

Cooperativas. RT 56 Activos Intangibles —distintos de la llave de negocio—: medición posterior al reconocimiento

Piacquadio, Cecilia

Abstract: En el artículo se analiza el tratamiento a dispensar en los activos intangibles —distintos de la llave de negocio— respecto a la medición posterior a su reconocimiento.

I. Introducción

Las Normas Contables Profesionales conceptualizan a los Activos Intangibles —distintos de la llave de negocio— como activos identificables, de carácter no monetario y sin sustancia física que no corresponde que sean tratados contablemente según otros requerimientos emanados de RT 56 o de otras Normas Contables Profesionales.

Relativo a la medición posterior a su reconocimiento, establece que deben adicionarse al costo del Intangible los desembolsos subsiguientes en tanto pueda probarse que mejorarán el flujo de beneficios económicos futuros y sean susceptibles de medir sobre bases fiables.

En su medición posterior los Activos Intangibles miden a modelo costo, es decir, sobre una base de medición de costo histórico.

Los Activos Intangibles respecto de los cuales sea posible estimar razonablemente su vida útil miden en forma posterior al costo original menos amortizaciones acumuladas.

Los Activos Intangibles de vida útil indefinida o indeterminada miden al costo original y no son, en consecuencia, amortizables. Respecto de estos Intangibles la entidad debe comparar en cada cierre de ejercicio la medición respectiva con su valor recuperable excepto que se trate de una Entidad Pequeña o Mediana que hubiera obtenido en alguno de los tres últimos ejercicios —incluido el actual— un resultado positivo. Asimismo, la entidad debe analizar en cada cierre de ejercicio si las circunstancias que fundamentaron considerar la vida útil del Intangible como indeterminada o indefinida continúan existiendo. En caso de que un activo originalmente considerado de vida útil indefinida se transforme en un activo con una vida útil definida, la entidad debe contabilizar esta situación como un cambio en una estimación contable, es decir, con efecto prospectivo e impacto, en consecuencia, en resultados.

II. Desembolsos subsiguientes

Con posterioridad al reconocimiento contable de un activo intangible son susceptibles de adicionar al costo de este —es decir, pueden activarse— erogaciones subsiguientes cuando la entidad pueda probar que tales desembolsos mejorarán el flujo de beneficios económicos futuros y puedan ser medidos sobre bases fiables [\(1\)](#).

Las restantes erogaciones deben contabilizarse como gastos del período de devengamiento [\(2\)](#).

III. Medición posterior a modelo costo

La medición posterior de los Activos Intangibles se efectúa a modelo costo, es decir, según una base de medición costo histórico [\(3\)](#).

Aquellos Activos Intangibles respecto de los cuales sea susceptible establecer una vida útil definida, se amortizan.

Intangibles respecto de los cuales no pueda razonablemente estimarse su vida útil, es decir, Intangibles con vida útil indefinida, no se amortizan y debe compararse su medición

con el correspondiente valor recuperable en cada cierre de ejercicio excepto que se trate de una Entidad Pequeña o Mediana que hubiera obtenido en alguno de los tres últimos ejercicios—incluido el ejercicio actual— un resultado positivo.

III.1. Activos Intangibles con vida útil definida

Los Activos Intangibles con vida útil definida miden en forma posterior, es decir, en su medición periódica o de ejercicio, al costo original menos amortizaciones acumuladas.

Las amortizaciones deben asignarse, de resultar posible, a los períodos de vida útil del activo según una base sistemática que refleje la forma en que la entidad consume los beneficios derivados del mismo o según el método de línea recta (4).

Al computar las amortizaciones la entidad debe considerar respecto de cada Intangible su costo, naturaleza y forma de explotación y la fecha de comienzo de su utilización o la que refleje su pérdida de valor, que es el momento a partir del cual se computan las amortizaciones (5). Asimismo, debe evaluarse la existencia de pérdidas por desvalorización previas a la utilización, circunstancia en la cual las mismas deben ser reconocidas (6). También debe estimarse la capacidad de servicio del activo que estará representada por las unidades de producción a ser obtenidas durante su empleo, el período durante el cual el ente espera utilizar el Intangible, la existencia de plazos legales (7) para la utilización del Intangible y la capacidad de servicio ya utilizada (8).

En caso de que la entidad hubiera reconocido contablemente costos de organización y costos preoperativos, se presume sin admitir prueba en contrario que la vida útil de los mismos no es superior a los cinco años (9).

III.2. Activos Intangibles con vida útil indefinida

En caso de tratarse de Activos Intangibles con vida útil indefinida, la medición se efectúa al costo original. Es decir, toda vez que no resulta viable estimar en forma razonable la vida útil, el Intangible no es susceptible de amortización. Respecto de estos activos [con vida útil indefinida] la entidad debe comparar la medición en cada cierre de ejercicio con su valor recuperable excepto que se trate de una Entidad Pequeña o Mediana que hubiera obtenido en alguno de los tres últimos ejercicios—incluido el ejercicio actual— un resultado positivo (10).

La entidad debe analizar en cada cierre de ejercicio que las circunstancias que contribuyeron originalmente a considerar indefinida a la vida útil del Activo Intangible, continúan existiendo (11). En caso de que tales circunstancias se hubieran modificado y, en consecuencia, resultase factible estimar en ejercicios posteriores respecto del Intangible una vida útil finita en forma razonable y, en este marco, el Intangible sea susceptible de amortización, corresponde contabilizar esta situación como un cambio en una estimación (12) contable originado en nuevos elementos de juicio (13), es decir, con impacto en resultados.

IV. Ejemplificación práctica

El 02.01.x1 se adquiere una licencia en \$100.000, se abona en la fecha a través de una transferencia electrónica de fondos. La licencia puede ser renovada indefinidamente cada dos años a un costo muy bajo y existe la intención y factibilidad de renovación indefinida de la misma. En este sentido, se espera que la licencia contribuya a la obtención de flujos netos de efectivo en forma indefinida.

En Diciembre x3 la autoridad emisora de la licencia decide no proceder a su renovación. La fecha de expiración de la licencia es el 31.12.x4.

Cierre de ejercicio económico: 31 de diciembre de cada año

Variación en el nivel general de precios:

Entre 1 y 12/x1: 20%

Entre 12/x1 y 12/x2: 20%

Entre 12/x2 y 12/x3: 10%

Entre 12/x3 y 12/x4: 15%

La medición de la licencia en moneda nominal y en moneda homogénea a cada fecha de cierre de ejercicio no supera su valor recuperable.

Solución propuesta:

Moneda Nominal

Año 1:

02/01/x1

Licencias	100.000		ACT+	a)
Banco x cuenta corriente		100.000	ACT-	

Año 2: no se efectúan registraciones contables relativo a la licencia

Año 3:

31/12/x3

Amortización Licencias	50.000		RN	b)
Amortización Acumulada Licencias		50.000	REG ACT+	

Año 4:

31/12/x4

Amortización Licencias	50.000		RN	c)
Amortización Acumulada Licencias		50.000	REG ACT+	

Este modelo —unidad de medida moneda nominal— no corrige los efectos ocasionados por las variaciones en el nivel general de precios, es decir, no prevé ajuste por inflación.

La registración contable "a") exterioriza el reconocimiento contable del activo intangible. Así, en dimensión deudora se reconoce contablemente el activo intangible "Licencias" y en dimensión acreedora se contabiliza la disminución del saldo de la cuenta corriente bancaria.

Toda vez que la licencia es renovable indefinidamente —cada dos años— y hay intención por parte de la entidad de renovar indefinidamente la licencia y obtener, en consecuencia, flujos netos de efectivo en forma indefinida, la vida útil de la misma resulta indeterminada y, en consecuencia, el Intangible no se amortiza.

Asimismo, toda vez que la medición contable al cierre no supera su valor recuperable según pautas del enunciado, no se contabilizan desvalorizaciones por deterioro de valor.

Relativo al período x2 no se efectúan registraciones contables en este modelo [moneda nominal] toda vez que las circunstancias que contribuyeron a considerar la vida útil indefinida —es decir, renovación indefinida y obtención en forma indefinida de flujos netos de efectivo por su utilización— continúan verificándose, y, en consecuencia, la licencia

continúa siendo no amortizable. La medición posterior del activo no supera su importe recuperable, en consecuencia, no se contabilizan pérdidas por deterioro de valor.

La decisión del organismo emisor de no renovar la licencia ocasiona que la vida útil de la misma resulte definida y, en consecuencia, la licencia sea amortizable en su vida útil restante. Así, las registraciones contables "b") y "c)") exteriorizan la amortización de la licencia con efecto prospectivo, es decir, con impacto en el resultado del período x3 en el cual surge esta nueva evidencia —es decir, con impacto en el resultado del período x3 en el cual la vida útil de la misma resulta definida— y, asimismo, con impacto en el resultado del período x4, ejercicio en el cual el Intangible se extingue por consumo. Así, se contabiliza un cargo a resultados en concepto de "Amortización Licencia" por \$50.000 —resultante de distribuir su valor de origen de \$100.000 en dos años de vida útil (períodos x3 y x4)— en dimensión deudora y en dimensión acreedora se registra contablemente el incremento de la Regularizadora del Activo "Amortización Acumulada Licencias" que receipta la desvalorización sistemática acumulada de este Intangible.

Moneda homogénea:

Año 1:

31/12/x1

Licencias	20.000		ACT+	d)
RECPAM		20.000	RP	

Año 2:

31/12/x2

Licencias	24.000		ACT+	e)
RECPAM		24.000	RP	

Año 3:

31/12/x3

Licencias	14.400		ACT+	f)
RECPAM		14.400	RP	
Amortización Licencias	7.200		RN	g)
Amortización Acumulada Licencias		7.200	REG ACT+	

Año 4:

31/12/x4

Licencias	23.760		ACT+	h)
RECPAM		23.760	RP	
RECPAM	11.880		RN	i)
Amortización Acumulada Licencias		11.880	REG ACT+	
Amortización Licencias	11.880		RN	j)
Amortización Acumulada Licencias		11.880	REG ACT+	

Este modelo contable —unidad de medida moneda homogénea— considera la re-expresión por variaciones en el nivel general de precios.

La registraci3n contable "d)" exterioriza la re-expresi3n monetaria del Activo Intangible. El importe en moneda homog3nea (\$120.000) surge de aplicar al importe en moneda nominal (\$100.000) el coeficiente corrector respectivo. Toda vez que la anticuaci3n o fecha de incorporaci3n de la partida en el patrimonio es Enero x1, el coeficiente de ajuste surge de adicionar a la unidad la variaci3n en el nivel general de precios entre Enero y Diciembre x1, es decir, el coeficiente corrector es 1,2:

$$(1/x1) \$100.000 \times 1,2 = \$120.000$$

En consecuencia, se contabiliza una registraci3n de ajuste por la diferencia entre la medici3n del Activo Intangible en moneda homog3nea (\$120.000) y la medici3n del Activo Intangible en moneda nominal (\$100.000), es decir, se contabiliza una registraci3n por \$20.000 que en dimensi3n deudora incrementa la medici3n del Activo Intangible y en contrapartida acreedora reconoce contablemente un Resultado por Exposici3n a Cambios en el Poder Adquisitivo de la Moneda (por su sigla y en adelante, "RECPAM").

La registraci3n contable "e)") exterioriza la correcci3n monetaria del Activo Intangible por las variaciones en el nivel general de precios entre Diciembre x1 y Diciembre x2. Toda vez que al 31.12.x2 la anticuaci3n del activo es Diciembre x1, el ajuste por inflaci3n de la Licencia surge de multiplicar el valor Libros de la misma (\$120.000) por el coeficiente corrector respectivo que estar3 representado por la unidad m3s la variaci3n en el nivel general de precios entre Diciembre x1 y Diciembre x2. As3, el importe de la Licencia en moneda de poder adquisitivo homog3neo Diciembre x2 se obtiene multiplicando su importe en Libros (\$120.000) a esa fecha por el coeficiente de ajuste 1,2:

$$(12/x1) \$120.000 \times 1,2 = \$144.000$$

Se contabiliza, en consecuencia, una registraci3n contable por la diferencia entre el importe de la Licencia en moneda de poder adquisitivo homog3neo Diciembre x2 (\$144.000) y su valor Libros (\$120.000), es decir, se registra contablemente por \$24.000 en dimensi3n deudora un incremento del Activo "Licencias" y en contrapartida acreedora, RECPAM.

La registraci3n contable "f)") exterioriza la re-expresi3n monetaria del Activo Intangible por las variaciones en el nivel general de precios entre Diciembre x2 y Diciembre x3. El importe en moneda de poder adquisitivo homog3neo Diciembre x3 de la Licencia se obtiene de multiplicar el valor Libros de esta a esa fecha (\$144.000) por el coeficiente de ajuste resultante de considerar las variaciones en el nivel general de precios entre Diciembre x2 y Diciembre x3, es decir la unidad m3s el 10% de inflaci3n, o sea, un coeficiente corrector de 1,1. En consecuencia, la medici3n de la Licencia en moneda de poder adquisitivo homog3neo Diciembre x3 asciende a \$158.400:

$$(12/x3) \$144.000 \times 1,1 = \$ 158.400$$

Se contabiliza, en consecuencia, una registraci3n de ajuste por la diferencia entre el importe de la Licencia en moneda de poder adquisitivo homog3neo Diciembre x3 (\$158.400) y su importe en libros (\$144.000), es decir, se registra contablemente por \$14.400 un incremento del Activo Intangible "Licencias" en dimensi3n deudora y en contrapartida acreedora se reconoce contablemente RECPAM.

La registraci3n contable "g)") exterioriza un ajuste en el cargo por amortizaci3n de la Licencia. As3, se contabiliza una registraci3n de ajuste por la diferencia entre la amortizaci3n de la Licencia en moneda de poder adquisitivo homog3neo Diciembre x3 (\$79.200) y la amortizaci3n de la licencia calculada sobre el valor libros de la misma en moneda nominal por \$72.000 (resultante de aplicar el coeficiente de amortizaci3n del 50% sobre el valor libros de \$144.000) contabilizada a fecha de los estados contables (31.12.x3) cuando a3n no se dispon3a del 3ndice de precios correspondiente al per3odo Diciembre x3 [\(14\)](#).

La amortización de la Licencia en moneda de poder adquisitivo homogéneo Diciembre x3 (\$79.200) surge de aplicar el coeficiente de amortización (50%) al importe de la Licencia en moneda de poder adquisitivo homogéneo a esa fecha, a saber:

$$\$158.400 \times 50\% = \$ 79.200$$

En consecuencia:

\$79.200	Amortización de la Licencia (expresada en moneda de poder adquisitivo Diciembre x3)
-\$72.000	Amortización de la Licencia ya contabilizada (expresada en moneda de poder adquisitivo Diciembre x2)
\$7.200	Ajuste por la diferencia

En consecuencia, se ajusta en dimensión deudora por \$7.200 el gasto por amortización ("Amortización Licencias") y en contrapartida acreedora se ajusta la cuenta Regularizadora del Activo "Amortización Acumulada Licencias".

La registración contable "h") exterioriza la re-expresión monetaria de la Licencia en moneda de poder adquisitivo homogéneo Diciembre x4. Así, el valor libros de la partida expresado en moneda de poder adquisitivo Diciembre x3 (\$158.400) se ajusta por las variaciones en el nivel general de precios entre Diciembre x3 y Diciembre x4, es decir, se multiplica por un coeficiente corrector que surge de adicionar la unidad a dicha variación (1 + 15% = 1,15), a saber:

$$(12/x3) \$158.400 \times 1,15 = \$ 182.160$$

Se registra contablemente un ajuste por la diferencia entre el importe de la Licencia en moneda de poder adquisitivo homogéneo Diciembre x4 (\$ 182.160) y el valor libros de la Licencia (\$ 158.400), es decir, por \$ 23.760 se incrementa el activo "Licencias" en dimensión deudora y en contrapartida acreedora se contabiliza RECPAM.

La registración contable "i") exterioriza el ajuste por inflación de la Amortización Acumulada inicial de la Licencia. Anticuada la partida en Diciembre x3, la re-expresión monetaria surge de multiplicar el valor libros de la partida (\$ 79.200) por el coeficiente corrector respectivo (1,15), a saber:

$$(12/x3) \$79.200 \times 1,15 = \$ 91.080$$

Se contabiliza, en consecuencia, un ajuste por la diferencia entre el importe de la Amortización Acumulada inicial de la Licencia expresado en moneda de poder adquisitivo homogéneo Diciembre x4 (\$ 91.080) y el valor libros de la partida (\$79.200). Así, se registra contablemente en dimensión deudora RECPAM y en dimensión acreedora se contabiliza la Regularizadora del Activo "Amortización Acumulada Licencias" que incrementa su saldo por la re-expresión monetaria.

La registración contable "j") exterioriza el ajuste en el cargo por la amortización de la Licencia atribuible a las variaciones en el nivel general de precios entre Diciembre x3 y Diciembre x4. Se contabiliza, así, un ajuste por la diferencia entre la Amortización de la licencia expresada en moneda de poder adquisitivo homogéneo Diciembre x4 (\$91.080) y la amortización de la licencia calculada sobre el valor libros de la misma (\$79.200) contabilizada al 31.12.x4 cuando aún no se disponía del índice de precios del período

Diciembre x4 (15).

La amortización de la Licencia en moneda de poder adquisitivo homogéneo Diciembre x4 surge de aplicar el coeficiente de amortización (50%) al importe de la Licencia expresado en moneda de poder adquisitivo homogéneo Diciembre x4, a saber:

$$\$182.160 \times 50\% = \$91.080$$

En consecuencia:

\$91.080	Amortización de la Licencia (expresada en moneda de poder adquisitivo Diciembre x4)
-\$79.200	Amortización de la Licencia ya contabilizada (expresada en moneda de poder adquisitivo Diciembre x3)
\$11.880	Ajuste por la diferencia

En consecuencia, se contabiliza por \$11.880 en dimensión deudora el ajuste en el gasto por amortización ("Amortización Licencias") y en dimensión acreedora se registra contablemente el ajuste respectivo en la Regularizadora del Activo "Amortización Acumulada Licencias".

V. Bibliografía consultada

FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS (FACPCE), "Resolución Técnica N.º 56. Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad. Modificaciones a la Resolución Técnica N.º 54", 2023, archivo pdf disponible en https://www.facpce.org.ar/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=1.

IFRS FOUNDATION (2024 a): "IAS 38 Intangible Assets", disponible en línea en: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2024/issued-annotated/part-a/ias-38>

IFRS FOUNDATION (2024 b): "IAS 38 Intangible Assets: Illustrative examples", disponible en línea en: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2024/issued-annotated/part-b/ias-38>

IFRS FOUNDATION (2024 c): "IAS 38 Intangible Assets: Basis for conclusions", disponible en línea en: <https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/publications/pdf-standards/english/2024/issued-annotated/part-c/ias-38>

INSTITUTO NACIONAL DE ASOCIATIVISMO Y ECONOMÍA SOCIAL (INAES) (2021 a): "Resolución 996/2021", archivo pdf disponible en: <https://vpo3.inaes.gob.ar/files/resoluciones/INAES/RESFC-2021/996/RESFC-2021-996-APN-DI-INAES.pdf> vigente según Resolución INAES 2879/2023, y "Anexo I", archivo pdf disponible en: <https://vpo3.inaes.gob.ar/files/resoluciones/INAES/RESFC-2021/996/Anexo-IF-2021-53322765-APN-PI-IN>

PRESIDENCIA DE LA NACIÓN ARGENTINA, "Ley 20.337. Ley de Cooperativas", 2023, archivo pdf disponible en: <https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/15000-199918462/texact.htm>.

Se supone que para este modelo el ente amortizó la Licencia a fecha de los Estados Contables —momento en el cual el índice del mes de cierre aún no se encontraba disponible— según el Valor Libros del activo (\$158.400), es decir, contabilizó una amortización por \$79.200. En el período mensual siguiente, al publicarse el índice del mes de

cierre, la entidad ajusta por inflación, calcula la amortización de la Licencia en moneda homogénea y contabiliza una registración de ajuste —con fecha 31.12.x4— por la diferencia entre la amortización del activo en moneda homogénea y la amortización del activo en moneda nominal previamente contabilizada.

(1) RT 56, párr. 395.

(2) RT 56, párr. 396.

(3) La medición posterior no debe superar el valor recuperable, que estará representado por el importe de mayor cuantía que resulte de comparar el valor neto de realización (VNR) y el valor de uso (RT 56, párr. 154). En caso de que, estimado el VNR, el mismo resulte superior a la medición contable del activo o grupo de activos, se entiende que el activo o grupo de activos no se encuentra/n sobremedido/s y no se requiere calcular el valor de uso. En caso de que, estimado el valor en uso, el mismo resulte superior que la medición contable del activo o grupo de activos se entiende que el activo o grupo de activos no se encuentra/n sobremedido/s y no se requiere calcular el valor neto de realización.

(4) RT 56, párr. 402.

(5) RT 56, párr. 399, incs. a), b) y c).

(6) RT 56, párr. 399, inc. d).

(7) El plazo legal establece el límite de la capacidad de servicio excepto que se trate de un plazo renovable y la renovación fuese virtualmente cierta (RT 56, párr. 399, inc. e), acápite iii).

(8) RT 56, párr. 399, inc. e).

(9) RT 56, párrs. 391 y 403.

(10) RT 56, párr. 148 y 400.

(11) RT 56, párr. 401.

(12) Las estimaciones suponen la utilización de juicios de valor basados en la información confiable disponible más reciente (RT 56, párr. 90).

(13) Los efectos de un cambio en una estimación contable se tratan contablemente en forma prospectiva, es decir, se contabilizan con impacto en el resultado del período en el cual se produce el cambio en la estimación contable en cuestión y en el resultado de períodos futuros en caso de que la modificación afectara a los respectivos períodos siguientes (RT 56, párr. 91).

(14) RT 56, párr. 401.

(15) Se supone que para este modelo el ente amortizó la Licencia a fecha de los Estados Contables —momento en el cual el índice del mes de cierre aún no se encontraba disponible— según el Valor Libros del activo (\$144.000), es decir, se supone que la entidad contabilizó una amortización por \$72.000. En el período mensual siguiente, al publicarse el índice del mes de cierre, la entidad ajusta por inflación, calcula la amortización de la Licencia en moneda de poder adquisitivo homogéneo Diciembre x3 y contabiliza una registración de ajuste —con fecha 31.12.x3— por la diferencia entre la amortización del activo en moneda homogénea (\$79.200) y la amortización del activo en moneda nominal (\$72.000) previamente contabilizada.