser enajenado o abandonado, se valorará según su importe en libros en la fecha de retiro. Como mínimo una vez, al final de cada ejercicio, la empresa comprobará si el activo ha tenido pérdidas por deterioro del valor, aplicando las reglas de la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos. En su caso, procederá a reconocer inmediatamente tales pérdidas.

## INFORMACIÓN A REVELAR

De tipo general

107. *En los estados financieros se debe revelar, para cada clase de activos inmateriales, y distinguiendo entre los activos que se han generado internamente y los demás, la siguiente información:*
- (a) *las vidas útiles o los porcentajes de amortización utilizados;*
  - (b) *los métodos de amortización utilizados;*
  - (c) *el importe bruto en libros y la amortización acumulada (a la que se sumará, en su caso, el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor), tanto al principio como al final del ejercicio;*
  - (d) *la rúbrica o rúbricas, de la cuenta de resultados, en las que está incluida la amortización practicada a los activos inmateriales;*
  - (e) *una conciliación de los valores en libros al inicio y al final del ejercicio, mostrando:*
    - (i) *los incrementos, con indicación separada de los que procedan de desarrollos internos o de combinaciones de empresas;*
    - (ii) *las enajenaciones y retiros de elementos;*
    - (iii) *los incrementos y decrementos, durante el ejercicio, procedentes de revalorizaciones efectuadas según se indica en los párrafos 64, 76 y 77, así como de pérdidas por deterioro del valor, o recuperaciones del mismo, llevadas directamente al patrimonio neto siguiendo las reglas de la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos, si las hubiere;*
    - (iv) *las pérdidas por deterioro del valor reconocidas, a lo largo del ejercicio, en la cuenta de resultados, siguiendo la NIC 36, si las hubiere;*
    - (v) *las reversiones de anteriores pérdidas por deterioro del valor, a lo largo del ejercicio, que se hayan llevado a la cuenta de resultados, si las hubiere;*
    - (vi) *el importe de la amortización reconocida durante el ejercicio;*
    - (vii) *las diferencias netas de cambio derivadas de la conversión de estados financieros de entidades extranjeras; y*
    - (viii) *otros cambios habidos en el importe en libros durante el ejercicio.*

*No es obligatorio presentar información comparativa de ejercicios anteriores.*

108. Una clase de activos inmateriales es un conjunto de activos de uso y naturaleza similar, dentro de la explotación de la empresa. Son ejemplos de clases distintas los siguientes tipos de elementos:

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

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

109. En el caso de los activos inmateriales que hayan sufrido pérdidas por deterioro del valor, la empresa revelará, además de los detalles requeridos en los anteriores apartados (e) (iii) a (e) (v) del párrafo 107, la información exigida por la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos.

110. La empresa revelará, asimismo, la naturaleza y efecto de los eventuales cambios en las estimaciones contables que tengan un efecto importante en el ejercicio corriente o que se espere tengan repercusión significativa en futuros ejercicios, utilizando las reglas contenidas en la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables. Tales revelaciones pueden ser necesarias por causa de cambios en:

- (a) el periodo de amortización;
- (b) el método de amortización; o
- (c) los valores residuales.

111. **Los estados financieros deben también revelar información acerca de los siguientes extremos:**

- (a) **en el caso de que un determinado activo inmaterial se amortice en un periodo superior a veinte años, las razones por las que se ha rechazado la presunción de que la vida útil de un activo inmaterial no puede superar ese periodo, a contar desde que el mismo está disponible para su utilización. Al informar sobre las anteriores razones, la empresa debe también describir el factor, o los factores, que han jugado un papel significativo en la determinación de la vida útil del activo en cuestión;**
- (b) **una descripción, informando del importe en libros y del periodo restante de amortización, de cualquier activo inmaterial que sea significativo dentro de los estados financieros de la empresa, tomados en su conjunto;**
- (c) **para los activos inmateriales que se hayan adquirido mediante una subvención oficial, y hayan sido reconocidos inicialmente por su valor razonable (véase el párrafo 33):**
  - (i) **el valor razonable por el que se han registrado inicialmente tales activos;**
  - (ii) **su importe en libros; y**
  - (iii) **si se contabilizan, en los ejercicios siguientes a la adquisición, utilizando el tratamiento preferente o el tratamiento alternativo permitido por esta Norma;**
- (d) **la eventual existencia, y el importe en libros correspondiente, de los activos inmateriales cuya titularidad tiene alguna restricción, así como los valores contables de los activos inmateriales que sirven como garantías de deudas; y**
- (e) **el importe de los compromisos, si existen, para la adquisición de activos inmateriales.**

112. Cuando la empresa proceda a describir el factor, o los factores, que han jugado un papel importante en la determinación de la vida útil del activo inmaterial cuya amortización se extiende más allá de veinte años, tendrá que considerar la lista de los factores ofrecida en el párrafo 80.

**NIC 38**

*Activos inmateriales contabilizados según el método alternativo permitido*

113. **En el caso de activos inmateriales contabilizados por sus valores revalorizados, la empresa debe proceder a revelar la siguiente información:**
- (a) **por clase de activos inmateriales:**
    - (i) **la fecha efectiva de la revalorización;**
    - (ii) **el importe en libros de los activos inmateriales revalorizados; y**
    - (iii) **el importe en libros que se habría incluido en los estados financieros si los activos inmateriales se hubieran contabilizado utilizando el tratamiento preferente del párrafo 63; y**
  - (b) **los saldos de las reservas por revalorización, tanto al principio como al final del ejercicio, que proceden de los activos inmateriales, indicando los cambios habidos en la partida durante el ejercicio, así como cualesquiera restricciones para el reparto de la misma a los accionistas.**
114. Puede ser necesario, para los propósitos de las revelaciones exigidas en el párrafo anterior, proceder a la agregación de las clases de activos inmateriales revalorizados. No obstante, las citadas clases no se agregarán si de esta explotación pudieran resultar saldos mixtos que incluyeran activos valorados según el tratamiento preferente, junto con otros valorados según el tratamiento alternativo permitido para años posteriores a la adquisición.

*Desembolsos por investigación y desarrollo*

115. **En los estados financieros se deberá revelar el importe agregado de los desembolsos por investigación y desarrollo que se hayan reconocido como gastos en la cuenta de resultados durante el ejercicio.**
116. En los desembolsos por investigación y desarrollo se incluirán tanto los que son directamente atribuibles a las actividades de investigación y desarrollo, como otros que se puedan distribuir de forma razonable y coherente a las mismas (véanse los párrafos 54 y 55, donde figuran las indicaciones sobre los tipos de desembolsos que se pueden incluir para cumplir los objetivos de las exigencias informativas señaladas en el párrafo 115).

*Otra información*

117. Se aconseja, pero no se exige, que las empresas aporten la siguiente información adicional:
- (a) una descripción de los activos inmateriales completamente amortizados que se encuentran todavía en uso; y
  - (b) una breve descripción de los activos inmateriales que, aún estando controlados por la empresa, no se reconocen como activos por no cumplir los criterios de reconocimiento fijados en esta Norma, o porque fueron adquiridos o generados antes de que la misma estuviese en vigencia.

**DISPOSICIONES TRANSITORIAS**

118. **En la fecha de entrada en vigor de esta Norma (o en la fecha de adopción por parte de la empresa, si es anterior), se aplicará lo establecido en las tablas que se encuentran a continuación. En todos los demás casos, diferentes a los detallados en las citadas tablas, esta Norma debe aplicarse de forma retrospectiva, salvo que resultara imposible hacerlo.**
119. Las tablas que figuran a continuación exigen la aplicación retrospectiva siempre y cuando sea necesario eliminar una partida que no cumpla los criterios de reconocimiento establecidos en esta Norma o bien si la valoración anterior del activo inmaterial resulta contradictoria con los principios fijados en la misma (por ejemplo, los activos inmateriales que nunca han sido objeto de amortización, o que han sido revalorizados sin considerar como referencia un mercado activo). En los demás casos se exige, o en algunos casos se permite, la aplicación prospectiva de los requisitos para el reconocimiento y amortización de las partidas de naturaleza inmaterial.

120. *El efecto que produzca la adopción de esta Norma, en la fecha de entrada en vigor o antes, si la empresa decidiese aplicarla, debe ser reconocido según las reglas establecidas en la NIC 8, Ganancia o Pérdida Neta del Ejercicio, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables, esto es, como un ajuste, ya sea en el saldo inicial de las reservas por ganancias acumuladas del ejercicio más antiguo del que se presente información (tratamiento preferente de la NIC 8), ya sea en la ganancia o la pérdida neta del ejercicio corriente (tratamiento alternativo permitido por la NIC 8).*
121. *En los primeros estados financieros emitidos siguiendo las reglas establecidas en esta Norma, la empresa debe revelar información sobre las disposiciones transitorias que haya adoptado, en el caso de que en las mismas se permita la elección entre tratamientos alternativos.*

#### Disposiciones transitorias — Reconocimiento

Circunstancias	Exigencias contables
1. La partida de carácter inmaterial ha sido reconocida como un activo independiente —haya o no sido calificado como activo inmaterial— y, en la fecha de entrada en vigor de esta Norma (o en la fecha de su adopción por parte de la empresa, si es anterior), la citada partida no cumple con la definición, o con los criterios para el reconocimiento, de un activo inmaterial.	
(a) La partida fue adquirida en una combinación de negocios calificada como una adquisición.	<p>(i) Reasignar la partida como un componente del fondo de comercio o del fondo de comercio negativo; y</p> <p>(ii) ajustar, de forma retrospectiva, el fondo de comercio (o fondo de comercio negativo) que se reconoció en el momento de la adquisición, como si la partida siempre hubiera estado incluida en tal cuenta, lo que quiere decir, que si el fondo de comercio (o fondo de comercio negativo) fue reconocido como un activo y amortizado posteriormente, se habrá de estimar la amortización acumulada que se hubiera reconocido en el caso de que la partida inmaterial hubiera estado reconocida como fondo de comercio desde el momento de la adquisición, y ajustar de acuerdo con ello el importe actual en libros del citado fondo de comercio.</p>
(b) La partida no fue adquirida en una combinación de negocios contabilizada como adquisición (por ejemplo, si fue comprada por separado o generada internamente).	Dar de baja la partida en cuestión, esto es, eliminarla del balance.
2. La partida de carácter inmaterial ha sido reconocida como un activo independiente —haya o no sido calificado como activo inmaterial— y, en la fecha de entrada en vigor de esta Norma (o en la fecha de su adopción por parte de la empresa, si es anterior), la citada partida cumple con la definición, y con los criterios para el reconocimiento, de un activo inmaterial.	
(a) El activo fue reconocido inicialmente al coste.	Clasificar el activo como activo inmaterial. El coste inicialmente reconocido se considera correctamente establecido. Véanse las disposiciones transitorias para la valoración y amortización de la partida con posterioridad a la adquisición, contempladas en las circunstancias 4 y 5, que se pueden consultar más abajo.
(b) El activo fue reconocido, inicialmente, por un importe diferente al coste.	<p>(i) Clasificar el activo como activo inmaterial; y</p> <p>(ii) volver a estimar el importe en libros del activo según su coste (o por su valor revalorizado, tras el reconocimiento inicial al coste) menos la amortización acumulada, tal como establece esta Norma.</p> <p>Si el coste del activo inmaterial no pudiera ser establecido, dar de baja el elemento (esto es, eliminarlo del balance).</p>

## NIC 38

3. En la fecha de entrada en vigor de esta Norma (o en la fecha de adopción por parte de la empresa, si es anterior), la partida cumple tanto la definición como los criterios para su reconocimiento como activo inmaterial, pero no se ha procedido a reconocerla como tal.
- (a) El activo inmaterial fue adquirido mediante una combinación de negocios, calificada como una adquisición, y se procedió a incluirlo como parte del fondo de comercio en la misma.
- (b) El activo inmaterial no fue adquirido en una combinación de negocios, tratada contablemente como una adquisición (si, por ejemplo, fue comprado por separado o generado internamente).
- Se aconseja, pero no se exige, el reconocimiento de la partida como activo inmaterial. En el caso de que se proceda a su reconocimiento por separado:
- (i) evaluar el importe en libros del activo según su coste (o por su valor revalorizado) menos la amortización acumulada, según se establece en esta Norma, y
- (ii) ajustar, de forma retrospectiva y con efectos de la fecha de adquisición, el fondo de comercio, como si el activo inmaterial no hubiese formado parte del mismo en la fecha de adquisición, lo que significa, por ejemplo, que si el fondo de comercio fue tratado como un activo y amortizado, será preciso estimar por separado el efecto en la amortización acumulada del fondo de comercio de la separación del activo inmaterial, y proceder a ajustar el importe en libros del fondo de comercio de acuerdo con los cálculos resultantes.
- El citado activo inmaterial no debe ser objeto de reconocimiento.

## Disposiciones transitorias — Amortización de un activo inmaterial contabilizado según el trattamento preferente

- | Circunstancias   | Exigencias contables  |
|--|---|
| 4. El activo no ha sido amortizado previamente, o se ha considerado que el cargo por amortización debía ser nulo.  | Reexpresar el importe en libros del activo como si la amortización acumulada se hubiese determinado siempre siguiendo las reglas dadas en esta Norma.   |
| 5. El activo ha sido amortizado previamente. La amortización acumulada difiere de la que se habría determinado según esta Norma (porque el período de amortización y/o el método de amortización son distintos). | No se debe proceder a reexpresar el importe en libros del activo inmaterial por el efecto de cualquier diferencia entre la amortización acumulada previamente calculada, y la que correspondería según esta Norma. En su lugar, se procederá a amortizar el importe en libros del activo a lo largo de su vida útil restante, determinada según lo establecido por esta Norma (es decir, las variaciones en el valor se tratan como cambios en las estimaciones contables — véase el párrafo 94). |

## Disposiciones transitorias — Activos inmateriales revalorizados

- | Circunstancias   | Exigencias contables   |
|--|--|
| 6. El activo inmaterial se ha contabilizado por su valor revalorizado, sin determinar este importe por referencia a un mercado activo. |  |
| (a) Existe un mercado activo para el elemento.   | El activo debe ser revalorizado, tomando como referencia este mercado activo, en la fecha de entrada en vigencia de esta Norma (o en la fecha de adopción por parte de la empresa, si fuera anterior).     |
| (b) No existe un mercado activo para el elemento.  | (i) Eliminar el efecto de cualquier revalorización anterior; y<br>(ii) evaluar el importe en libros del activo, según su coste menos la amortización acumulada, según las reglas contenidas en esta Norma. |

## FECHA DE VIGENCIA

122. *Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios que comiencen a partir del 1 de julio de 1999. Se aconseja anticipar su aplicación. Si alguna empresa aplica esta Norma en ejercicios que comiencen antes del 1 de julio de 1999:*
- (a) *debe dar cuenta de este hecho en la nota correspondiente, y*
  - (b) *debe adoptar simultáneamente la NIC 22 (revisada en 1998), Combinaciones de Negocios, y la NIC 36, Deterioro del Valor de los Activos.*
123. Esta Norma deroga a las siguientes Normas:
- (a) NIC 4, Contabilización de la Depreciación, con respecto a la amortización de los activos inmateriales, y
  - (b) NIC 9, Costes de Investigación y Desarrollo

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 40 (NIC 40)****Inmuebles de inversión**

Esta Norma Internacional de Contabilidad fue aprobada por el Consejo del IASC, en marzo de 2000, y tiene vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios cuyo comienzo sea a partir del 1 de enero de 2001.

Esta Norma sustituye a la NIC 25, Contabilización de las Inversiones, en lo que respecta a los inmuebles de inversión. La NIC fue retirada cuando esta Norma entró en vigor.

En enero de 2001, la NIC 41, Agricultura, modificó el párrafo 3. El texto modificado tiene vigencia para los estados financieros que abarquen ejercicios cuyo comienzo sea a partir del 1 de enero de 2003.

## INTRODUCCIÓN

1. La NIC 40 prescribe el tratamiento contable de los inmuebles de inversión así como las revelaciones correspondientes. Esta Norma tiene vigencia para los estados financieros anuales que abarquen ejercicios cuyo comienzo sea a partir del 1 de enero de 2001. Se aconseja aplicarla con anterioridad a esa fecha.
2. Esta Norma sustituye los requisitos previamente establecidos en la NIC 25, Contabilización de las Inversiones. En la NIC 25, se permitía a la empresa escoger entre varios tratamientos para los inmuebles de inversión (coste menos depreciación en función del tratamiento preferente de la NIC 16, Inmovilizado Material; la cuantía revalorizada menos la depreciación en función del tratamiento alternativo permitido de la NIC 16; el coste menos el deterioro en función de la NIC 25 o el importe revalorizado en función de la NIC 25). La NIC 25 fue retirada cuando esta Norma entró en vigor.
3. Los inmuebles de inversión se definen como inmuebles (terrenos o un edificio, en su totalidad o en parte, o bien ambos) que se tienen (por parte del dueño o por parte del arrendatario que haya acordado un arrendamiento financiero) para obtener rentas o plusvalías, o ambas, en lugar de para:
  - (a) su uso en la producción de bienes o prestación de servicios, o para fines administrativos, o bien para
  - (b) su venta en el curso ordinario de la explotación.