

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS
(FACPCE)

CENTRO DE ESTUDIOS CIENTÍFICOS Y TÉCNICOS
(CECyT)

INFORME DEL ÁREA
CONTABILIDAD DEL CECyT N° 23

ACTIVOS INTANGIBLES
(EXCEPTO LLAVE DE NEGOCIO)

Revisado con las modificaciones
normativas vigentes al 31 de julio de 2005

Autor:
Dr. Guillermo G. Español

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	5
OBJETO Y ALCANCE	5
USUARIOS	5
DEFINICIONES	6
CONCEPTUALIZACIÓN	6
CUADRO COMPARATIVO	7
CASOS DE APLICACIÓN	14
CASO Nº 1: RECONOCIMIENTO	14
Planteo	14
Solución	15
CASO Nº 2: RECONOCIMIENTO	16
Planteo	16
Solución	17
CASO Nº 3: DIFERENCIA ENTRE INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO	17
Planteo	17
Solución	19
CASO Nº 4: RECONOCIMIENTO DE COSTOS PRE-OPERATIVOS.	20
Planteo	20
Solución	21
CASO Nº 5: RECONOCIMIENTO. INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO.	21
Planteo	21
Solución	22
CASO Nº 6: DEPRECIACIONES NO LINEALES	23
Planteo	23
Solución	23
CASO Nº 7: NUEVAS ESTIMACIONES DE VIDA ÚTIL	24
Planteo	24
Solución	24
CASO Nº 8: RECONOCIMIENTO - DISPOSICIONES TRANSITORIAS	25
Planteo	25
Solución	25
CASO Nº 9: CAMBIO DE VIDA ÚTIL - DISPOSICIONES TRANSITORIAS ...	26
Planteo	26
Solución:	26

1. INTRODUCCIÓN

El presente informe fue originalmente aprobado por la Junta de Gobierno de la F.A.C.P.C.E. del 5 de diciembre de 2003.

Con posterioridad a ello se produjeron algunas novedades que, por su trascendencia, justifican su *aggiornamento*. Ellas son:

- a) En marzo de 2004, el IASB¹ modificó la Norma Internacional de Contabilidad N° 38 “Activos Intangibles”, sobre la que se basa nuestra normativa.
- b) En el mes de abril de 2005, la Junta de Gobierno de la F.A.C.P.C.E. aprobó la Resolución N° 312/05 que, entre otras cosas, modifica el tercer párrafo de la sección 5.13.3. de la Resolución Técnica N° 17².

2. OBJETO Y ALCANCE

El objeto del presente es analizar las disposiciones sobre activos intangibles incluidas en la Resolución Técnica N° 17 de esta Federación. Se excluye el tratamiento del tema llave de negocio (positiva o negativa) incluida en la sección 3 de la Resolución Técnica N° 18³.

Los temas tratados son los incluidos en la sección 5.13 y la sección 8.2.3. de la Resolución Técnica N° 17.

3. USUARIOS

En su redacción se trató de contemplar los diferentes intereses de los potenciales usuarios, particularmente de colegas, investigadores, docentes y alumnos universitarios.

Para los colegas, contadores públicos interesados en el ejercicio profesional, consideramos que no es imprescindible la lectura de la segunda columna incluida en el CUADRO COMPARATIVO incluido en la sección 5 de este informe. De este modo, dicho cuadro se reduce a la normativa vigente, su comentario y la referencia al caso de aplicación relacionado. No obstante, debe tenerse en cuenta lo establecido en la Sección 9 de la Resolución Técnica N° 17 (texto modificado por la Resolución 312/05) en cuanto a la aplicación subsidiaria de las Normas Internacionales en casos no previstos por las normas contables profesionales argentinas.

¹ International Accounting Standards Board (Junta de Normas Internacionales de Contabilidad)

² Nos referiremos así para denominar a las Resoluciones Técnicas emitidas por la F.A.C.P.C.E.

³ Será objeto de tratamiento específico de otro informe.

Para el resto de los lectores, creemos que la referencia al párrafo de la Norma Internacional de Contabilidad N° 38 (o en algunas oportunidades, otra Norma) puede constituirse en el punto de partida para profundizar el estudio a partir de la fuente que ha servido de base para la armonización de nuestra norma⁴.

4. DEFINICIONES

La Resolución Técnica N° 9 define a estos activos: *“Son aquellos representativos de franquicias, privilegios u otros similares, incluyendo los anticipos por su adquisición, que no son bienes tangibles ni derechos contra terceros, y que expresan un valor cuya existencia depende de la posibilidad futura de producir ingresos.*

*Incluyen, entre otros, los siguientes: Derechos de propiedad intelectual - Patentes, marcas, licencias, etc. - Gastos de organización y preoperativos - gastos de desarrollo”*⁵.

La Norma Internacional de Contabilidad N° 38, por su parte, expresa *“Un activo intangible es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física”*. En la versión revisada en 1998, previa a la actualmente vigente, se agregaba: *“... que se posee para ser utilizado en la producción o suministro de bienes y servicios, para ser arrendado a terceros o para funciones relacionadas con la administración de la entidad”*.

5. CONCEPTUALIZACIÓN

Normalmente los entes poseen distintos activos de naturaleza intangible: depósitos bancarios, créditos comerciales o de otra naturaleza, etc. Pero en sentido estricto nos referimos a **activos intangibles** como aquellos que además de tener esta característica, tienen una capacidad de servicio que excede el primer uso y no están normalmente destinados a la venta ni a ser transformado en otros bienes⁶.

Algunos activos intangibles contienen elementos de naturaleza tangible, como los discos compactos en los programas de computación. En estos casos debe primar el juicio profesional para evaluar cuál de los dos elementos es el más significativo. En este ejemplo es evidente que el valor del producto radica en el programa de computación y no en el disco compacto.

⁴ Las referencias a los párrafos de la NIC 38 corresponden a la versión revisada en 2004, no obstante que la versión que sirvió de base para la redacción original de la RT17 corresponde a 1998.

⁵ Resolución Técnica N° 9 Segunda parte, Capítulo III – A.6.

⁶ Ver Enrique Fowler Newton – Contabilidad Superior – Ediciones Macchi – Capítulo 12

Las normas internacionales de contabilidad establecen que para el reconocimiento de un intangible se deben dar tres condiciones: identificabilidad, control y beneficios económicos futuros.

Un activo satisface el criterio de **identificabilidad** cuando es susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con el contrato, activo o pasivo con los que guarde relación; o surge de derechos contractuales o legales, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad.

El **control** del activo se refiere al poder de obtener los beneficios económicos futuros que procedan de ese activo y la posibilidad de restringir a terceras personas ese beneficio. El control puede darse por disposiciones legales o no.

Los **beneficios económicos futuros** están referidos tanto a ingresos como a ahorro de costos.

CUADRO COMPARATIVO

A continuación se presenta un cuadro en el que se incluye el texto de la Resolución Técnica N° 17 en los párrafos que se refieren a activos intangibles (Columna I), los párrafos de la NIC 38 que se corresponden con nuestra norma (Columna II), comentarios (Columna III) y la referencia a los casos de aplicación desarrollados en el presente informe (Columna IV).

Normas RT 17	Párrafo vinculado de la NIC 38	Comentarios	Caso de aplicación
5.13. Otros activos intangibles			
5.13.1. Reconocimiento			1 - 2
Los activos intangibles adquiridos y los producidos sólo se reconocerán como tales cuando:	8 a 18		
a) pueda demostrarse su capacidad para generar beneficios económicos futuros;	21 a 67	La evaluación de la probabilidad de la obtención de los beneficios económicos futuros debe hacerse sobre hipótesis razonables y fundadas.	
b) su costo pueda determinarse sobre bases confiables;		En caso de activos adquiridos el costo es su precio equivalente al contado y cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto (párrafos 25 a 32 de la NIC38). Si	

Normas RT 17	Párrafo vinculado de la NIC 38	Comentarios	Caso de aplicación
		se trata de una subvención u otro activo adquirido en forma gratuita debería incorporarse por su valor corriente (pfo. 44). Si el bien se incorporó por trueque, se debería aplicar el primer párrafo de la Sección 4.2.4. de la RT17, el cual difiere en alguna medida con los pfos. 45 a 47. El costo de un activo generado internamente comprende todos los gastos de crear, producir y preparar el activo para el uso al que va destinado, siempre que puedan serle atribuidos directamente, así como los que puedan distribuirse al mismo con criterios razonables y consistentes (pfos. 51 a 67)	
c) no se trate de:			
1) costos de investigaciones efectuadas con el propósito de obtener nuevos conocimientos científicos y técnicos o inteligencia;	51 a 67	Las normas distinguen entre actividades de investigación (o fase de investigación de un proyecto) y desarrollo (o fase de desarrollo de un proyecto), permitiéndose solamente la activación de estos últimos. Según la NIC 38 ⁷ : Investigación es todo aquel estudio original y planificado, emprendido con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o 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 uso comercial.	3
2) costos erogados en el desarrollo interno del valor llave, marcas, listas de clientes y otros que, en sustancia, no puedan ser distinguidos del costo de desarrollar un negocio tomado en su conjunto (o un segmento de dicho negocio);	63-64 Valor llave: 48 a 50	La identificabilidad es uno de los requisitos para el reconocimiento de un intangible.	

⁷ NIC 38, párrafo 8 "Definiciones"

Normas RT 17	Párrafo vinculado de la NIC 38	Comentarios	Caso de aplicación
3) costos de publicidad, promoción y reubicación o reorganización de una empresa;	69 c) y d)		
4) costos de entrenamiento (excepto aquellos que por sus características deben activarse en gastos preoperativos).	69 b)		
En tanto se cumplan las condiciones indicadas en a) y b), podrán considerarse activos intangibles a las erogaciones que respondan a: a) costos para lograr la constitución de un nuevo ente y darle existencia legal (costos de organización) b) costos que un nuevo ente o un ente existente deban incurrir en forma previa al inicio de una nueva actividad u operación (costos preoperativos), siempre que:	69 a)	La NIC se expresa en contrario a este párrafo. En el apartado B del ahora derogado Anexo B de la RT17 se señalaba ésta como la única diferencia significativa existente con las NICs. Las NICs han priorizado la objetividad por sobre la calidad técnica de la información, ya que el reconocimiento contable de estos activos permite la mejor aplicación de las normas sobre devengamiento y el apareamiento de ingresos y costos. La única restricción, con el fin de evitar posibles sobrevaluaciones, es que la vida útil de estos activos no puede exceder los 5 años.	
1) sean costos directos atribuibles a la nueva actividad u operación y claramente incrementales respecto de los costos del ente si la nueva actividad u operación no se hubiera desarrollado; y 2) no corresponda incluir las erogaciones efectuadas como un componente del costo de los bienes de uso, de acuerdo con lo indicado en el penúltimo párrafo de la sección 4.2.6 (<i>Bienes producidos</i>).			4
En el caso de los costos erogados por la aplicación de conocimientos a un plan o diseño para la producción de materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios nuevos o sustancialmente me-	57 a 64	Este párrafo se refiere a los gastos de desarrollo. Recordemos que las normas distinguen entre actividades de investigación (o fase de investigación de un proyecto) y desarrollo (o fase de desarrollo de un proyecto), permitiéndose solamente la activación de estos últimos.	5

Normas RT 17	Párrafo vinculado de la NIC 38	Comentarios	Caso de aplicación
<p>jurados, la demostración de la capacidad de generar beneficios económicos futuros incluye la probanza de la intención, factibilidad y capacidad de completar el desarrollo del intangible.</p>			
<p>Los costos cargados al resultado de un ejercicio o período intermedio por no darse las condiciones indicadas no podrán agregarse posteriormente al costo de un intangible.</p>	71	<p>Esta norma refuerza lo dispuesto para el tratamiento de las modificaciones a resultados de ejercicios anteriores (norma 4.10.)</p>	
<p>Los costos posteriores relacionados con un intangible ya reconocido sólo se activarán si:</p> <p>a) puede probarse que mejorarán el flujo de beneficios económicos futuros; y</p> <p>b) pueden ser medidos sobre bases fiables.</p>	20		
<p>5.13.2. Medición contable Su medición contable se efectuará al costo original menos la depreciación acumulada.</p>	74	<p>Su medición contable se efectúa al costo, teniendo en cuenta que el destino más probable de los activos de esta naturaleza es su uso.</p> <p>Coincide con el criterio recomendado por la NIC 38 versión 1998. La versión revisada en 2004 permite optar (pfo.72) por el modelo de costo o el de valores corrientes (pfos. 75 a 87), no admitido en nuestras normas.</p>	
<p>5.13.3. Depreciaciones Para el cómputo de depreciaciones se considerarán, respecto de cada bien:</p> <p>a) su costo;</p> <p>b) su naturaleza y forma de explotación;</p> <p>c) la fecha de comienzo de su utilización o la que evidencie su pérdida de valor, que es el momento a partir del cual deben computarse depreciaciones;</p>	88 a 96	<p>La amortización de los activos con vida útil finita se debe hacer atendiendo a la naturaleza de ellos y los ingresos que generarán.</p> <p>Por ejemplo:</p> <p>Derechos de propiedad intelectual, Patentes y Costos de desarrollo: En proporción a las unidades vendidas.</p> <p>Marcas: Su amortización no es necesaria si se demuestra que la vida útil es indefinida, sin perjuicio de la aplicación de la prueba de recuperabilidad.</p>	6

Normas RT 17	Párrafo vinculado de la NIC 38	Comentarios	Caso de aplicación
<p>d) si existen evidencias de pérdida de valor anteriores a su utilización, caso en el cual debe reconocérselas;</p> <p>e) la capacidad de servicio estimada del bien, dada por:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) las unidades de producción a ser obtenidas empleando el activo; o 2) el período durante el cual se espera utilizarlo; <p>f) la existencia de algún plazo legal para la utilización del bien, que marcará el límite de su capacidad de servicio, excepto cuando el plazo fuera renovable y la renovación fuese virtualmente cierta;</p>		<p>Licencias: En proporción a los años concedidos.</p> <p>Gastos de organización y preoperativos: Linealmente, estableciéndose su vida útil en forma arbitraria siempre que no supere los 5 años.</p> <p>Software aplicativo: Linealmente, de acuerdo a los años de vida útil estimada, teniendo en cuenta la obsolescencia técnica.</p> <p>Derechos económicos sobre deportistas profesionales: Linealmente, de acuerdo a los años de vida útil estimada⁸.</p>	
<p>g) el valor neto de realización final estimado del bien, que sólo se considerará cuando:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) un tercero se haya comprometido a adquirir el bien a la finalización de su vida útil; o 2) pueda fijárselo por referencia a precios de un mercado activo y transparente para el tipo de bien y sea probable que ese mercado siga existiendo a la finalización de la vida útil del bien; 	100 a 103		
<p>h) la capacidad de servicio ya utilizada.</p>	88 a 96		
<p>La depreciación se asignará a los períodos de la vida útil del bien sobre una base sistemática que considere la forma en que se consumen los beneficios</p>	97 a 99		

⁸ En caso de tratarse de fútbol profesional, el Plan General de Contabilidad de la A.F.A. para Clubes Profesionales prevé una vida útil de 10 años (Sección II.3.3.3.)

Normas RT 17	Párrafo vinculado de la NIC 38	Comentarios	Caso de aplicación
<p>producidos por el activo. Si esto no fuese posible, se aplicará el método de la línea recta.</p>			
<p><i>Si del análisis de las cuestiones a considerar para el cómputo de las depreciaciones resulta que la vida útil de un activo intangible es indefinida, no se computará su depreciación, y se realizará la comparación con su valor recuperable en cada cierre de ejercicio. Cuando existan activos intangibles con vida útil indefinida, se analizará en cada cierre de ejercicio que los eventos y circunstancias que soportan esta definición continúan para esos activos. Si del análisis realizado se produjera un cambio del activo con vida útil indefinida a un activo con vida útil definida, se tratará como un cambio en la estimación contable como consecuencia de la obtención de nuevos elementos de juicio, de acuerdo con el último párrafo de la sección 4.10 de esta resolución técnica⁹.</i></p>	<p>88; 89; 91; 107 a 111 y NIC 36</p>	<p>Si a un activo intangible se le asignara vida útil indefinida (lo cual no equivale a vida útil infinita), la comparación con su valor recuperable deberá hacerse cada vez que se preparen estados contables, por aplicación de la norma 4.4.2. de la RT17 (Frecuencia de las comparaciones), modificada por el punto 6 del Anexo de la Resolución 312/05</p>	<p>Está en preparación un informe sobre valor recuperable</p>
<p>A los fines del cálculo de las depreciaciones, se presume sin admitir prueba en contrario que la vida económica de los costos de organización y costos preoperativos no es superior a los cinco años.</p>			
<p>Si apareciesen nuevas estimaciones -debidamente fundadas- de la capacidad de servi-</p>	<p>104 a 106 y NIC 8</p>	<p>La norma 4.10. de la RT 17 establece que "No se computarán modificaciones a resultados de ejercicios contables</p>	<p>7</p>

⁹ Párrafos en *italica* modificados por el punto 11 del Anexo a la Resolución 312/05. El texto anterior decía: "Se presume, admitiendo prueba en contrario, que la vida útil de un intangible no supera los veinte años. La consideración de una vida útil estimada superior a la indicada conlleva la obligación (estipulada en la sección 4.4.2 - frecuencia de las comparaciones-) de estimar el valor recuperable del intangible al cierre de cada ejercicio económico, aunque no exista ningún indicio de su desvalorización".

Normas RT 17	Párrafo vinculado de la NIC 38	Comentarios	Caso de aplicación
cio de los bienes, de su valor recuperable final o de cualquier otro elemento considerado para el cálculo de las depreciaciones, las posteriores a la fecha de exteriorización de tales elementos deberán ser adecuadas a la nueva evidencia.		anteriores cuando ... cambien las estimaciones contables como consecuencia de la obtención de nuevos elementos de juicio que no estaban disponibles al momento de emisión de los estados contables correspondientes a dichos ejercicios".	

En la sección 8.2.3. de la RT 17 se establecen las siguientes normas de transición referidas a Activos intangibles:

Normas RT 17	Comentarios	Caso de aplicación
Cuando por aplicación de esta resolución técnica:		
a) no correspondiera reconocer como activo un intangible que se reconocía como tal, se procederá a: 1) aplicar la sección 8.1 (<i>Transición, norma general</i>), o 2) depreciar el mismo en el plazo de vida útil remanente o en un plazo máximo de cinco años, el que sea menor.	Al cierre del primer ejercicio de aplicación de las nuevas normas, si la empresa tiene entre sus intangibles activos que no califican de acuerdo a las pautas de reconocimiento, por ejemplo gastos de investigación, puede optar por: a) imputarlo a ajuste de resultados de ejercicios anteriores, o b) amortizar su valor residual en el plazo de vida útil asignado con anterioridad, siempre que no supere los 5 años.	8
b) no correspondiera reconocer como activo un intangible que se reconocía como tal, y que había sido adquirido mediante una combinación de negocios calificada como adquisición, se procederá a: 1) darlo de baja, 2) incorporar o corregir el valor llave determinado en la combinación, mediante la adición de la medición inicial del intangible dado de baja, y 3) corregir la depreciación acumulada del valor llave en función de la corrección de su medición inicial.	No se trata en este informe.	Está en preparación un informe sobre valor llave
c) correspondiera reducir la vida útil asignada a un activo intangible, se procederá a:	En el caso en que, por aplicación de las nuevas normas, disminuya la vida útil, se puede optar por:	9

Normas RT 17	Comentarios	Caso de aplicación
1) aplicar la sección 8.1 (<i>Transición, norma general</i>), o 2) depreciar la medición contable al inicio del primer ejercicio de vigencia de las nuevas normas considerando: i) si la nueva vida útil remanente es mayor a cinco años: en base a su nueva vida útil remanente; ii) si la nueva vida útil remanente es igual o menor a cinco años: en base a su nueva vida útil remanente o en el menor plazo entre su vida útil remanente, si no hubiera sido reducida, y cinco años.	a) imputarlo a ajuste de resultados de ejercicios anteriores, o b) Depreciar el valor residual que el intangible tiene al inicio del primer ejercicio de aplicación durante la nueva vida útil estimada, teniendo en cuenta que si ésta es igual o menor que cinco años se puede optar por amortizar: <ul style="list-style-type: none"> • en base a su nueva vida útil remanente, o • en el menor plazo entre su vida útil remanente original y 5 años. 	

6. CASOS DE APLICACIÓN

6.1. Caso N° 1: Reconocimiento

Planteo

Las normas contables contenidas en el punto 5.13.1 de la Resolución Técnica N° 17 son más restrictivas que su predecesora. Teniendo en cuenta las condiciones que debe reunir un intangible para su reconocimiento, cuáles cuentas del siguiente listado deben activarse y cuáles corresponde sean contabilizadas como egreso del ejercicio.

1. Costos de investigación
2. Costos de desarrollo
3. Patentes
4. Marcas de fábrica
5. Clientela
6. Software aplicativo
7. Gastos de publicidad
8. Derechos económicos sobre deportistas profesionales
9. Costos de reorganización
10. Costos preoperativos
11. Costos de organización
12. Concesiones y franquicias
13. Derechos de autor

Solución

Cuenta	Imputación		Fundamento (RT 17 norma 5.13.1.)
	Activo	Egreso	
1. Costos de investigación		X	c) no se trate de: 1) costos de investigaciones...
2. Costos de desarrollo	X		En el caso de los costos erogados por la aplicación de conocimientos a un plan o diseño ... que cumplan con las condiciones básicas para conformar un Activo intangible
3. Patentes	X		Si cumple con las condiciones básicas de la norma general
4. Marcas de fábrica	X		Si cumple con las condiciones básicas de la norma general
5. Clientela		X	costos erogados en el desarrollo interno del valor llave, marcas, listas de clientes...
6. Software aplicativo	X		Si cumple con la condiciones de la norma general. En este caso, no corresponde incluir las erogaciones efectuadas como un componente del costo de los bienes de uso, ya que el software aplicativo no es necesario para el funcionamiento del equipo. Es imputable al costo de bienes de uso el sistema operativo.
7. Gastos de publicidad		X	c) no se trate de: ... 3) costos de publicidad, promoción ...
8. Derechos económicos sobre deportistas profesionales	X		Si cumple con las condiciones básicas de la norma general
9. Costos de reorganización	X		... podrán considerarse activos intangibles a las erogaciones que respondan a:
10. Costos preoperativos	X		a) costos para lograr la constitución de un nuevo ente y darle existencia legal (costos de organización)
11. Costos de organización	X		b) costos que un nuevo ente o un ente existente deban incurrir en forma previa al inicio de una nueva actividad u operación (costos preoperativos) ... (y las condiciones establecidas en este punto)
12. Concesiones y franquicias	X		Si cumple con las condiciones básicas de la norma general
13. Derechos de autor	X		Si cumple con las condiciones básicas de la norma general

6.2. Caso N° 2: Reconocimiento

Planteo

Indique si los siguientes bienes intangibles son susceptibles de reconocimiento en el activo de un ente:

1. Llave de negocio: Se trata de una llave que no proviene de una combinación de negocios ni de una compra de acciones que otorga el control, control conjunto ni influencia significativa, sino que el ente la ha generado en forma interna por su trayectoria, clientela, nombre, etc., todo lo cual se estima generará utilidades mayores a la rentabilidad "normal".
2. La empresa ha finalizado las actividades de desarrollo de un nuevo producto comercial. Dichas actividades han demandado un costo de \$1.000. Dicho costo puede determinarse sobre bases confiables, en base a lo efectivamente erogado por este concepto durante el período. La empresa ha decidido aún no explotar comercialmente el producto ya que recientemente se produjo una modificación en los aranceles de importación que provoca que el precio de mercado del producto está por debajo de su costo de producción.
3. La empresa ha decidido cerrar una de sus líneas de producción, en la que empleaba 100 obreros y empleados. Se estima que las indemnizaciones por ruptura de las relaciones laborales ascienden a \$500.000. La empresa toma la decisión por la rentabilidad negativa que arrojaba esa línea, y se estima que, como consecuencia de la decisión, el flujo de beneficios futuros actualizados permitirá absorber el costo de la indemnización mencionada.
4. La empresa adquiere una maquinaria de moderna tecnología. Para que esté en condiciones de ser utilizada, se requiere la asistencia de un ingeniero especializado. A tal efecto, la empresa entrena a uno de sus ingenieros de planta mediante cursos de capacitación.
5. Se constituye una sociedad anónima. Sus costos legales de constitución incluyen honorarios de profesionales, sellados, gastos de publicación de edictos, etc. Adicionalmente la empresa capacita a su personal para la atención a sus clientes cumpliendo con estándares de calidad impuestos por la casa matriz.
6. Al cierre de su primer ejercicio comercial la empresa había efectuado gastos de desarrollo de un producto por un importe de \$100.000. A esa fecha no era previsible su recupero sobre la base de presupuestos de ventas y costos de dicho producto. En base a ello la empresa cargó a resultado del ejercicio el importe erogado en dicho desarrollo. En el segundo ejercicio se mejora el producto mediante una inversión adicional en desarrollo de \$200.000 y los flujos

de fondos proyectados demuestran que el proyecto es rentable. Se decide activar el costo del presente ejercicio. ¿Qué actitud se debe asumir con respecto al costo del ejercicio anterior? ¿Es posible su activación modificando los resultados de ejercicios anteriores?

Solución

1. No puede reconocerse este intangible. Su costo no puede determinarse sobre bases confiables. Además la sección 3 de la Resolución Técnica N° 18 establece que no se reconocerá la llave autogenerada.
2. No puede reconocerse este intangible. No está demostrada su capacidad para generar beneficios económicos futuros sobre hipótesis razonables y fundadas.
3. No puede reconocerse este intangible. Se excluyen específicamente los costos derivados de reubicación o reorganización de una empresa.
4. No puede reconocerse este intangible. El costo de capacitación o cualquier otro necesario para poner un bien de uso en condiciones de que pueda ser utilizado es parte del costo de bienes de uso, de acuerdo con la norma 4.2.1. de la Resolución Técnica N° 17 y además los costos de entrenamiento de personal están expresamente excluidos como intangibles.
5. Estos costos pueden reconocerse como activos intangibles. "En tanto se cumplan las condiciones indicadas en a) y b), podrán considerarse activos intangibles a las erogaciones que respondan a:
 - a) costos para lograr la constitución de un nuevo ente y darle existencia legal (costos de organización),
 - b) costos que un nuevo ente o un ente existente deban incurrir en forma previa al inicio de una nueva actividad u operación (costos preoperativos)...",
6. No corresponde activar la erogación efectuada durante el ejercicio anterior. Los costos cargados al resultado de un ejercicio o período intermedio por no darse las condiciones indicadas no podrán agregarse posteriormente al costo de un intangible.

6.3. Caso N° 3: Diferencia entre investigación y desarrollo

Planteo

La empresa inició un proceso de investigación y desarrollo para la producción de autos propulsados con energía solar. Durante el ejercicio finalizado el

31/12/X0 el proyecto estaba en la fase de investigación¹⁰. Durante el siguiente ejercicio (finalizado el 31/12/XI) se llevó a cabo el desarrollo¹¹. En esos años el departamento estuvo abocado en un 100% al proyecto desde el 1-1-X0 hasta el 30-6-X1.

El detalle de los costos incurridos fue:

Actividades	31/12/X0	31/12/X1
Materias primas y materiales directos consumidos en la elaboración del intangible	1.000,00	10.000,00
Sueldos y cargas sociales del departamento I&D consumidos en la elaboración del intangible	20.000,00	5.000,00
Amortización del mobiliario del departamento I&D ⁽¹⁾	2.000,00	2.000,00
Alquiler anual (proporción atribuible al departamento I&D) ⁽¹⁾	4.000,00	4.000,00
Gastos legales para patentar el invento y registrar la marca		500,00
Sueldos de administración	8.000,00	9.000,00
Costos de los cursos de capacitación del personal afectado al desarrollo		6.000,00

⁽¹⁾ *Se devengaron en forma regular durante todo el ejercicio.*

¹⁰ Recordamos que según la NIC38 *Investigación* es todo aquel estudio original y planificado, emprendido con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos, y

¹¹ *Desarrollo* es la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico, a un plan o diseño en particular para la producción de materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos, o sustancialmente mejorados, antes del comienzo de su producción o uso comercial.

Determine cuáles de las partidas precedentes deben reconocerse como activos intangibles y cuál es el costo de incorporación al activo. Para la resolución del caso no tenga en cuenta la amortización del intangible ni el posible deterioro de su valor.

Solución

En el siguiente cuadro se exponen las partidas que se deben reconocer como intangible con su respectivo costo.

Actividades	31/12/X0	31/12/X1
Materias primas y materiales directos consumidos en la elaboración del intangible	0,00	10.000,00
Sueldos y cargas sociales del departamento I&D consumidos en la elaboración del intangible	0,00	5.000,00
Amortización del mobiliario del departamento I&D ⁽¹⁾	0,00	1.000,00
Alquileres (proporción atribuible al departamento I&D ⁽¹⁾)	0,00	2.000,00
Gastos legales para patentar el invento y registrar la marca		500,00
Sueldos de administración	0,00	0,00
Costos de los cursos de capacitación del personal afectado al desarrollo		6.000,00
Total		24.500,00

Fundamentación

1. Durante el ejercicio finalizado el 31/12/X0, no se puede activar ninguna erogación ya que el proyecto se encontraba en su fase de investigación.

2. Durante el ejercicio finalizado el 31/12/X1, en cambio, el proyecto se encuentra en su fase de desarrollo. Durante este período se activarán los desembolsos directos para la producción del activo y una proporción atribuida razonablemente de las erogaciones indirectas.
3. Por este motivo, se activan:
 - a. El 100% de las materias primas, materiales, sueldos, cargas sociales y gastos legales directamente vinculados con el desarrollo del proyecto.
 - b. Una proporción de las amortizaciones y los alquileres, calculada en un 50% basado en que el proyecto ocupó 6 meses del ejercicio.
 - c. El 100% de los costos de los cursos de capacitación del personal afectado al desarrollo por ser preoperativos¹².
4. No se activan sueldos de administración ya que su erogación es independiente del desarrollo del intangible.
5. La Resolución Técnica N° 17 exige la "probanza de la intención, factibilidad y capacidad de completar el desarrollo del intangible". De hecho el desarrollo se completó durante el ejercicio, por lo que este requisito está cumplimentado.

6.4. Caso N° 4: Reconocimiento de costos pre-operativos

Planteo

La empresa fabrica y vende artículos de perfumería para mujeres. En el ejercicio, decide incorporar a su actividad la línea masculina. Como consecuencia de esta decisión incurre en los siguientes costos durante el período de 6 meses previos al inicio de la actividad.

1. Ampliación del laboratorio de fragancias (inmuebles y equipos)
2. Capacitación de un nuevo ingeniero químico durante 3 meses previos y 3 posteriores al inicio de la producción.
3. Costo de la adaptación de los circuitos administrativos-contables por la nueva actividad.
4. Horas extras del personal de planta destinadas al diseño de los envases de la nueva línea.

¹² Si la norma argentina no hubiera admitido la activación de los costos preoperativos, los gastos de entrenamiento del personal no deben incluirse como activos intangibles pues están expresamente excluidos (tanto por la norma argentina como por la internacional). Parte de la doctrina considera que este tipo de gasto tampoco se pueden activar pues no se tiene el control de los beneficios económicos que genera la capacitación (dado que los empleados se pueden cambiar de empresa).

5. Adicionalmente a las horas extras del ítem anterior, los empleados de planta reportan que han usado una hora diaria durante el período descrito que han distraído de sus actividades habituales para dedicarle al proyecto.
¿Cuál/es de estos conceptos pueden considerarse activos intangibles?

Solución

Recordamos que la NIC 38 no permite reconocer gastos preoperativos como activos intangibles. Nuestras normas se apartan de las internacionales en este aspecto, pero establece que la empresa que incurra en costos preoperativos puede activarlos, pero de ninguna manera está obligada.

La respuesta a cada ítem, sería:

1. Los costos incurridos en estos conceptos deben activarse bajo el rubro "Bienes de uso".
2. Sólo se pueden activar los costos de capacitación incurridos durante los 3 meses previos al inicio de la producción. Los costos de entrenamiento no pueden activarse (Norma 5.13.1.c)4) excepto que se trate de costos preoperativos, por lo cual no corresponde activar los costos de capacitación correspondientes a los tres meses posteriores al inicio de la actividad¹³.
3. No se pueden activar por no tratarse de costos directos atribuibles a la nueva actividad.
4. Se pueden activar, ya que se trata de costos directos atribuibles a la nueva actividad u operación y claramente incrementales respecto de los costos del ente si la nueva actividad u operación no se hubiera desarrollado.
5. No se pueden activar por no tratarse de costos claramente incrementales respecto de los costos del ente si la nueva actividad u operación no se hubiera desarrollado.

6.5. Caso N° 5: Reconocimiento. Investigación y desarrollo

Planteo

Durante el ejercicio X0 la empresa finalizó la etapa de investigación de un determinado producto farmacéutico. Pocos meses antes de finalizado el ejercicio realiza una inversión encaminada al diseño de un sistema de producción adecuado

¹³ Ídem nota 12.

para la demanda estimada de dicho nuevo producto. La producción y comercialización de los productos nuevos comenzó durante dicho ejercicio. Al finalizar el ejercicio X0 se estimó que los productos elaborados tenían un costo mayor que su precio neto de venta.

Durante el ejercicio X1 la demanda se incrementó en forma significativa lo cual produjo una reducción de los costos fijos unitarios para la empresa. Paralelamente la empresa debió hacer nuevas inversiones en mejorar sustancialmente los sistemas de producción diseñados durante el ejercicio anterior para adaptarlo a los nuevos volúmenes.

Bajo los nuevos volúmenes de producción y ventas se prevé que la actividad arrojará beneficios económicos futuros durante los ejercicios X1 y subsiguientes.

Preguntas:

1. ¿Se pueden activar al cierre del ejercicio X0 los gastos de investigación incurridos durante el ejercicio X0?
2. ¿Se pueden activar al cierre del ejercicio X0 los gastos de desarrollo incurridos durante el ejercicio X0?
3. ¿Se pueden activar al cierre del ejercicio X1 los gastos de desarrollo incurridos durante el ejercicio X0 con crédito a la cuenta Ajuste de Resultados de Ejercicios Anteriores?
4. ¿Se pueden activar al cierre del ejercicio X1 los gastos de desarrollo incurridos durante el ejercicio X1?

Solución

1. No. Los gastos de investigación no se pueden activar en ningún caso. Al respecto la norma 5.13.1.c)1) establece que "Los activos intangibles adquiridos y los producidos sólo se reconocerán como tales cuando: ... no se trate de ...costos de investigaciones efectuadas con el propósito de obtener nuevos conocimientos científicos y técnicos o inteligencia".
2. No, ya que para que un activo intangible se pueda activar, la empresa debe demostrar la capacidad de generar beneficios económicos futuros. Al cierre de dicho ejercicio no era objetivamente posible obtener tal demostración.
3. No, ya que las normas establecen que "Los costos cargados al resultado de un ejercicio o período intermedio por no darse las condiciones indicadas no podrán agregarse posteriormente al costo de un intangible". Destacamos que en el caso práctico se plantea un cambio de ejercicio completo, pero la imposibilidad de activar existe aunque el costo se haya cargado al resultado de un período intermedio.

Por otra parte la norma 4.10. de la Resolución Técnica N° 17 establece que "No se computarán modificaciones a resultados de ejercicios contables anteriores cuando:

- a) cambien las estimaciones contables como consecuencia de la obtención de nuevos elementos de juicio que no estaban disponibles al momento de emisión de los estados contables correspondientes a dichos ejercicios.
 - b) cambien las condiciones preexistentes u ocurran situaciones que en sustancia son claramente diferentes de lo acaecido anteriormente".
4. Sí. En este caso se cumple con las condiciones de tratarse de un costo de desarrollo y poderse demostrar la capacidad de generar beneficios económicos futuros.

6.6. Caso N° 6: Depreciaciones no lineales

Planteo

La empresa ha desarrollado y patentado un producto que en el presente ejercicio lanzará al mercado. Se estima que se podrán vender 500.000 unidades del producto antes que éste quede tecnológicamente obsoleto y/o superado por similares productos propios o de competidores. En el ejercicio se produjeron 120.000 unidades, de las cuales se vendieron 100.000 (el resto están en stock).

El costo del intangible asciende a \$ 1.000.000.

¿Cómo sería el asiento que refleja las amortizaciones, siendo que se ha adoptado el criterio de contabilizarlas en función de la actividad operativa (y no linealmente)?

Solución

Costo de ventas		
Gastos de Fabricación - Amortización	200.000	
Bienes de cambio	40.000	
a Amortización Acumulada Patentes		240.000

Notas:

1. Si se hubiera aplicado un criterio de amortización lineal no es apropiado prorratear el costo de la cuota de amortización anual entre egresos y stock, correspondiendo cargar al resultado del ejercicio el 100% de ella.

2. Las amortizaciones devengadas en el ejercicio se exponen como integrante del costo de los productos vendidos.

6.7. Caso N° 7: Nuevas estimaciones de vida útil

Planteo

El Club Atlético OCAI adquirió los derechos económicos, federativos y deportivos de un jugador profesional de fútbol. El importe de la adquisición se produce en el ejercicio que cierra el 31/12/X1 y asciende a \$1.000.000. Al momento de producirse esta adquisición el deportista cuenta con 21 años y se considera razonable que se produzca el abandono de la práctica deportiva profesional a la edad de 30 años. La experiencia de la Institución sobre jugadores de similar puesto en el campo de juego establece que esa edad límite es adecuada, a los efectos del cálculo de la depreciación.

La Institución contabiliza la adquisición como un intangible y, como consecuencia de los años asignados de vida útil, la amortiza en forma lineal a razón de \$100.000 por año. Estas amortizaciones serán absorbidas por los ejercicios económicos que cierran los 31/12/X1 al 31/12/X10.

Al llegar el 1º/1/X10 el club renueva el contrato al deportista por tres temporadas. Su estado físico es bueno, por lo que se estima que podrá prestar servicios durante dos ejercicios más.

¿Qué tratamiento debe darse a las amortizaciones oportunamente contabilizadas y al valor residual a la época de renovar el contrato?

Solución

La Resolución Técnica N° 17 establece que "Si apareciesen nuevas estimaciones -debidamente fundadas- de la capacidad de servicio de los bienes, de su valor recuperable final o de cualquier otro elemento considerado para el cálculo de las depreciaciones, las posteriores a la fecha de exteriorización de tales elementos deberán ser adecuadas a la nueva evidencia".

Por lo tanto:

- No se corrigen los resultados de ejercicios anteriores,
- El valor residual al momento de aparecer las nuevas estimaciones (fecha de la renovación del contrato) debe amortizarse en tercios durante los ejercicios X10; X11 y X12 a razón de \$33.333 por ejercicio.

6.8. Caso N° 8: Reconocimiento: disposiciones transitorias

Planteo

Al inicio del primer año de aplicación de la Resolución Técnica N° 17 la empresa tenía un activo intangible por valor residual de \$140.000. Dicho activo se originó en una intensa campaña publicitaria agresiva realizada hace 3 años atrás, que la empresa estimó que iba a beneficiar con incrementos de ventas a los siguientes 10 ejercicios. Su costo original ascendió a \$200.000 y tiene acumuladas 3 cuotas anuales de amortización lineal de \$20.000 cada una.

¿Cuáles son las alternativas que tiene la empresa conforme con las normas sobre reconocimiento de intangibles y las disposiciones transitorias?

Solución

El costo de la campaña publicitaria no es susceptible de reconocimiento como activo intangible. La Resolución Técnica N° 17 establece que "Los activos intangibles adquiridos y los producidos sólo se reconocerán como tales cuando: ... c) no se trate de: ... costos de publicidad, promoción...".

Por lo tanto, se deben aplicar las disposiciones transitorias, las que prevén las siguientes alternativas:

1. los cambios de criterios contables requeridos por esta resolución técnica deberán motivar la corrección de los saldos al comienzo del primer ejercicio de aplicación y el consiguiente cómputo de ajustes de resultados de ejercicios anteriores; o
2. depreciar el mismo en el plazo de vida útil remanente o en un plazo de cinco años, el que sea menor.

Alternativa 1 (en el primer ejercicio de aplicación)		
Ajuste de Resultados de Ejercicios Anteriores	140.000	
a Gastos de Publicidad Diferidos		140.000

Alternativa 2 (entre 7 y 5 años se toma el menor) (en le primer ejercico de aplicación y en los 4 subsiguientes)		
Amortización Intangibles	28.000	
a Amortización Acumulada Gastos de Publicidad Diferidos		28.000

Además, debe hacerse una nota a los estados contables explicando la alternativa escogida y los motivos por los cuales se alteró la uniformidad de criterios en ejercicios sucesivos.

6.9. Caso N° 9: Cambio de vida útil: disposiciones transitorias

Planteo

Plantee las diferentes alternativas que tiene la empresa en caso que corresponda reducir la vida útil de un activo, como consecuencia de la entrada en vigencia de la Resolución Técnica N° 17. Tome el siguiente ejemplo.

Activo: Gastos de organización

Año de origen: Ejercicio X1

Costo de origen: \$700

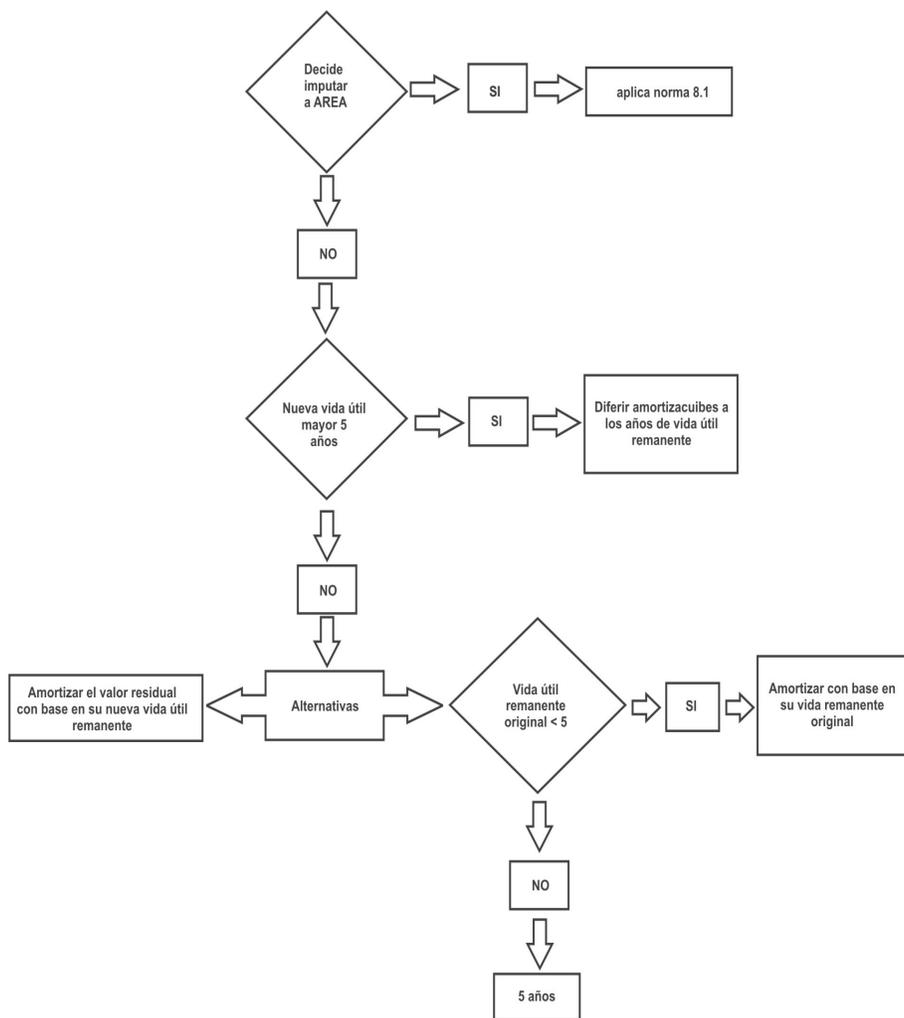
Vida útil original: 7 años (se amortizó en el 1° año)

1° Año de aplicación de la Resolución Técnica N°17: X4

Amortización Acumulada al inicio de X4: \$300

Solución:

(Ver cuadro página 27)



Las normas técnicas disponen que "se presume sin admitir prueba en contrario que la vida económica de los costos de organización y costos preoperativos no es superior a los cinco años".

Por lo tanto la empresa puede:

1. Si opta por corregir los Resultados de Ejercicio Anterior.
 - 1.1. El costo se debería haber consumido en cinco cuotas anuales de \$ 140 cada una.

- 1.2. Por lo tanto, las amortizaciones acumuladas al inicio deberían haber sido de $\$ 140 \times 3 = \$ 420$.
- 1.3. Corresponde incrementar Amortizaciones Acumuladas contra Ajuste de Resultados de Ejercicios Anteriores por $\$ 120$.
- 1.4. El valor residual ajustado al inicio hubiera sido de $\$ 700 - 420 = 280$
- 1.5. Los años de nueva vida útil asignada son 2.
- 1.6. La amortización de cada uno de esos 2 años es de $\$ 140$.
2. No opta por corregir los Resultados de Ejercicios Anteriores. Debido a que su nueva vida útil no excede los 5 años, tiene las siguientes alternativas:
 - 2.1. Amortizar el valor residual en los años de vida útil remanente:
 - 2.1.1. El valor residual al inicio asciende a $\$ 400$.
 - 2.1.2. Los años de nueva vida útil remanente son 2 (el máximo es 5 y ya transcurrieron 3).
 - 2.1.3. Por lo tanto la amortización de cada uno de esos 2 años es de $\$ 200$.
 - 2.2. Amortizar "en el menor plazo entre su vida útil remanente, si no hubiera sido reducida, y cinco años".
 - 2.2.1. Este menor plazo es su vida útil remanente si ésta no hubiera sido modificada (4 años).
 - 2.2.2. Por lo tanto la amortización de cada uno de esos 4 años es de $\$ 100$.

Se imprimió en el mes de mayo de 2006
en los talleres gráficos de Amalevi,
Mendoza 1851 - Rosario, Santa Fe, Argentina
Tel. (0341) 4213900 / 4242293 / 4218682
E-mail: amalevi@citynet.net.ar

