

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD N° 38

Activos intangibles

OBJETIVO

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

ALCANCE

- 2 Esta norma se aplicará por todas las entidades al contabilizar los activos intangibles, excepto en los siguientes casos:
- a) activos intangibles que estén tratados en otras normas;
 - b) activos financieros, definidos en la NIC 32 *Instrumentos financieros: Presentación*;
 - c) el reconocimiento y valoración de activos para exploración y evaluación (véase la NIIF 6 *Exploración y evaluación de recursos minerales*), y
 - d) desembolsos relacionados con el desarrollo y extracción de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.
- 3 En el caso de que otra norma se ocupe de la contabilización de una clase específica de activo intangible, la entidad aplicará esa norma en lugar de la presente. Por ejemplo, esta norma no es aplicable a:
- a) activos intangibles mantenidos por la entidad para su venta en el curso ordinario de sus actividades (véase la NIC 2 *Existencias*, y la NIC 11 *Contratos de construcción*);
 - b) activos por impuestos diferidos (véase la NIC 12 *Impuesto sobre las ganancias*);
 - c) arrendamientos que se incluyan en el alcance de la NIC 17 *Arrendamientos*;
 - d) activos que surjan por las remuneraciones de los empleados (véase la NIC 19 *Retribuciones a los empleados*);
 - e) activos financieros, según se definen en la NIC 32. El reconocimiento y la valoración de algunos activos financieros se pueden encontrar en la NIC 27 *Estados financieros consolidados y separados*, la NIC 28 *Inversiones en asociadas*, y la NIC 31 *Participaciones en negocios conjuntos*;
 - f) fondo de comercio surgido de las combinaciones de negocios (véase la NIIF 3 *Combinaciones de negocios*);
 - g) costes de adquisición diferidos, y activos intangibles, surgidos de los derechos contractuales de una entidad aseguradora en los contratos de seguro que están dentro del alcance de la NIIF 4 *Contratos de seguro*. La NIIF 4 establece requerimientos de revelación de información específicos para los citados costes de adquisición diferidos, pero no para los activos intangibles. Por ello, los requerimientos de revelación de información de esta norma se aplican a dichos activos intangibles;
 - h) activos intangibles no corrientes clasificados como mantenidos para la venta (o incluidos en un grupo enajenable de elementos clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5 *Activos no corrientes mantenidos para la venta y actividades interrumpidas*.
- 4 Algunos activos intangibles pueden estar contenidos en, o contener, un soporte de naturaleza o apariencia física, como es el caso de un disco compacto (en el caso de programas informáticos), de documentación legal (en el caso de una licencia o patente) o de una película. Al determinar si un activo, que incluye elementos tangibles e intangibles, se tratará según la NIC 16 *Inmovilizado material*, o como un activo intangible según la presente norma, la entidad realizará el oportuno juicio para evaluar cuál de los dos elementos tiene un peso más significativo. Por ejemplo, los programas informáticos para un ordenador que no pueda funcionar sin un programa específico, son una parte integrante del equipo y serán tratados como elementos 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 intangibles.
- 5 Esta norma es de aplicación, entre otros elementos, a los desembolsos por gastos de publicidad, formación del personal, comienzo de la actividad o de la entidad y a los correspondientes a las actividades de investigación y desarrollo. Las actividades de investigación y desarrollo están orientadas al desarrollo de nuevos conocimientos. Por tanto, aunque de este tipo de actividades pueda derivarse un activo con apariencia física (por ejemplo, un prototipo), la sustancia material del elemento es de importancia secundaria con respecto a su componente intangible, que viene constituido por el conocimiento incorporado al activo en cuestión.

- 6 En el caso de un arrendamiento financiero, el activo subyacente puede ser material o intangible. Después del reconocimiento inicial, el arrendatario contabilizará un activo intangible, mantenido bajo la forma de un arrendamiento financiero, conforme a lo establecido en esta norma. Los derechos de concesión o licencia, para productos tales como películas, grabaciones en vídeo, obras de teatro, manuscritos, patentes y derechos reprográficos, están excluidos del alcance de la NIC 17, pero están dentro del alcance de la presente norma.
- 7 Las exclusiones del alcance de una norma pueden producirse, en el caso de ciertas actividades u operaciones, que sean de una naturaleza tan especializada que surjan aspectos contables, que necesiten un tratamiento diferente. Este es el caso de la contabilización de los desembolsos por exploración, desarrollo o extracción de petróleo, gas y otros depósitos minerales, en las industrias extractivas, así como en el caso de los contratos de seguro. Por tanto, esta norma no es de aplicación a los desembolsos realizados en estas actividades y contratos. No obstante, esta norma será de aplicación a otros activos intangibles utilizados (como los programas informáticos) y otros desembolsos realizados (como los que correspondan al inicio de la actividad), en las industrias extractivas o en las entidades aseguradoras.

DEFINICIONES

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

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) normalmente se pueden encontrar compradores y vendedores en cualquier momento, y
- c) los precios están disponibles para el público.

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

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

Un *activo* es un recurso:

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

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

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

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

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

Valor específico para la entidad es el valor actual de los flujos de efectivo que la entidad espera recibir por el uso continuado de un activo y por la enajenación o disposición por otra vía del mismo, al término de su vida útil. En el caso de un pasivo, es el valor actual de los flujos de efectivo en que espera incurrir para cancelarlo.

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

La *pérdida por deterioro* es la cantidad en que excede el importe en libros de un activo a su importe recuperable.

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

Son *activos monetarios* tanto el dinero en efectivo como otros activos, que se van a recibir en 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.

El *valor residual* de un activo es el importe estimado que la entidad podría obtener actualmente por la enajenación o disposición por otra vía del activo, después de deducir los costes estimados de tal enajenación o disposición, si el activo ya hubiera alcanzado la antigüedad y demás condiciones esperadas al término de su vida útil.

Vida útil es:

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

Activos intangibles

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

Identificabilidad

- 11 La definición de un activo intangible exige que el mismo sea perfectamente identificable, con el fin de poderlo distinguir claramente del fondo de comercio. El fondo de comercio adquirido en una combinación de negocios representa un pago realizado por la adquirente como anticipo de beneficios económicos futuros de los activos que no hayan podido ser identificados individualmente y reconocidos por separado. Estos beneficios económicos futuros pueden tener su origen en la sinergia que se produce entre los activos identificables adquiridos o bien proceder de activos que, por separado, no cumplan las condiciones para su reconocimiento en los estados financieros, pero por los que la entidad adquirente está dispuesta a pagar cuando realiza la combinación de negocios.
- 12 Un activo satisface el criterio de identificabilidad incluido en la definición de activo intangible cuando:
 - a) es separable, esto es, es susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, cedido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con el contrato, activo o pasivo con los que guarde relación, o
 - b) surge de derechos contractuales o de otros derechos legales, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos u obligaciones.

Control

- 13 Una entidad controlará un determinado activo siempre que tenga el poder de obtener los beneficios económicos futuros que procedan de los recursos que subyacen en el mismo, y además pueda restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios. La capacidad que la entidad tiene para controlar los beneficios económicos futuros de un activo intangible tiene su justificación, normalmente, en derechos de tipo legal que son exigibles ante los tribunales. En ausencia de tales derechos de tipo legal, será más difícil demostrar que existe control. No obstante, la exigibilidad legal de un derecho sobre el elemento no es una condición necesaria para la existencia de control, puesto que la entidad puede ejercer el control sobre los citados beneficios económicos de alguna otra manera.
- 14 Los conocimientos técnicos y de mercado pueden dar lugar a beneficios económicos futuros. La entidad controlará esos beneficios si, por ejemplo, tiene protegidos tales conocimientos por derechos legales como la propiedad intelectual o el derecho de copia, la restricción de los acuerdos comerciales (si estuvieran permitidos), o bien por una obligación legal de los empleados de mantener la confidencialidad.
- 15 Una entidad puede poseer un equipo de personas capacitadas, de manera que pueda identificar posibilidades de mejorar su nivel de competencia mediante la mejora de su formación especializada, lo que producirá beneficios económicos en el futuro. La entidad puede también esperar que su plantilla continúe prestando sus servicios dentro de la entidad. No obstante, y con carácter general, la entidad tendrá un control insuficiente sobre los beneficios futuros esperados que pueda producir un equipo de empleados con mayor especialización, como para poder

considerar que los importes dedicados a la formación cumplen la definición de activo intangible. Por razones similares, es improbable que las habilidades técnicas o de dirección, de carácter específico, cumplan con la definición de activo intangible, a menos que estén protegidas por derechos legales para ser utilizadas y alcanzar los beneficios económicos que se espera de ellas, y además cumplan el resto de condiciones de la definición de activo intangible.

- 16 La entidad puede tener una cartera de clientes o una determinada cuota de mercado, y esperar que debido a los esfuerzos empleados en desarrollar las relaciones con los clientes y su lealtad, estos vayan a continuar demandando los bienes y servicios que se les vienen ofreciendo. Sin embargo, en ausencia de derechos legales u otras formas de control que protejan esta expectativa de relaciones o de lealtad continuada por parte de los clientes, la entidad tendrá, por lo general, un grado de control insuficiente sobre los beneficios económicos que se podrían derivar de las mismas, como para poder considerar que tales partidas (cartera de clientes, cuotas de mercado, relaciones con la clientela, lealtad de los clientes) cumplen la definición de activo intangible. Cuando no se tengan derechos legales para proteger las relaciones con los clientes, las transacciones de intercambio por las mismas o similares relaciones no contractuales con la clientela (distintas de las que sean parte de una combinación de negocios) demuestran que la entidad es, no obstante, capaz de controlar los futuros beneficios económicos esperados de la relación con los clientes. Como esas transacciones de intercambio también demuestran que las relaciones con el cliente son separables, dichas relaciones con la clientela se ajustan a la definición de un activo intangible.

Beneficios económicos futuros

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

RECONOCIMIENTO Y VALORACIÓN

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

Este requerimiento se aplicará a los costes soportados inicialmente, para adquirir o generar internamente un activo intangible, y para aquellos en los que se haya incurrido posteriormente para añadir, sustituir partes del mismo o realizar su mantenimiento.

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

- 24 Un activo intangible se valorará inicialmente por su coste.

Adquisición independiente

- 25 Normalmente, el precio que paga la entidad para adquirir de forma independiente un activo intangible refleja las expectativas acerca de la probabilidad de que los beneficios económicos futuros incorporados al activo fluyan a la entidad. En otras palabras, el efecto de la probabilidad se refleja en el coste del activo. Por tanto, el criterio de la probabilidad como requisito para su reconocimiento, que figura en el párrafo 21, letra a), se considerará siempre satisfecho en el caso de los activos intangibles adquiridos de forma independiente.
- 26 Además, el coste de un activo intangible adquirido de forma independiente puede, habitualmente, ser valorado con fiabilidad. Esto es particularmente válido cuando la contrapartida por la compra adopta la forma de efectivo o de otros activos monetarios.
- 27 El coste de un activo intangible adquirido de forma independiente comprende:
- a) el precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir los descuentos comerciales y las rebajas, y
 - b) cualquier coste directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto.
- 28 Son ejemplos de costes atribuibles directamente:
- a) los costes de las remuneraciones a los empleados (según se definen en la NIC 19), derivados directamente de poner el activo en sus condiciones de uso;
 - b) honorarios profesionales surgidos directamente de poner el activo en sus condiciones de uso, y
 - c) los costes de comprobación de que el activo funciona adecuadamente.
- 29 Ejemplos de desembolsos que no forman parte del coste de un activo intangible son:
- a) los costes de introducción de un nuevo producto o servicio (incluyendo los costes de actividades publicitarias y promocionales);
 - b) los costes asociados a la apertura del negocio en una nueva localización o para un nuevo segmento de clientela (incluyendo los costes de formación del personal), y
 - c) los costes de administración y otros costes indirectos generales.
- 30 El reconocimiento de los costes en el importe en libros de un activo intangible finalizará cuando el activo se encuentre en el lugar y condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la dirección. Por ello, los costes soportados por la utilización o por la reprogramación del uso de un activo intangible no se incluirán en el importe en libros del activo. Por ejemplo, los siguientes costes no se incluirán en el importe en libros del activo intangible:
- a) costes incurridos cuando un elemento, capaz de operar de la forma prevista por la dirección, todavía tiene que ser puesto en marcha, y
 - b) pérdidas operativas iniciales, como las generadas mientras se desarrolla la demanda de los productos que se elaboran con el activo.
- 31 Algunas operaciones, si bien relacionadas con el desarrollo de un activo intangible, no son necesarias para ubicar al activo en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la dirección. Estas operaciones accesorias pueden tener lugar antes o durante las actividades de desarrollo. Puesto que estas operaciones accesorias no son imprescindibles para que el activo pueda operar de la forma prevista por la dirección, los ingresos y gastos asociados a las mismas se reconocerán en el resultado del ejercicio, mediante su inclusión dentro de la clase apropiada de ingresos y gastos.
- 32 Si, en la adquisición de un activo intangible, se aplazase el pago por un período superior al normal en las transacciones a crédito, su coste será el precio equivalente al contado. La diferencia entre este importe y el total de pagos a efectuar se reconocerá como un gasto financiero, a lo largo del período del aplazamiento, a menos que se capitalicen, de acuerdo con el tratamiento de capitalización permitido en la NIC 23 *Costes por fondos tomados en préstamo*.

Adquisición como parte de una combinación de negocios

- 33 Según lo establecido en la NIIF 3, si se adquiere un activo intangible en una combinación de negocios, el coste del mismo será su valor razonable en la fecha de adquisición. El valor razonable de un activo intangible refleja las expectativas del mercado acerca de la probabilidad de que los beneficios económicos futuros incorporados al activo fluyan a la entidad. En otras palabras, el efecto de la probabilidad se refleja en la medición del valor razonable del activo intangible. Por tanto, el criterio de la probabilidad como requisito para su reconocimiento, que figura en el párrafo 21, letra a), se considerará siempre satisfecho en el caso de activos intangibles adquiridos en las combinaciones de negocios.

- 34 Por ello, de acuerdo con esta norma y con la NIIF 3, una entidad adquirente reconocerá en la fecha de adquisición, de forma independiente del fondo de comercio, un activo intangible de la entidad adquirida siempre que el valor razonable del activo en cuestión pueda ser valorado de forma fiable, independientemente de que el activo haya sido reconocido por la adquirida antes de la combinación de negocios. Esto significa que la entidad adquirente reconocerá como un activo separado del fondo de comercio, los proyectos de investigación y desarrollo en curso de la adquirida, siempre que cumplan la definición de activo intangible y su valor razonable se pueda medir de forma fiable. Un proyecto de investigación y desarrollo que la entidad adquirida tenga en proceso, cumplirá con la definición de activo intangible cuando:
- a) cumpla la definición de activo, y
 - b) sea identificable, es decir, sea separable o surja de derechos contractuales o de otros derechos de tipo legal.

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

- 35 El valor razonable de los activos intangibles adquiridos en combinaciones de negocios, normalmente puede medirse con suficiente fiabilidad, para ser reconocidos de forma independiente del fondo de comercio. Cuando, a consecuencia de las estimaciones empleadas para medir el valor razonable de un activo intangible, exista un rango de posibles valores con diferentes probabilidades, esa incertidumbre, se tendrá en cuenta en la determinación del valor razonable del activo, en vez de ser indicativo de la incapacidad para determinar el valor razonable de forma fiable. Si un activo intangible adquirido en una combinación de negocios tiene una vida útil finita, existe una presunción refutable de que su valor razonable puede medirse con fiabilidad.
- 36 Un activo intangible adquirido en una combinación de negocios podría ser independiente, pero solo si se le considera junto con otro activo material o intangible asociado al mismo. Por ejemplo, es posible que el título con el que se publica una revista no pudiera ser capaz de ser vendido de forma separada de la base de datos asociada de suscriptores, o una marca para agua natural de manantial podría estar asociada con un manantial concreto y podría no ser vendida independientemente del mismo. En tales casos, el adquirente reconocerá el grupo de activos como un único activo, independientemente del fondo de comercio, si los valores razonables de los activos del grupo no se pueden medir de forma fiable.
- 37 Un caso similar es el de los términos «marca» y «nombre comercial», que son a menudo empleados como sinónimos de marca registrada y otro tipo de marcas. Sin embargo, los primeros son términos comerciales generales, normalmente usados para hacer referencia a un grupo de activos complementarios como una marca registrada (o marca de servicios) junto a un nombre comercial, fórmulas, componentes y experiencia tecnológica asociados a dicha marca. La entidad adquirente reconocerá como un activo individual un grupo de activos intangibles complementarios, entre los que se incluya una marca, siempre que los valores razonables individuales de los activos complementarios no se puedan medir con fiabilidad. Si los valores razonables de los activos complementarios se pudieran medir con fiabilidad, la adquirente podrá reconocerlos como un activo individual suponiendo que los activos individuales tengan vidas útiles similares.
- 38 Las únicas circunstancias en las que podría no ser posible medir de forma fiable el valor razonable de un activo intangible adquirido en una combinación de negocios se darán cuando el activo intangible surja de derechos legales o contractuales y además:
- a) no sea separable, o
 - b) sea separable, pero no exista un historial o evidencia de transacciones de intercambio para el mismo activo u otros similares, y la estimación del valor razonable dependa de variables no se pueden medir.
- 39 Los precios de cotización en un mercado activo proporcionan la estimación más fiable del valor razonable para un activo intangible (véase también el párrafo 78). El precio de mercado apropiado será, normalmente, el precio comprador corriente. Si los precios de oferta no estuviesen disponibles, el precio de la transacción similar más reciente puede suministrar una base para estimar el valor razonable, suponiendo que no haya tenido lugar un cambio significativo en las circunstancias económicas entre la fecha de la transacción y la fecha de estimación del valor razonable del activo.
- 40 Si no existe un mercado activo para un activo intangible, su valor razonable será el importe que la entidad habría pagado por el activo, en la fecha de adquisición, en una transacción entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados, que se realice en condiciones de independencia mutua, teniendo en cuenta la mejor información disponible. Para determinar este importe, la entidad considerará las transacciones recientes con activos similares.
- 41 Las entidades que habitualmente se ven involucradas en la compra y venta de activos intangibles de naturaleza singular, pueden haber desarrollado técnicas para la estimación indirecta de sus valores razonables. Estas técnicas pueden emplearse para la valoración inicial de un activo intangible adquirido en una combinación de negocios, si su objetivo es estimar el valor razonable y si reflejan las transacciones y prácticas corrientes en el sector al que pertenece dicho activo. Estas técnicas incluyen, cuando sea adecuado:
- a) la aplicación de múltiplos, que reflejen las transacciones actuales del mercado, a indicadores relacionados con la rentabilidad del activo (como ingresos ordinarios, cuotas de mercado y margen operativo), o a la corriente de derechos que podrían obtenerse por conceder la licencia de explotación del activo a un tercero, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua (como se hace en el método denominado «compensación por la percepción de derechos por licencia o uso»), o

- b) descontando los flujos de efectivos futuros estimados del activo.

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

- 42 Los desembolsos por investigación o desarrollo que:
- a) estén asociados con un proyecto de investigación y desarrollo en curso, adquirido de forma independiente o en una combinación de negocios y reconocido como un activo intangible, y
- b) se hayan generado después de la adquisición del citado proyecto.
- se contabilizarán de acuerdo con lo establecido en los párrafos 54 a 62.
- 43 La aplicación de lo exigido en los párrafos 54 a 62 implica que los desembolsos posteriores, asociados a un proyecto de investigación y desarrollo en curso adquirido de forma independiente o en una combinación de negocios y reconocidos como un activo intangible, serán:
- a) reconocidos como un gasto cuando se incurra en ellos, siempre que se trate de desembolsos de investigación;
- b) reconocidos como un gasto cuando se incurra en ellos, si se trata de desembolsos por desarrollo que no cumplan los criterios, que figuran en el párrafo 57 para su reconocimiento como activo intangible, y
- c) añadidos al importe en libros del proyecto de investigación y desarrollo en curso adquirido, si los desembolsos por desarrollo cumplen los criterios de reconocimiento establecidos en el párrafo 57.

Adquisición mediante una subvención oficial

- 44 En algunos casos, el activo intangible puede ser adquirido gratis, o por un precio simbólico, mediante una subvención oficial. Esto puede suceder en los casos en que las administraciones públicas transfieran o asignen a la entidad activos intangibles, tales como derechos de aterrizaje, licencias para explotar emisoras de radio o televisión, licencias de importación o bien cuotas o derechos de acceso a otros recursos de carácter restringido. Según lo establecido en la NIC 20 *Contabilización de las subvenciones oficiales e información a revelar sobre ayudas públicas*, la entidad puede elegir reconocer, en el momento inicial, tanto el activo intangible como la subvención, por sus valores razonables. Si la entidad no escogiese el tratamiento contable descrito, reconocerá el activo, inicialmente, por un valor simbólico (según el otro tratamiento permitido en la NIC 20), más cualquier eventual desembolso que sea directamente atribuible a las operaciones de preparación del activo para el uso al que va destinado.

Permutas de activos

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

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

- 47 En el párrafo 21, letra b), se especifica que una condición para el reconocimiento de un activo intangible es que el coste de dicho activo pueda ser valorado con fiabilidad. El valor razonable de un activo intangible, para el que no existan transacciones comparables en el mercado, puede valorarse con fiabilidad si a) la variabilidad en el rango de las estimaciones del valor razonable no es significativa, o b) las probabilidades de las diferentes estimaciones, dentro

de ese rango, pueden ser evaluadas razonablemente y utilizadas en la estimación del valor razonable. Si la entidad es capaz de determinar de forma fiable los valores razonables del activo recibido o del activo entregado, se utilizará el valor razonable del activo entregado para valorar el coste del activo recibido, a menos que se tenga una evidencia más clara del valor razonable del activo recibido.

Fondo de comercio generado internamente

- 48 El fondo de comercio generado internamente no se reconocerá como un activo.
- 49 En algunos casos, se incurre en desembolsos para generar beneficios económicos futuros, sin que por ello se genere un activo intangible que cumpla con los criterios de reconocimiento establecidos en esta norma. A menudo, se dice que estos desembolsos contribuyen a formar un fondo de comercio generado internamente. Este fondo de comercio generado por la propia entidad no se reconocerá como un activo porque no constituye un recurso identificable (es decir, no es separable ni surge de derechos contractuales o derechos legales de otro tipo), controlado por la entidad, que pueda ser valorado de forma fiable por su coste.
- 50 Las diferencias existentes, en un momento determinado, entre el valor de mercado de la entidad y el importe en libros de sus activos netos identificables, pueden captar una amplia variedad de factores que afectan al valor de la entidad en su conjunto. Sin embargo, no se puede considerar que estas diferencias representen el coste de activos intangibles controlados por la entidad.

Otros activos intangibles generados internamente

- 51 En ocasiones, es difícil evaluar si un activo intangible generado internamente cumple los criterios para su reconocimiento como activo, a consecuencia de los problemas para:
- determinar si, y en qué momento, surge un activo identificable del que se vaya a derivar, de forma probable, la generación de beneficios económicos en el futuro, y
 - establecer el coste del activo de forma fiable. En ciertos casos, el coste de generar un activo intangible internamente no puede distinguirse del coste de mantener o mejorar el fondo de comercio generado internamente, ni tampoco del coste que supone llevar a cabo día a día las actividades de la entidad.

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

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

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

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

Fase de investigación

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

Fase de desarrollo

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

Coste de un activo intangible generado internamente

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

- b) los costes de las remuneraciones a los empleados (según se definen en la NIC 19) derivadas de la generación del activo intangible;
- c) los honorarios para registrar el derecho, y
- d) la amortización de patentes y licencias que se utilizan para generar activos intangibles.

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

- 67 Los siguientes conceptos no son componentes del coste de los activos intangibles generados internamente:
- a) los desembolsos administrativos, de venta u otros desembolsos indirectos de carácter general, salvo que su desembolso pueda ser directamente atribuido a la preparación del activo para su uso;
 - b) las ineficiencias, claramente identificadas, y las pérdidas operativas iniciales en las que se haya incurrido antes de que el activo alcance el rendimiento normal esperado, y
 - c) los desembolsos por formación del personal que ha de trabajar con el activo.

Ejemplo ilustrativo del párrafo 65

Una entidad está desarrollando un nuevo proceso productivo. A lo largo del año 20X5, los desembolsos realizados fueron de 1 000 u.m.⁽⁴⁾, de las cuales 900 u.m. fueron soportadas antes del 1 de diciembre de 20X5, mientras que las 100 u.m. restantes lo fueron entre esa fecha y el 31 de diciembre de 20X5. La entidad es capaz de demostrar que, a 1 de diciembre de 20X5, el proceso productivo cumplía los criterios para su reconocimiento como activo intangible. Se estima que el importe recuperable del conjunto de conocimientos incorporados en el proceso, hasta el momento, es de 500 u.m. (considerando, en el cálculo del mismo, los desembolsos futuros de efectivo para completar el desarrollo del proceso productivo antes de poder ser utilizado).

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

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

Al final de 20X6, el coste del proceso productivo será de 2 100 u.m. (100 por desembolsos reconocidos al final de 20X5, más las 2 000 u.m. generadas en 20X6). La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor, por importe de 200 u.m., con el fin de ajustar el importe en libros antes del deterioro de su valor (que eran 2 100 u.m.), hasta alcanzar su importe recuperable (que es de 1 900 u.m.). Esta pérdida por deterioro del valor revertirá, en un ejercicio posterior, siempre que se cumplan los requisitos para su reversión, según se establecen en la NIC 36.

⁽⁴⁾ En esta norma, los importes monetarios están expresados en «unidades monetarias» (u.m.)

RECONOCIMIENTO COMO GASTO

- 68 Los desembolsos realizados sobre una partida intangible se reconocerán como gastos cuando se incurra en ellos, a menos que se dé una de las siguientes circunstancias:
- a) formen parte del coste de un activo intangible que cumpla los criterios de reconocimiento (véanse los párrafos 18 a 67), o
 - b) la partida haya sido adquirida en una combinación de negocios, y no pueda ser reconocido como un activo intangible. En ese caso, este importe (incluido en el coste de la combinación de negocios) formará parte del importe atribuido al fondo de comercio en la fecha de adquisición (véase la NIIF 3).
- 69 En algunos casos, los desembolsos se realizan para suministrar a la entidad beneficios económicos futuros, pero no se adquiere, ni se crea ningún activo, ni intangible ni de otro tipo que pueda ser reconocido como tal. En esos casos, el importe se reconocerá como un gasto en el momento en que se incurra en él. Por ejemplo, excepto cuando formen parte del coste de una combinación de negocios, los desembolsos para investigación se reconocerán como un gasto en el momento en que se incurra en ellos (véase el párrafo 54). Otros ejemplos de desembolsos que se reconocen como gastos son los siguientes:
- a) desembolsos por establecimiento (esto es, 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. Los desembolsos por establecimiento pueden consistir en costes de inicio de actividades, tales como costes legales y administrativos soportados en la creación de una entidad con personalidad jurídica, desembolsos necesarios para abrir una nueva instalación, una actividad o para comenzar una explotación (costes de preapertura), o bien costes de lanzamiento de nuevos productos o procesos (costes previos a la explotación);

- b) desembolsos por actividades formativas;
 - c) desembolsos por publicidad y otras actividades promocionales;
 - d) desembolsos por reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de una entidad.
- 70 Lo establecido en el párrafo 68 no impide reconocer los anticipos como activos, siempre que el pago por la entrega de bienes o prestación de servicios se haya realizado con anterioridad a la entrega o prestación de los mismos.

Prohibición de reconocer como activos los gastos de ejercicios anteriores

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

VALORACIÓN POSTERIOR AL RECONOCIMIENTO

- 72 La entidad elegirá como política contable entre el modelo del coste del párrafo 74 o el modelo de revalorización del párrafo 75. Si un activo intangible se contabiliza según el modelo de revalorización, todos los demás activos pertenecientes a la misma clase también se contabilizarán utilizando el mismo modelo, a menos que no exista un mercado activo para esa clase de activos.
- 73 Una clase de activos intangibles es un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las actividades de la entidad. Las partidas pertenecientes a la misma clase de activos intangibles se revalorizarán simultáneamente, para evitar revalorizaciones selectivas de activos y también que los importes de los activos intangibles en los estados financieros representen una mezcla de costes y valores referidos a fechas diferentes.

Modelo del coste

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

Modelo de revalorización

- 75 Con posterioridad al reconocimiento inicial, un activo intangible se contabilizará por su valor revalorizado, que es su valor razonable, en el momento de la revalorización, menos la amortización acumulada, y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor que haya sufrido. Para fijar el importe de las revalorizaciones según esta norma, el valor razonable se determinará por referencia a un mercado activo. Las revalorizaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros del activo, en la fecha del balance, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable.
- 76 El modelo de revalorización no contempla:
- a) la revalorización de los activos intangibles que no hayan sido reconocidos previamente como activos; ni
 - b) el reconocimiento inicial de activos intangibles por valores diferentes de su coste.
- 77 El modelo de revalorización se aplicará después de que el activo haya sido reconocido inicialmente por su coste. No obstante, si solo se llega a reconocer, como activo, una parte del coste total del elemento, por no cumplir este los criterios de reconocimiento hasta alcanzar una etapa intermedia del proceso de su producción (véase el párrafo 65), el modelo de revalorización se podrá aplicar a la totalidad del activo. Por otra parte, el modelo de revalorización puede ser aplicado también a un activo intangible que haya sido recibido mediante una subvención oficial y se haya reconocido por un valor simbólico (véase el párrafo 44).
- 78 Es poco común la existencia de un mercado activo, tal como ha sido descrito en el párrafo 8, para los activos intangibles, si bien cabe la posibilidad de que exista. Por ejemplo, en ciertos países pueden existir mercados activos para las licencias de taxi libremente transferibles, así como para las licencias o cuotas de pesca y producción. Sin embargo, no existen mercados activos para las marcas, cabeceras de periódicos o revistas, derechos sobre películas o partituras musicales, patentes o las marcas registradas, porque cada uno de estos activos tiene peculiaridades que los hacen únicos. Por otra parte, aunque los activos intangibles sean objeto de compraventa, los contratos se negocian entre compradores y vendedores que actúan aisladamente, y por ello las transacciones son relativamente infrecuentes. Por estas razones, el precio que se paga por un activo puede no suministrar la suficiente evidencia del valor razonable de otro distinto. Además, con mucha frecuencia, los precios no están disponibles para el público.
- 79 La frecuencia de las revalorizaciones depende de la volatilidad de los valores razonables de los activos intangibles que sean objeto de revalorización. Si el valor razonable de un activo revalorizado difiere, sustancialmente, de su importe en libros, será necesaria una nueva revalorización. Algunos activos intangibles pueden experimentar movimientos significativos y de carácter volátil en su valor razonable, de forma que sea preciso practicar revalorizaciones anuales. Estas revalorizaciones frecuentes serán innecesarias para activos intangibles con movimientos insignificantes en sus valores razonables.

- 80 Cuando se revalorice un activo intangible, la amortización acumulada hasta la fecha de la revalorización puede ser tratada de dos maneras:
- a) reexpresada proporcionalmente al cambio en el importe en libros bruto del activo, de manera que el importe en libros del mismo después de la revalorización sea igual a su importe revalorizado, o
 - b) eliminada contra el importe en libros bruto del activo, de manera que lo que se reexpresa es el valor neto resultante, hasta alcanzar el importe revalorizado del activo.
- 81 Si un activo intangible, dentro de una clase de activos intangibles revalorizados, no pudiera ser objeto de revalorización porque no exista un mercado activo para el mismo, el elemento en cuestión se contabilizará según su coste, menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas que le hayan podido afectar.
- 82 Si no pudiera seguir determinándose el valor razonable de un activo intangible, por faltar el mercado activo que sirve de referencia, el importe en libros del elemento será el importe revalorizado, en la fecha de la última revalorización por referencia al mercado activo, menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.
- 83 El hecho de que no siga existiendo un mercado activo para proceder a revalorizar un elemento del activo intangible, puede indicar que el valor de dicho activo se ha deteriorado, y por tanto que es preciso aplicar el contenido de la NIC 36.
- 84 Si, en alguna fecha posterior, el valor razonable del activo intangible pudiera determinarse de nuevo por referencia a un mercado activo, se aplicará el modelo de revalorización desde esa misma fecha.
- 85 Cuando se incremente el importe en libros de un activo intangible como consecuencia de una revalorización, dicho aumento se llevará directamente a una cuenta de reservas de revalorización, dentro del patrimonio neto. No obstante, el incremento se reconocerá en el resultado del ejercicio en la medida en que suponga una reversión de una disminución por devaluación del mismo activo, que fue reconocida previamente en resultados.
- 86 Cuando se reduzca el importe en libros de un activo intangible como consecuencia de una revalorización, dicha disminución se reconocerá en el resultado del ejercicio. No obstante, la disminución será cargada directamente al patrimonio neto contra cualquier reserva de revalorización reconocida previamente en relación con el mismo activo, en la medida que tal disminución no exceda del saldo de la citada cuenta de reservas de revalorización.
- 87 Cuando se consideren realizadas, las reservas de revalorización acumuladas que formen parte del patrimonio neto pueden ser transferidas directamente a la cuenta de reservas por ganancias acumuladas. El importe total de las reservas por revalorización puede realizarse cuando se produzca la enajenación o disposición por otra vía del activo. No obstante, también puede considerarse realizada una parte del importe de las reservas por revalorización, a medida que este sea utilizado por la entidad, 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.

VIDA ÚTIL

- 88 La entidad valorará si la vida útil de un activo intangible es finita o indefinida y, si es finita, evaluará la duración o el número de unidades productivas u otras similares que constituyan su vida útil. La entidad considerará que un activo intangible tiene una vida útil indefinida cuando, sobre la base de un análisis de todos los factores relevantes, no exista un límite previsible al período a lo largo del cual el activo se espera que el activo genere entradas de flujos netos de efectivo para la entidad.
- 89 La contabilización de un activo intangible se basa en su vida útil. Un activo intangible con una vida útil finita se amortiza (véase los párrafos 97 a 106), mientras que un activo intangible con una vida útil indefinida no se amortiza (véanse los párrafos 107 a 110). Los ejemplos ilustrativos que acompañan a esta norma ilustran la determinación de la vida útil para diferentes activos intangibles, y la posterior contabilización de dichos activos sobre la base de las determinaciones de la vida útil.
- 90 Para determinar la vida útil de un activo intangible, es preciso considerar muchos factores, entre los que figuran:
- a) la utilización esperada del activo por parte de la entidad, así como si el elemento podría ser gestionado de forma eficiente por otro equipo directivo distinto;
 - b) los ciclos típicos de vida del producto, así como la información pública disponible sobre estimaciones de la vida útil, para tipos similares de activos que tengan una utilización parecida;
 - c) la incidencia de la obsolescencia técnica, tecnológica, comercial o de otro tipo;
 - d) la estabilidad de la industria en la que opere el activo, así como los cambios en la demanda de mercado para los productos o servicios fabricados con el activo en cuestión;
 - e) las actuaciones esperadas de los competidores, ya sean actuales o potenciales;

- f) el nivel de los desembolsos por mantenimiento necesarios para conseguir los beneficios económicos esperados del activo, así como la capacidad y voluntad de la entidad para alcanzar ese nivel;
- g) el período de control sobre el activo, así como los límites legales u otros límites similares sobre el uso del activo, tales como la fecha de vencimiento de los arrendamientos asociados al mismo, y
- h) si la vida útil del activo depende de las vidas útiles de otros activos poseídos por la entidad.
- 91 El término «indefinido» no significa «infinito». La vida útil de un activo intangible refleja solo el nivel de los desembolsos para mantenimiento futuros necesarios para preservar el activo en su nivel normal de rendimiento, valorado en la fecha en la que se estima la vida útil del activo, así como la capacidad de la entidad y su intención de alcanzar dicho nivel. La conclusión de que la vida útil de un activo intangible es indefinida, no debe depender del exceso de los desembolsos futuros planeados sobre los inicialmente requeridos para mantener el activo a ese nivel de rendimiento.
- 92 Dada la experiencia actual de cambios rápidos en la tecnología, los programas informáticos así como otros activos intangibles estarán sometidos a una rápida obsolescencia tecnológica. Por tanto, es probable que su vida útil sea corta.
- 93 La vida útil de un activo intangible puede ser muy larga, o incluso indefinida. La incertidumbre existente justifica una estimación prudente de la vida útil del activo intangible, aunque no justifica la elección de un período de amortización que sea tan corto que resulte irreal.
- 94 La vida útil de un activo intangible que surja de un contrato o de otros derechos legales no excederá el período del contrato o de los citados derechos legales, pero puede ser inferior, dependiendo del período a lo largo del cual la entidad espera utilizar el activo. Si el contrato u otros derechos legales se han fijado durante un plazo limitado que puede ser renovado, la vida útil del activo intangible incluirá el período de renovación solo si existe evidencia que soporte la renovación por la entidad sin un coste significativo.
- 95 Pueden existir factores económicos y legales que ejerzan influencia sobre la vida útil de un activo intangible. Los factores económicos determinarán el período a lo largo del cual se recibirán los beneficios económicos futuros. Los factores legales pueden restringir el intervalo de tiempo en el que la entidad controlará el acceso a estos beneficios. La vida útil será el período más corto de los determinados por estos factores.
- 96 La existencia de los siguientes factores, entre otros, indicarán que la renovación de los derechos legales es prácticamente segura, sin incurrir en un coste significativo:
- a) existe evidencia, posiblemente basada en la experiencia, de que se renovarán los derechos contractuales u otros derechos legales. Si la renovación es contingente porque precise del consentimiento de un tercero, es necesario contar con la evidencia de que el tercero accederá;
- b) existe evidencia de que las condiciones necesarias para obtener la renovación serán satisfechas, y
- c) el coste de renovación para la entidad no es significativo en comparación con los beneficios económicos futuros que se espera que fluyan a la entidad a causa de la renovación.

Si el coste de la renovación es significativo en comparación con los beneficios económicos futuros que se espera que fluyan a la entidad a raíz de la renovación, los costes de «renovación» representarán, en el fondo, el coste de adquisición de un nuevo activo intangible en la fecha de renovación.

ACTIVOS INTANGIBLES CON VIDAS ÚTILES FINITAS

Período y método de amortización

- 97 El importe amortizable de un activo intangible con una vida útil finita, se distribuirá sobre una base sistemática a lo largo de su vida útil. La amortización comenzará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la dirección. La amortización cesará en la fecha más temprana entre aquella en que el activo se clasifique como mantenido para la venta (o incluido en un grupo enajenable de elementos clasificado como mantenido para la venta), de acuerdo con la NIIF 5 y la fecha en que el activo sea dado de baja en cuentas. El método de amortización utilizado reflejará el patrón de consumo esperado, por parte de la entidad, de los beneficios económicos futuros derivados del activo. Si este patrón no pudiera ser determinado de forma fiable, se adoptará el método lineal de amortización. El cargo por amortización de cada período se reconocerá en el resultado del ejercicio, a menos que otra norma permita o exija que dicho importe se incluya en el importe en libros de otro activo.
- 98 Pueden utilizarse diferentes métodos para distribuir el importe amortizable de un activo, de forma sistemática, a lo largo de su vida útil. Entre dichos métodos se encuentran el de amortización lineal, el de porcentaje constante sobre importe en libros o el de las unidades producidas. El método utilizado para cada activo se seleccionará a partir del patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros esperados y se aplicará de forma uniforme en

cada ejercicio, salvo que se produzca un cambio en los patrones esperados de consumo de dichos beneficios económicos futuros derivados del activo. En raras ocasiones, o quizá en ninguna, existirá una evidencia suficiente para apoyar un método de amortización que produzca, en los activos intangibles con una vida útil finita, una amortización acumulada menor que la obtenida al utilizar el método de amortización lineal.

- 99 Normalmente, la amortización se reconocerá en el resultado del ejercicio. No obstante, en ocasiones, los beneficios económicos futuros incorporados a un activo se absorben dentro de la entidad, en la producción de otros activos. En estos casos, el cargo por amortización formará parte del coste de esos otros activos y se incluirá en su importe en libros. Por ejemplo, la amortización de los activos intangibles utilizados en el proceso de producción se incorporará al importe en libros de las existencias (véase la NIC 2 *Existencias*).

Valor residual

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

Revisión del período y del método de amortización

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

ACTIVOS INTANGIBLES CON VIDAS ÚTILES INDEFINIDAS

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

Revisión de la evaluación de la vida útil

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

RECUPERACIÓN DEL IMPORTE EN LIBROS — PÉRDIDAS POR DETERIORO

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

RETIROS Y ENAJENACIONES DE ACTIVOS INTANGIBLES

- 112 Un activo intangible se dará de baja en cuentas:
- cuando se enajene o disponga del mismo por otra vía, o
 - cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su utilización, enajenación o disposición por otra vía.
- 113 La pérdida o ganancia surgida al dar de baja un activo intangible se determinará como la diferencia entre el importe neto obtenido por su enajenación o disposición por otra vía, y el importe en libros del activo. Se reconocerá en el resultado del ejercicio cuando la partida sea dada de baja en cuentas (a menos que la NIC 17 establezca otra cosa, en caso de una venta con arrendamiento posterior). Las ganancias no se clasificarán como ingresos ordinarios.
- 114 La enajenación o disposición por otra vía de un activo intangible puede llevarse a cabo de diversas maneras (por ejemplo, mediante una venta, realizando sobre la misma un contrato de arrendamiento financiero, o por donación). Para determinar la fecha de la enajenación o disposición por otra vía del activo, la entidad aplicará los criterios establecidos en la NIC 18 *Ingresos ordinarios*, para el reconocimiento de ingresos ordinarios por venta de bienes. Se aplicará la NIC 17 en caso de que la disposición del activo consista en una venta con arrendamiento posterior.
- 115 Si, de acuerdo con el criterio de reconocimiento del párrafo 21, la entidad reconociera dentro del importe en libros de un activo el coste de derivado de la sustitución de parte del activo intangible, dará de baja el importe en libros de la parte sustituida. Si no fuera practicable para la entidad la determinación del importe en libros de la parte sustituida, podrá utilizar el coste de la sustitución como indicativo de cuál podría ser el coste de la parte sustituida, en la fecha en la que fue adquirido o generado internamente.
- 116 La contrapartida a cobrar por la enajenación o disposición por otra vía de un activo intangible se reconocerá inicialmente por su valor razonable. Si se aplazase el pago a recibir por el activo intangible, la contrapartida recibida se reconocerá inicialmente al precio equivalente de contado. La diferencia entre el importe nominal de la contrapartida y el precio equivalente de contado se reconocerá como un ingreso por intereses, de acuerdo con la NIC 18, de forma que refleje el rendimiento efectivo derivado de la cuenta por cobrar.
- 117 La amortización de un activo intangible con una vida útil finita no cesará cuando el activo intangible esté sin utilizar, a menos que se encuentre amortizado por completo o haya sido clasificado como mantenido para la venta (o incluido en un grupo enajenable de elementos clasificado como mantenido para la venta), de acuerdo con la NIIF 5.

INFORMACIÓN A REVELAR**General**

- 118 La entidad revelará la siguiente información para cada una de las clases de activos intangibles, distinguiendo entre los activos que se hayan generado internamente y los demás:
- si las vidas útiles son indefinidas o finitas y, en este caso, las vidas útiles o los porcentajes de amortización utilizados;
 - los métodos de amortización utilizados para los activos intangibles con vidas útiles finitas;
 - el importe en libros bruto y la amortización acumulada (junto con el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor), tanto al principio como al final de cada ejercicio;

- d) la partida o partidas, de la cuenta de resultados, en las que está incluida la amortización de los activos intangibles;
 - e) la conciliación entre los valores en libros al principio y al final del ejercicio, mostrando:
 - i) los incrementos, con indicación separada de los que procedan de desarrollos internos, aquellos adquiridos por separado y los adquiridos en combinaciones de negocios,
 - ii) activos clasificados como mantenidos para la venta o incluidos en un grupo enajenable de elementos que se haya clasificado como mantenido para la venta, de acuerdo con la NIIF 5, así como las enajenaciones o disposiciones por otra vía,
 - iii) los incrementos y decrementos, durante el ejercicio, procedentes de revalorizaciones efectuadas según se indica en los párrafos 75, 85 y 86, así como de pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas, llevadas directamente al patrimonio neto siguiendo las reglas de la NIC 36 (si las hubiere),
 - iv) las pérdidas por deterioro del valor reconocidas, en el resultado del ejercicio aplicando 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 los 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 a la moneda de presentación, y de la conversión de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad, y
 - viii) otros cambios habidos en el importe en libros durante el ejercicio.
- 119 Una clase de activos intangibles es un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las actividades de la entidad. Los siguientes son ejemplos de clases separadas:
- a) marcas;
 - b) cabeceras de periódicos o revistas y sellos o denominaciones editoriales;
 - c) programas y aplicaciones informáticas;
 - d) concesiones y franquicias;
 - e) derechos de propiedad intelectual, patentes y otras manifestaciones de la propiedad industrial o derechos de explotación;
 - f) recetas o fórmulas, modelos, diseños y prototipos, y
 - g) activos intangibles en curso.
- Las clases mencionadas arriba pueden ser desagregadas (o agregadas) en otras más pequeñas (más grandes), siempre que ello genere una información más relevante para los usuarios de los estados financieros.
- 120 La entidad incluirá información sobre los activos intangibles que hayan sufrido pérdidas por deterioro del valor, de acuerdo con la NIC 36, además de la requerida en el anterior párrafo 118, letra e), incisos iii) a v).
- 121 La NIC 8 exige que la entidad revele la naturaleza y efecto de los cambios en las estimaciones contables que tengan un efecto significativo en el ejercicio corriente, o que se espera que tengan repercusión significativa en futuros ejercicios. Estas revelaciones de información pueden surgir por cambios en:
- a) el período de amortización fijado para un activo intangible;
 - b) el método de amortización, o
 - c) los valores residuales.
- 122 La entidad revelará también información sobre:
- a) en el caso de un activo intangible con vida útil indefinida, el importe en libros de dicho activo y las razones sobre las que se apoya la estimación de una vida útil indefinida. Al aportar estas razones, la entidad describirá el factor o los factores que han jugado un papel significativo al determinar que el activo tiene una vida útil indefinida;
 - b) una descripción del importe en libros y del período restante de amortización de cualquier activo intangible que sea significativo en los estados financieros de la entidad;

- c) para los activos intangibles que se hayan adquirido mediante una subvención oficial, y hayan sido reconocidos inicialmente por su valor razonable (véase el párrafo 44):
 - i) el valor razonable por el que se han registrado inicialmente tales activos;
 - ii) su importe en libros, y
 - iii) si la valoración posterior al reconocimiento inicial se realiza utilizando el modelo del coste o el modelo de revalorización;
 - d) la existencia y el importe en libros de los activos intangibles cuya titularidad tiene alguna restricción, así como el importe en libros de los activos intangibles que sirven como garantías de deudas;
 - e) el importe de los compromisos, para la adquisición de activos intangibles.
- 123 Cuando la entidad proceda a describir el factor, o los factores, que han jugado un papel importante en la determinación del hecho de que el activo intangible tiene una vida útil indefinida, considerará la lista de los factores del párrafo 90.

Activos intangibles valorados posteriormente según el modelo de revalorización

- 124 En el caso de activos intangibles contabilizados por sus valores revalorizados, la entidad revelará la siguiente información:
- a) para cada clase de activos intangibles:
 - i) la fecha efectiva de la revalorización,
 - ii) el importe en libros de los activos intangibles revalorizados, y
 - iii) el importe en libros que se habría reconocido si los activos intangibles se hubieran valorado posteriormente utilizando el modelo del coste del párrafo 74;
 - b) el importe de las reservas por revalorización asociado con activos intangibles al comienzo y al final del ejercicio, indicando los cambios que han tenido lugar durante el ejercicio y cualquier restricción sobre la distribución de su saldo entre los accionistas, y
 - c) los métodos e hipótesis significativos empleados en la estimación del valor razonable de los activos.
- 125 Puede ser necesario, para cumplir con las revelaciones exigidas en el párrafo anterior, proceder a la agregación de las clases de activos intangibles revalorizados. No obstante, las citadas clases no se agregarán si de esta presentación pudieran resultar saldos mixtos, que incluyeran activos valorados según el modelo del coste junto con otros valorados según el modelo de revalorización.

Desembolsos por investigación y desarrollo

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

Otra información

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

DISPOSICIONES TRANSITORIAS Y FECHA DE VIGENCIA

- 129 Si la entidad elige, de acuerdo con el párrafo 85 de la NIIF 3, aplicar la NIIF 3 desde cualquier fecha anterior a la entrada en vigor establecida en los párrafos 78 a 84 de la NIIF 3, también aplicará esta norma de forma prospectiva desde esa misma fecha. Por tanto, la entidad no ajustará el importe en libros de los activos intangibles reconocidos

en esa fecha. Sin embargo, la entidad aplicará, en esa fecha, esta norma para reestimar las vidas útiles de estos activos intangibles reconocidos. Si, como resultado de esa reestimación, la entidad cambia su evaluación de la vida útil de un activo, ese cambio se contabilizará como un cambio en la estimación contable, de acuerdo con la NIC 8.

130 En otro caso, la entidad aplicará esta norma:

- a) para la contabilización de activos intangibles adquiridos en combinaciones de negocios en las que la fecha del acuerdo sea a partir del 31 de marzo de 2004, y
- b) para la contabilización de todos los demás activos intangibles de forma prospectiva desde el comienzo del primer ejercicio anual a partir del 31 de marzo de 2004. Por tanto, la entidad no ajustará el importe en libros de los activos intangibles reconocidos en esa fecha. Sin embargo, la entidad aplicará, en esa misma fecha, esta norma al reconsiderar las vidas útiles de dichos activos intangibles. Si, como resultado de esa reestimación, la entidad cambia su evaluación de la vida útil de un activo, ese cambio se contabilizará como un cambio en la estimación contable, de acuerdo con la NIC 8.

130A La entidad aplicará las modificaciones del párrafo 2 en los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2006. Si la entidad aplicase la NIIF 6 en un ejercicio anterior, estas modificaciones se aplicarán también en ese período anterior.

Permutas de activos similares

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

Aplicación anticipada

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

DEROGACIÓN DE LA NIC 38 (EMITIDA EN 1998)

133 Esta norma deroga a la NIC 38 *Activos intangibles* (aprobada en 1998).