

Artículo
arbitrado

Propuesta de Norma Cubana de Contabilidad para los Activos Fijos Intangibles

*Proposed Cuban Accounting Standard
for Intangible Fixed Assets*

LIC. YUNIER GUEVARA DÍAZ¹
MSC BEATRIZ REYES LAMAZARES²

¹Ministerio de Finanzas y Precios, Cuba. yunier.guevara@mfp.gob.cu
Empedrado No. 302, Esq. Aguiar. Habana Vieja. La Habana Cuba.

²Ministerio de Finanzas y Precios, Cuba betty.reyes@mfp.gob.cu

Resumen

El presente trabajo es una propuesta de Norma Cubana de Contabilidad que establece las bases para el reconocimiento y tratamiento contable de un Activo Fijo Intangible por las entidades; su forma de amortización y los criterios de definición de los mismos: Contribuye a lograr una contabilización uniforme y a su presentación razonable en los estados financieros. Es de aplicación a las todas las entidades económicas radicadas en el territorio nacional y está referido los activos no cuantificables físicamente ya que carecen de materialidad o sustancia corpórea, pero que producen o pueden producir un beneficio económico a la entidad en períodos futuros.

Palabras claves: intangibles, activos, contabilidad, amortización

Abstract

The present work is a proposal of Cuban Norm of Accounting that establishes the bases for the recognition and countable processing of an Intangible Fixed asset for the entities; his form of amortization and the criteria of definition of the same ones: He helps to achieve a uniform accounting and to his reasonable presentation in the financial conditions. It is of application to all the economic entities taken root in the national territory and it is recounted not quantifiable assets physically since they lack materiality or corporeal substance, but that they produce or can produce a financial gain to the entity in future periods.

Keywords: intangible, assets, accounting, amortization

INTRODUCCIÓN

A partir del 2005, se inicia el proceso de armonización de las Normas Cubanas de Contabilidad con las Normas de Información Financiera Internacionales, en este año se promulga la Resolución No. 235, donde se dispone que el registro contable de los hechos económicos se realice sobre la base de las Normas Cubanas de Información Financiera. (del Toro Ríos,

2016). Esta Norma está armonizada con la Norma Internacional de Contabilidad No. 38 Activos Intangibles. (Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, 2016)

La propuesta de Norma Cubana de Contabilidad "Activo Fijo Intangible", según lo establecido para el proceso de armonización, es la siguiente:

PROPUESTA DE NORMA CUBANA DE CONTABILIDAD PARA LOS ACTIVOS FIJOS INTANGIBLES

Objetivo

1. Establecer las bases para el reconocimiento y tratamiento contable de un Activo Fijo Intangible por las entidades, su forma de amortización, los criterios de definición de los mismos, contribuyendo así a su contabilización uniforme y a su presentación razonable en los estados financieros.

Alcance

2. Se aplica en la contabilización de los activos fijos intangibles, por todas las entidades radicadas en el territorio nacional.

Definiciones

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

Activo: Es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, y del cual se espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.

Activo intangible: Es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física.

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

Amortización: Es la distribución sistemática del importe amortizable de un activo intangible durante los años de su vida útil. El valor de estos bienes se actualiza a través de la amortización, en los casos que corresponda y el importe de la misma forma parte de los gastos de los períodos a los cuales se imputa.

Costo: 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. En el caso de generar el intangible internamente su costo será la suma de todos los desembolsos directamente atribuibles al mismo desde el momento que este cumple las condiciones para su reconocimiento.

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.

Importe amortizable: Es el costo de un activo o la cantidad que lo sustituya, una vez deducido su valor residual.

Importe recuperable: Es el mayor entre su valor razonable menos los costos de venta y el valor actual de los flujos futuros de efectivo estimados que se espera obtener de ese activo.

Mercado Activo: Es un mercado donde los bienes o servicios intercambiados, normalmente se pueden encontrar en todo momento compradores y vendedores, y los precios están disponibles al público.

Pérdida por deterioro: Es el exceso del importe en libros de un activo fijo intangible sobre su importe recuperable.

Valor razonable: 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.

Vida útil: El período durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la entidad; el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad.

Valor Residual: Es el importe estimado que la entidad podría obtener de un activo por su venta o disposición por otra vía, después de haber deducido los costos estimados para su venta o disposición por otra vía, si

el activo tuviera ya la edad y condición esperadas al término de su vida útil.

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

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.

Actividades de investigación y desarrollo: Abarca todas las actividades metódicas y sistemáticas sobre una base de métodos científicos como un proceso de etapas con el objetivo de obtener resultados con los cuales lograr en un futuro beneficios económicos para la entidad.

Arrendamiento financiero con opción de compra: Constituye un contrato de arrendamiento por la utilización de un bien mueble o inmueble que presenta la característica de que mediante el pago de la renta y del interés por el aplazamiento a largo plazo del valor del bien, al final del contrato puede optar el arrendatario por las siguientes variantes: obtener su propiedad (mediante el pago del valor actual establecido en el contrato, por el valor tasado o sin aportación adicional alguna), renovar o cancelar el contrato.

Concesiones: Es el otorgamiento gubernativo a favor de perso-

nas naturales o jurídicas, para aprovechar, constituir o explotar algo, confiéndoles a los mismos, la atribución de su poder, para que por un tiempo rija y explote una actividad. De esta manera se le confiere al concesionario (quien recibe la concesión), funciones inherentes al Estado.

Patente: Una patente es un derecho exclusivo que concede el Estado para la protección de una invención, la que proporciona derechos exclusivos que permitirán utilizar y explotar su invención e impedir que terceros la utilicen sin su consentimiento. Si opta por no explotar la patente, puede venderla o ceder los derechos a otra entidad para que la comercialice bajo licencia.

Propiedad intelectual: Comprende los derechos o bienes que son producto de creación intelectual del ser humano. Así la Propiedad Intelectual otorga protección a los derechos que tienen las personas sobre sus creaciones intelectuales. De esta manera, para distinguir los distintos derechos que están contenidos en ella, ésta se divide en dos ramas claramente diferenciables: los Derechos de Autor y la Propiedad Industrial.

Derechos de autor: Son los derechos exclusivos sobre obras científicas, artísticas, literarias y educacionales de carácter original que se hayan hecho o puedan hacerse de conocimiento público por cualquier medio lícito, cualesquiera que sean sus formas de expresión, su contenido, valor o destino.

Propiedad industrial: Derechos exclusivos que se reconocen sobre las

creaciones intelectuales de aplicación en el comercio y la industria, entendida en su sentido más amplio. Su protección tiene por objeto las patentes de invención, los modelos de utilidad, los dibujos o modelos industriales, las marcas de fábrica o de comercio, las marcas de servicio, el nombre comercial, las indicaciones de procedencia o denominaciones de origen, así como la represión de la competencia desleal. Estos derechos adquiridos son territoriales e impiden a terceros realizar determinados actos de explotación en un tiempo limitado.

Franquicia: Tipo de contrato utilizado en el comercio mediante el cual una parte llamada franquiciador cede a otra llamada franquiciado la licencia de una marca para su explotación comercial así como los métodos, procedimientos y tecnología a cambio de pagos periódicos.

Innovaciones tecnológicas: Son activos intangibles que suponen un cambio novedoso que aporta un valor añadido a un producto, a un proceso, a un servicio o al funcionamiento de una empresa. (Nuevos productos o partes de productos, nuevos procedimientos o herramientas de fabricación, innovaciones de diseño estético de un producto)

Marcas: Es todo signo o medio material, cualquiera que sea su clase y forma, que sirva para señalar y distinguir de los similares, los productos de la industria, el comercio y el trabajo.

Activos Intangibles

4. Los Activos Fijos Intangibles o inmateriales son aquellos activos no cuantificables físicamente ya que carecen de materialidad o sustancia corpórea, pero que producen o pueden producir un beneficio económico a la entidad en períodos futuros. Implican un derecho o privilegio que posibilita reducir los costos o mejorar la calidad de los servicios o productos, y sólo son visibles en el instrumento legal que justifica el derecho a su usufructo, entre ellos se encuentran algunos como: Patentes, Derechos (de Autor, de Superficie, entre otros) Propiedad Intelectual, Marcas, Concesiones, Franquicias, Innovaciones Tecnológicas, Arrendamiento Financiero con Opción de Compra, Software, y otros.

Identificación

5. Un activo se considera intangible cuando:

- a) Es separable, es decir, se puede separar del resto de la entidad para su venta, traspaso, intercambio, alquiler, ya sea individualmente o conjuntamente con un contrato, un activo o pasivo con los que guarda relación, o
- b) Surge de derechos contractuales o legales, sin que sea necesario que estos derechos sean transferidos o separables de la entidad o de otros derechos u obligaciones.

Control

6. Una entidad controla 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.

7. Los conocimientos técnicos y de mercado pueden dar lugar a beneficios económicos futuros. La entidad controla 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.

Beneficios económicos futuros

8. 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 costos y otros rendimientos diferentes que se deriven del uso del activo por parte de la entidad. Por ejemplo, el uso de la propiedad intelectual, dentro del proceso de producción puede reducir los costos de producción futuros, en lugar de aumentar los ingresos ordinarios futuros.

Reconocimiento y medición

9. De manera general, es necesario tener una descripción precisa de lo que es este activo. Es claro que aquello que no se puede definir, no es posible medirlo, por lo tanto se convierte en el primer paso de un proceso de evaluación. Se debe tener posibilidad de poseerlo, transferirlo y por consecuencia protegerlo. No son entonces un intangible medible aquellos bienes cuya propiedad sea difusa o no se posea la capacidad de comercializarlos.

10. El reconocimiento de una partida como activo intangible exige demostrar que el elemento cumple:

- a) La definición de activo intangible.
- b) Los criterios para su reconocimiento.

Este requerimiento se aplica a los costos 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.

- a) La probabilidad que los beneficios económicos fluyan a la entidad y su costo pueda ser medido confiablemente.

11. 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, sólo en raras ocasiones, los desembolsos posteriores (desembolsos efectuados tras el reconocimiento inicial de un activo intangible adquirido o después de completar un activo intangible generado internamente) se reconoce en el importe en libros del activo.

12. La entidad evalúa la probabilidad de obtener beneficios

económicos futuros utilizando hipótesis razonables y fundadas, que representen las mejores estimaciones de la entidad respecto al conjunto de condiciones económicas que existirán durante la vida útil del activo.

13. La entidad utiliza 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.

14. Un Activo Intangible se valora inicialmente por su costo.

Adquisición independiente

15. Un activo intangible que sea adquirido independientemente, puede ser medido confiablemente cuando la compra se efectúa en forma de efectivo u otro activo monetario. Para valorar este activo al determinar su costo se incluirá en él: su precio de compra, incluyendo cualquier obligación e impuesto no reembolsable, y cualquier desembolso atribuible directamente con la preparación del activo para su uso, así como los honorarios correspondientes por servicios legales recibidos y se deducirán los descuentos y rebajas concedidas.

16. El costo de un activo intangible adquirido de forma independiente comprende:

- a) el precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir lo descuentos comerciales y las rebajas; y
- b) cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto.

17. Son ejemplos de costos atribuibles directamente:

- a) los costos de las remuneraciones a los empleados, derivados directamente de poner el activo en sus condiciones de uso;
- b) honorarios profesionales surgidos directamente de poner el activo en sus condiciones de uso; y
- c) los costos de comprobación de que el activo funciona adecuadamente.

18. Ejemplos de desembolsos que no forman parte del costo de un activo intangible:

- a) los costos de introducción de un nuevo producto o servicio (incluyendo los costos de actividades publicitarias y promocionales);
- b) los costos de apertura del negocio en una nueva localización o dirigirlo a un nuevo segmento de clientela (incluyendo los costos de formación del personal); y
- c) los costos de administración y otros costos indirectos generales.

19. El reconocimiento de los costos en el importe en libros de un activo intangible finaliza cuando el activo se encuentre en el lugar y condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la entidad. Por ello, los costos soportados por la utilización o por la reprogramación del uso de un activo

intangible no se incluyen en el importe en libros del activo. Por ejemplo, los siguientes costos no se incluirán en el importe en libros del activo intangible:

- a) costos soportados cuando el activo, capaz de operar de la forma prevista por la entidad, no ha comenzado a utilizarse; y
- b) pérdidas operativas iniciales, como las generadas mientras se desarrolla la demanda de los productos que se elaboran con el activo.

Adquisición como parte de una combinación de negocios

20. Cuando la adquisición del activo intangible se produce como parte de un acto de compra - venta entre entidades, el costo asignado se basa en su valor justo en la fecha de adquisición, entendiéndose como valor justo el valor razonable por el cual el activo puede ser intercambiado entre diferentes partes que estén interesadas en la transacción.

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

21. Los precios de cotización en un mercado activo proporcionan la estimación más fiable del valor razonable para un activo intangible. El precio adecuado de mercado es habitualmente el precio comprador (esto es, el precio de oferta u ofrecido por el comprador). Si los precios de oferta no estuviesen disponibles el precio de la transac-

ción 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.

22. Si no existe un mercado activo para un activo intangible, la entidad considera las transacciones recientes con activos similares.

23. 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 se emplean en la medición inicial de un activo intangible adquirido en una combinación de negocios, si su objetivo es estimar el valor razonable y si reflejan las transacciones y prácticas corrientes en el sector al que pertenece dicho activo. Estas técnicas incluyen, cuando sea adecuado:

- a) la aplicación de múltiplos, que reflejen las transacciones actuales del mercado, a indicadores relacionados con la rentabilidad del activo (como ingresos ordinarios, cuotas de mercado y margen operativo), o a la corriente de derechos que podrían obtenerse por conceder la licencia de operación del activo a un tercero, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua; o
- b) descontando los flujos de efectivo futuros estimados del activo.

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

24. 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 31 a 43.

25. La aplicación de lo exigido en los párrafos 31 a 43 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 34 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 cum-

plen los criterios de reconocimiento establecidos en el párrafo 34.

Adquisición mediante una subvención del Estado

26. En algunos casos, el activo intangible puede ser adquirido gratis, o por un precio simbólico, mediante una subvención del Estado. Esto puede suceder en los casos en que el Estado transfiera o asigne a la entidad activos intangibles. La entidad puede optar por reconocer, en el momento inicial, tanto el activo intangible como la subvención, por sus valores razonables. Si la entidad decidiese no reconocer inicialmente el activo por su valor razonable, reconocerá el activo, inicialmente, por un importe nominal, más cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso que se pretende darle.

Permutas de activos

27. Algunos activos intangibles pueden haber sido adquiridos a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios. La siguiente discusión se refiere, solamente, a la permuta de un activo no monetario por otro, pero también es aplicable a todas las permutas descritas en el primer inciso de este párrafo. El costo de dicho activo intangible se medirá por su valor razonable, a menos que:

- a) la transacción de intercambio no tenga carácter comercial, o
- b) no pueda medirse con fiabilidad el valor razonable del activo recibido ni el del activo entregado. El activo adquirido se valorará de esta forma incluso cuando la entidad no pueda dar de baja inmediatamente el activo entregado. Si el activo adquirido no se mide por su valor razonable, su costo se valora por el importe en libros del activo entregado.

28. La entidad determina si una permuta tiene carácter comercial, considerando en qué medida se espera que cambien los flujos de efectivo futuros como consecuencia de dicha transacción. Una transacción de intercambio tiene naturaleza comercial si:

- a) la configuración (riesgo, 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) es significativa al compararla con el valor razonable de los activos intercambiados.

29. Al determinar si una permuta tiene carácter comercial, el valor específico para la entidad de la parte de sus actividades afectadas por la transacción debe 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.

Activos Intangibles generados internamente

30. Para evaluar si un activo intangible generado internamente cumple los criterios para su reconocimiento, la entidad clasifica la generación del activo en:

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

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, trata los desembolsos que ocasione ese proyecto como si hubiesen sido soportados sólo en la fase de investigación.

Fase de investigación

31. No se reconoce activos intangibles en la fase de investigación. Los desembolsos por investigación (en la fase de investigación), se reconocen como gastos del período en el que se incurran.

32. En la fase de investigación de un proyecto, la entidad no puede demostrar que exista un activo intangible que pueda generar probables beneficios económicos en un futuro. Por lo tanto, los desembolsos correspondientes se reconocen como gastos en el momento en que se producen.

33. Son ejemplos de actividades de investigación:

- a) actividades dirigidas a obtener nuevos conocimientos;
- b) la búsqueda, evaluación y selección final de aplicaciones de resultados de la investigación u otro tipo de conocimientos;
- c) la búsqueda de alternativas para materiales, aparatos, productos, procesos sistemas o servicios; y
- d) la formulación, diseño, evaluación y selección final, de posibles alternativas para materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios que sean nuevos o se hayan mejorado.

Fase de desarrollo

34. Un activo intangible surgido del desarrollo, se reconoce como tal si la entidad puede demostrar lo siguiente:

- a) Técnicamente, es posible completar la producción del activo intangible de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta.
- b) Su intención de completar el activo intangible en cuestión, para usarlo o venderlo.
- c) Su capacidad para utilizar o vender el activo intangible.
- d) La forma en que el activo intangible vaya a generar probables beneficios económicos en el futuro. Entre otras cosas, la entidad debe demostrar la existencia de un mercado para la producción que genere el activo intangible o para el activo en sí, o bien, en

el caso de que vaya a ser utilizado internamente, la utilidad del mismo para la entidad.

- a) La disponibilidad de los adecuados recursos técnicos, financieros o de otro tipo, para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo intangible.
- b) Su capacidad para valorar, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo.

35. 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.

36. Son ejemplos de actividades de desarrollo:

- a) el diseño, construcción y prueba, anterior a la producción o utilización, de modelo y prototipos;
- b) el diseño de herramientas, troqueles, moldes y plantillas que impliquen tecnología nueva;
- c) el diseño, construcción y operación de una planta piloto que no tenga una escala económicamente rentable para la producción comercial; y
- d) el diseño, construcción y prueba de una alternativa elegida para materiales dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios que sean nuevos o se hayan mejorado.

37. Para demostrar si un activo intangible puede generar probables beneficios económicos futuros, la entidad evalúa posibles rendimientos económicos que recibirá.

38. 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.

39. Con frecuencia, el sistema de costos de la entidad puede valorar de forma fiable lo costos que conlleva la generación interna de un activo intangible, tales como los salarios 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.

40. No se reconocen como activos intangibles las cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes u otras partidas similares que se hayan generado internamente.

Costo de un activo intangible generado internamente.

41. El costo de un activo intangible generado internamente, es la suma de los desembolsos incurridos desde el momento en que el elemento cumple las condiciones para su reconocimiento, comprende todos los costos directamente atribuibles necesarios para crear, producir y preparar el activo para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. Ejemplos de costos directamente atribuibles son:

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

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

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

- c) los gastos de formación del personal que ha de trabajar con el activo.

Los Gastos de períodos anteriores no deben reconocerse como activo.

43. Los desembolsos sobre un activo intangible reconocidos inicialmente como gastos del período no se reconocen posteriormente como parte del costo de un activo intangible.

Modelo del costo

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

45. Cuando se reduzca el importe en libros de un activo intangible como consecuencia de una revaluación, dicha disminución se reconocerá en resultado del período.

Vida Útil

46. La entidad valora 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.

47. La contabilización de un activo intangible se basa en su vida útil. Un activo intangible con una vida útil finita se amortiza, mientras que un activo intangible con una vida útil indefinida no se amortiza.

48. 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 e 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 en que se controle el activo, si estuviera limitado, así como los límites, y sean legales o de otro tipo, sobre el uso del elemento, tales como las fechas de caducidad de los arrendamientos relacionados con él; y
- h) si la vida útil del activo depende de las vidas útiles de otros activos poseídos por la entidad.

49. El término "indefinido" no significa "infinito". La vida útil de un activo intangible refleja sólo el nivel de los desembolsos para mantenimiento futuros necesarios para preservar el activo en su nivel normal de desempeño, 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 desempeño.

50. 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.

51. 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 in-

tangible, aunque no justifica la elección de un periodo de amortización que sea tan corto que resulte irreal.

52. 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 periodo a lo largo del cual la entidad espera utilizar el activo. Si el contrato u otros derechos legales se han fijado durante un plazo limitado que puede ser renovado, la vida útil del activo intangible incluirá el período de renovación sólo si existe evidencia que soporte la renovación por la entidad sin un costo significativo.

53. 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.

54. La existencia de los siguientes factores, entre otros, indicarán que la renovación de los derechos legales es prácticamente segura, sin incurrir en un costo significativo:

a) Existe evidencia, posiblemente basada en la experiencia, de que se renovarán los derechos contractuales u otros derechos legales. Si la renovación es contingente porque precise del consentimiento de un tercero, es necesario contar

con la evidencia de que el tercero accederá.

- b) Existe evidencia de que las condiciones necesarias para obtener la renovación serán satisfechas.
- c) El costo de renovación para la entidad no es significativo en comparación con los beneficios económicos futuros que se espera que fluyan a la entidad a causa de la renovación.

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

Activos intangibles con vida útil finita

Período y método de amortización

56. 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 entidad.

57. La amortización finalizará en la fecha más temprana de las siguientes: la fecha en la que el activo se clasifique como disponible para la venta (o se incluya en un grupo de elementos de desappropriación que se clasifique como disponible para la venta)

y la fecha en que el activo sea dado de baja en cuentas.

58. El método de amortización utilizado reflejará el patrón de consumo esperado, por parte de la entidad, de los beneficios económicos futuros derivados del activo. Si este patrón no pudiera ser determinado de forma fiable, se adoptará el método lineal de amortización. El cargo por amortización de cada período se reconocerá en el resultado del período, a menos que otra Norma permita o exija que dicho importe se incluya en el importe en libros de otro activo.

59. 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 de amortización lineal, el de porcentaje constante sobre importe en libros o el de las unidades producidas. Es recomendable que el método utilizado sea el Método de Amortización Lineal.

60. Normalmente, la amortización se reconocerá en el resultado del período. No obstante en ocasiones, los beneficios económicos futuros incorporados a un activo se absorbe dentro de la entidad, en la producción de otros activos. En estos casos, el cargo por amortización formará parte del costo de esos otros activos y se incluirá en su importe en libros.

Valor residual

a) Se supondrá que el valor residual de un activo intangible es nulo a menos que:

- b) exista un compromiso, por parte de un tercero, para comprar el activo al fin de su vida útil; o que
- c) 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.

61. 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.

62. La estimación del valor residual de un activo se basa en el importe recuperable a través de la venta 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.

63. 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 de 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

64. 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 período anual. Si la nueva vida útil esperada difiere de las estimaciones anteriores, se cambiará el período de amortización para reflejar esta variación.

65. 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.

Activos intangibles con vida útil indefinida

66. Los activos intangibles con una vida útil indefinida no se amortizan.

67. La entidad comprueba 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

68. La vida útil de un activo intangible que no está siendo amortizado se revisa cada período para de-

terminar 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 contabiliza como un cambio en una estimación contable.

69. 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 comprueba si el valor del activo se ha deteriorado, comparando su importe recuperable, con su importe en libros, y reconociendo cualquier exceso del importe en libro sobre el importe recuperable como una pérdida por deterioro del valor.

Retiros y disposiciones de activos intangibles

70. Un activo intangible se da de baja en cuentas cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su utilización, venta o disposición por otra vía.

71. La pérdida o ganancia surgida al dar de baja un activo intangible se determina como la diferencia entre el importe neto obtenido por su venta o disposición por otra vía, y el importe en libros del activo. Se reconocerá en resultado del período cuando la partida sea dada de baja en cuentas.

72. La venta o disposición por otra vía de un activo intangible

puede llevarse cabo de diversas maneras (por ejemplo mediante una venta, realizando sobre la misma un contrato de arrendamiento financiero, o por donación).

73. La amortización de un activo intangible con una vida útil finita no termina cuando el activo intangible no vaya a ser usado más, a menos que el activo haya sido completamente amortizado o se clasifique como mantenido para la venta.

Información a revelar

De tipo general

74. La entidad revela en las Notas a los Estados Financieros la siguiente información para cada una de las clases de activos intangibles, distinguiendo entre los activos que se hayan generado internamente y los demás:

- a) si las vidas útiles son indefinidas o finitas y, en este caso, las vidas útiles o los porcentajes de amortización utilizados;
- b) los métodos de amortización utilizados para los activos intangibles con vida útiles finitas;
- c) el importe en libros bruto y la amortización acumulada (junto con el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor), tanto al principio como final de cada período;
- d) la partida o partidas, del estado de resultados, en las que está incluida la amortización de los activos intangibles;

75. La entidad incluye información sobre los activos intangibles que hayan sufrido pérdidas por deterioro del valor.

76. Se exige que la entidad revele la naturaleza y efecto de los cambios en las estimaciones contables que tengan un efecto significativo en el período corriente, que se espera que tengan repercusión significativa en futuros períodos. 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.

77. La entidad revela también información sobre:

- a) En el caso de un activo intangible con vida útil indefinida, el importe en libro 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) 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.

- d) El importe de los compromisos, para la adquisición de activos intangibles.

Desembolsos por investigación y desarrollo

78. La entidad revela el importe agregado de los desembolsos por investigación y desarrollo que se hayan reconocido como gastos durante período.

79. Los desembolsos por investigación y desarrollo incluyen todos los que sea directamente atribuibles a las actividades de investigación y desarrollo.

Armonización

80. Esta Norma está armonizada con la Norma Internacional de Contabilidad No. 38 Activos Intangibles.

CONCLUSIONES

1. Con la aplicación de esta norma se garantiza establecer las bases para el reconocimiento y tratamiento contable de un Activo Fijo Intangible por las entidades, su forma de amortización, los criterios de definición de los mismos, contribuyendo así a su contabilización uniforme y a su presentación razonable en los estados financieros.
2. Por la importancia y novedad del tema debe ser de amplia divulgación la Norma Cubana de Contabilidad Activos Fijos Intangibles.
3. Indicar a los Órganos, organismos de la Administración Central del Estado y a las Organizaciones Superiores de Dirección Empresarial, diseñar un plan de capacitación y divulgación a sus entidades subordinadas.

Citas

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. (2016). *Norma Internacional de Contabilidad 38 Activos Intangibles*. Londres: IASC.

del Toro Ríos, J. (10 de Mayo de 2016). Retos y perspectivas de la Contabilidad Gubernamental en el modelo económico cubano. *10mo Congreso Internacional de Educación Superior - IX TALLER SOBRE ECONOMÍA Y FINANCIAMIENTO DE LA EDUCACIÓN SUPERIOR*. La Habana: Ministerio de Educación Superior. Recuperado el 10 de mayo de 2017, de https://www.researchgate.net/publication/306098346_RETOS_Y_PERSPECTIVAS_DE_LA_CONTABILIDAD_GUBERNAMENTAL_EN_EL_MODELO_ECONOMICO_CUBANO

Ministerio de Finanzas y Precios. (2005). *Resolución No. 235 Sobre las Normas Cubanas de Información Financieras* (Vol. Gaceta Oficial No. 67 Ordinaria de 21 de diciembre de 2005). (M. d. Justicia, Ed.) La Habana, Cuba: Gaceta Oficial de la República.

Ministerio de Finanzas y Precios. (2016). *Resolución No. 494 Clasificador de Cuentas para la actividad empresarial* (Vol. Gaceta Oficial No. 39 Extraordinaria de 5 de diciembre de 2016). (M. d. Justicia, Ed.) La Habana, Cuba: Gaceta Oficial de la República.

Ministerio de Finanzas y Precios. (2016). *Resolución No. 500 Nomenclador de cuentas actividad presupuestada* (Vol. Gaceta Oficial No. 4 Ordinaria de 2 de febrero de 2017). (M. d. Justicia, Ed.) La Habana, Cuba: Gaceta Oficial de la República.

Datos de los autores

LIC. YUNIER GUEVARA DÍAZ

Licenciado en Contabilidad y Finanzas en el año 2016, miembro de la Asociación Nacional de Economista y Contadores de Cuba, ha participado en eventos de la ANEC del Ministerio de Finanzas y precios obteniendo la calificación de Relevante. Actualmente se desempeña como Sistematizador Global del Ministerio de Finanzas y Precios.

MSC. BEATRIZ REYES LAMAZARES

Licenciada en Contabilidad en la Universidad de La Habana en el año 1985 y Máster en Contabilidad en el año 2005. Es la vicepresidente para Actividades Científicas de la Asociación Nacional de Economista y Contadores de Cuba del Ministerio de Finanzas y Precios. Ha participado en varios Eventos de la ANEC y de la Mujer Economista obteniendo la calificación de Relevante y Destacado. Es miembro de Honor de la Asociación Nacional de Economista y Contadores de Cuba. Actualmente se desempeña como Sistematizador Superior Global del Ministerio de Finanzas y Precios.

Fecha de aceptación: 26 de noviembre de 2017 Fecha de publicación: 29 de diciembre de 2017