

## Cooperativas. RT 56 Activos Intangibles —distintos de la llave de negocio—. Reconocimiento contable

Piacquadio, Cecilia

Abstract: En el artículo se estudian y ejemplifican situaciones relacionadas con activos intangibles, distintos de llave de negocio, en el marco de las NCPA

### I. Introducción

Las Normas Contables Profesionales definen a los Activos Intangibles distintos de la Llave de Negocio como activos identificables, de carácter no monetario y sin sustancia física que no corresponde sean tratados contablemente según requerimientos de RT 56 u otras Normas Contables Profesionales. Señala a modo enunciativo que constituyen ejemplos de Activos Intangibles los derechos de propiedad intelectual, patentes, marcas, licencias y similares, costos de desarrollo, costos de organización y costos preoperativos.

De manera taxativa establece que no deben ser tratados contablemente como Activos Intangibles y, en consecuencia, deben reconocerse contablemente como gasto del periodo de devengamiento, los desembolsos en investigaciones efectuadas, gastos erogados en el desarrollo interno de valor llave, marcas, listas de clientes y otros gastos que no puedan distinguirse del costo de desarrollar un negocio —o un segmento de negocio— tomado en su conjunto, erogaciones en publicidad, promoción, reubicación y reorganización, gastos efectuados en desarrollo que no cumplen las condiciones establecidas por la norma a efectos de su activación y costos de entrenamiento —excepto que tales costos de entrenamiento se encuentren subsumidos dentro de los Costos de Organización y Costos Preoperativos—.

Asimismo, establece que las entidades pueden reconocer como Activos Intangibles costos erogados a efectos de constituir una nueva entidad y darle existencia legal —Costos de Organización— y los costos erogados en forma previa al inicio de una nueva actividad y operación —Costos Preoperativos—.

En caso de que la entidad optara por reconocer contablemente como Activo Intangible a los Costos de Organización deben cumplirse las siguientes condiciones: debe tratarse de un recurso económico controlado por la entidad como consecuencia de hechos ya acaecidos, debe ser [un activo] identificable, de carácter no monetario y sin sustancia física, susceptible de medir en forma confiable y cuya contribución a los beneficios económicos futuros de la entidad resulte probable.

El reconocimiento contable de los Costos Preoperativos —como Activo Intangible— requiere el cumplimiento de iguales condiciones que las indicadas anteriormente —es decir, tratarse de un recurso económico controlado por la entidad como consecuencia de hechos ya acaecidos, ser identificable, de carácter no monetario y sin sustancia física, susceptible de medir en forma confiable y cuya contribución a los beneficios económicos futuros de la entidad resulte probable— y, asimismo, [requiere] que se trate de costos incrementales atribuibles a la nueva actividad u operación que no corresponda sean incluidos como un componente del costo de los Bienes de Uso.

A efectos de estimar las amortizaciones respectivas —en caso de que la entidad hubiera optado por reconocer 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.

### II. RT 56: Activos Intangibles distintos de la Llave de negocio: Reconocimiento contable

Las Normas Contables Profesionales distintas de RT 26 definen a los Activos Intangibles distintos de la Llave de Negocio como activos identificables (1), de carácter no monetario y sin sustancia física que no corresponde sean abordados aplicando otros requerimientos contenidos en esa Resolución Técnica o en otras Normas Contables Profesionales (2). A modo ejemplificativo, la norma hace referencia a derechos de propiedad intelectual, patentes, marcas, licencias y similares; costos de desarrollo (3) y costos de organización y preoperativos (4).

La entidad reconoce contablemente un elemento como Activo Intangible distinto de la Llave de Negocio en tanto dicho elemento:

- Cumpla con la definición de activo que la misma norma establece, es decir, se trate de un recurso económico (5) controlado por la entidad como consecuencia de hechos ya acaecidos (6) y cumpla, asimismo, la definición de Activo Intangible emanada del párrafo 389 de la norma y exteriorizada en acápites anteriores (7).

- Sea susceptible de medición cumpliendo el requisito de confiabilidad o credibilidad (8).

- Su contribución a los beneficios económicos de la entidad resulte probable (9).

Las siguientes partidas no constituyen Activos Intangibles y deben contabilizarse como gastos del periodo de devengamiento (10):

- Erogaciones en investigaciones efectuadas (11) —o gastos de investigación—: se trata de desembolsos efectuados en el estudio sistemático y planificado a efectos de obtener nuevo conocimiento científico o tecnológico.

- Erogaciones efectuadas en el desarrollo interno del valor llave, marcas, listas de clientes (12), y otros que no puedan distinguirse del costo de desarrollar un negocio tomado en su conjunto —o un segmento de negocio—.

- Erogaciones en publicidad, promoción y reubicación o reorganización de la entidad.

- Erogaciones efectuadas en desarrollo que no cumplan las condiciones que la norma establece a efectos de su reconocimiento contable.

- Costos de entrenamiento, excepto que por su naturaleza sean subsumidos dentro de la activación de los Costos de Organización o Costos Preoperativos.

#### II.1. Costos de Organización y Costos Preoperativos

Definidos como aquellos [costos] destinados a lograr la constitución de una nueva entidad y darle existencia legal, los Costos de Organización pueden reconocerse contablemente como un Activo Intangible en tanto cumplan las condiciones de reconocimiento contable como tal (13) enunciadas en párrafos anteriores (14).

Los Costos Preoperativos son referenciados como aquellos en que una nueva entidad o una entidad existente incurren en forma previa al inicio de una nueva actividad u operación. La entidad puede reconocer contablemente Costos Preoperativos cuando, de forma similar a lo exteriorizado relativo a Costos de Organización, los costos respectivos cumplen las condiciones de reconocimiento contable como Activo Intangible (15).

Asimismo, la activación de Costos Preoperativos requiere que los referidos costos sean atribuibles a la nueva actividad u operación e incrementales (16) y que tales erogaciones —susceptibles de reconocerse contablemente como Costos Preoperativos— no sean incluidas como un componente del costo de los Bienes de Uso (17).

En caso de que la entidad optara por reconocer contablemente Costos de Organización y Costos Preoperativos, a efectos de estimar las amortizaciones respectivas, se presume sin admitir prueba en contrario que la vida útil de los mismos no es superior a los cinco años (18).

### III. Ejemplificación práctica

A efectos de iniciar una nueva actividad la entidad incurre en erogaciones según el siguiente detalle:

Septiembre x1: Gastos en concepto de honorarios por asesoramiento profesional \$ 500.000.

Octubre x1: Gastos en concepto de capacitación al personal \$400.000.

Noviembre x1: Gastos de transporte \$50.000.

Los gastos fueron abonados en las respectivas fechas a través de transferencias electrónicas de fondos.

El 01.12.x1 se inicia la nueva actividad. Los Costos Preoperativos se amortizan en cinco años, método lineal, año de alta completo.

Cierre de ejercicio económico: 31 de diciembre.

Variación en el nivel general de precios:

Entre 9 y 12/x1: 15%.

Entre 10 y 12/x1: 10%.

Entre 11 y 12/x1: 5%.

Entre 12/x1 y 12/x2: 20%.

Solución propuesta:

**AÑO 1****Moneda Nominal**

30/9/x1

Honorarios por asesoramiento profesional	500.000		RN	
Banco x cuenta corriente		500.000	ACT-	a)

30/10/x1

Gastos de capacitación al personal	400.000		RN	
Banco x cuenta corriente		400.000	ACT-	b)

30/11/x1

Gastos de transporte	50.000		RN	
Banco x cuenta corriente		50.000	ACT-	c)

Costos Preoperativos

Honorarios por asesoramiento profesional	950.000	500.000	ACT+	
Gastos de capacitación al personal		400.000	RN-	d)
Gastos de transporte		50.000	RN-	

31/12/x1

Amortización Costos Preoperativos	190.000		RN	
Amortización Acumulada Costos Preoperativos		190.000	REG ACT+	e)

**Moneda Homogénea:**

31/12/x1

Costos Preoperativos	117.500		ACT+	
RECPAM		117.500	RP	f)

Amortización Costos Preoperativos

Amortización Acumulada Costos Preoperativos	23.500	23.500	RN	g)
			REG ACT+	

**AÑO 2****Moneda Nominal:**

31/12/x2

Amortización Costos Preoperativos	190.000		RN	
Amortización Acumulada Costos Preoperativos		190.000	REG ACT+	h)

**Moneda Homogénea:**

31/12/x2

Costos Preoperativos	213.500		ACT+	
RECPAM		213.500	RP	i)

Amortización Costos Preoperativos

Amortización Acumulada Costos Preoperativos	42.700	42.700	RN	j)
			REG ACT+	

Las registraciones "a", "b" y "c" exteriorizan la contabilización del gasto respectivo en dimensión deudora y la disminución del saldo de la cuenta corriente bancaria en contrapartida acreedora.

La registración "d" exterioriza el reconocimiento contable del Activo Intangible "Costos Preoperativos" por un importe igual a la sumatoria de los costos devengados a efectos de iniciar la nueva actividad. En dimensión deudora se reconoce contablemente al activo respectivo y en contrapartida acreedora egresan los gastos oportunamente contabilizados.

La registración "e" exterioriza la amortización de los Costos Preoperativos según pautas de amortización emanadas del enunciado. En dimensión deudora se reconoce contablemente el gasto por amortización y en dimensión acreedora se contabiliza la regularizadora del Activo respectiva (es decir, "Amortización Acumulada Costos Preoperativos").

La registraci3n "f" exterioriza la reexpresi3n monetaria de los Costos Preoperativos. Toda vez que la partida se encuentra compuesta por elementos con distintos periodos de anticuaci3n, el importe de los Costos Preoperativos en moneda homog3nea surge de identificar cada elemento componente del activo respectivo, anticuarlo y aplicarle el coeficiente de reexpresi3n correspondiente.

Es decir, la partida "Costos Preoperativos" reconocida contablemente por \$950.000 se encuentra compuesta por los siguientes conceptos:

- Activaci3n de honorarios por servicios profesionales por \$500.000: expresados en moneda de poder adquisitivo Septiembre x1, deben ajustarse por el coeficiente corrector respectivo —es decir, el coeficiente correspondiente a Septiembre x1 que surge de adicionar a la unidad la variaci3n en el nivel general de precios del 15%, es decir, un coeficiente de 1,15—.

- Activaci3n de gastos de capacitaci3n al personal por \$400.000: expresados en moneda de poder adquisitivo Octubre x1, deben ajustarse por el coeficiente corrector respectivo —es decir, el coeficiente de ajuste correspondiente a Octubre x1 que surge de adicionar a la unidad la variaci3n en el nivel general de precios del 10%, es decir, un coeficiente de 1,1—.

- Activaci3n de gastos de transporte por \$50.000: expresados en moneda de poder adquisitivo Noviembre x1, deben reexpresarse por el coeficiente de ajuste respectivo —es decir, el coeficiente corrector correspondiente a Noviembre x1 que surge de adicionar a la unidad la variaci3n en el nivel general de precios del 5%, es decir, un coeficiente de 1,05—; a saber:

Anticuci3n	Concepto	Importe en moneda nominal	Coficiente corrector	Importe en moneda de poder adquisitivo homog3neo Diciembre x1	Resultado por exposici3n a cambios en el poder adquisitivo de la moneda (Importe en moneda de poder adquisitivo homog3neo Diciembre x1 - Importe en moneda nominal)
9/x1	Honorarios por asesoramiento profesional	\$500.000	1,15	\$575.000	\$75.000
10/x1	Gastos de capacitaci3n al personal	\$400.000	1,1	\$440.000	\$40.000
11/x1	Gastos de transporte	\$50.000	1,05	\$52.500	\$2.500
<b>Total Costos Preoperativos</b>		<b>\$950.000</b>		<b>\$1.067.500</b>	<b>\$117.500</b>

En consecuencia, en dimensi3n deudora se incrementa la medici3n del Activo "Costos Preoperativos" en \$117.500 y en contrapartida acreedora se reconoce "Resultado por Cambios en el Poder Adquisitivo de la Moneda" —por su sigla, RECPAM—.

La registraci3n "g" exterioriza el ajuste en el cargo por amortizaci3n de los Costos Preoperativos originado en la re-expresi3n monetaria de esa partida. As3, se contabiliza un ajuste por la diferencia entre el importe de la amortizaci3n de los Costos Preoperativos en moneda de poder adquisitivo homog3neo Diciembre x1 (\$213.500) y el importe de la amortizaci3n en moneda nominal (\$190.000) contabilizada a fecha de los estados contables (31.12.x1) cuando a3n no se dispon3a del 3ndice de precios correspondiente al periodo Diciembre x1 (19).

La amortizaci3n de los Costos Preoperativos en moneda homog3nea surge de aplicar el

coeficiente de amortización (20%) al importe de los Costos Preoperativos en moneda de poder adquisitivo homogéneo Diciembre x1, a saber:

$$\$1.067.500 \times 20\% = \$213.500$$

La registraci3n "h" exterioriza el cargo por amortizaci3n de los Costos Preoperativos correspondiente al a1o 2 considerando un modelo unidad de medida moneda nominal —es decir, considerando un modelo que no re-expresa por variaciones en el nivel general de precios—.

La registraci3n "i" exterioriza la re-expresi3n monetaria de los Costos Preoperativos a Diciembre x2. El importe contabilizado surge de la diferencia entre el importe de los Costos Preoperativos expresados en moneda de poder adquisitivo homogéneo Diciembre x2 (es decir, \$1.281.000) y el valor libros de los Costos Preoperativos (es decir, \$1.067.500).

El importe de los Costos Preoperativos en moneda de poder adquisitivo homogéneo Diciembre x2 surge de aplicar al valor libros de la partida anticuada en Diciembre x1 el coeficiente corrector respectivo —la unidad m1s la variaci3n en el nivel general de precios del 20%, es decir, un coeficiente de 1,2—, a saber:

$$(12/x1) \$1.067.500 \times 1,2 = \$1.281.000$$

Se contabiliza en consecuencia por \$213.500 un incremento en la medici3n del activo "Costos Preoperativos" que tiene por contrapartida acreedora RECPAM.

La registraci3n "j" exterioriza el ajuste en el cargo por amortizaci3n de los Costos Preoperativos correspondiente al periodo x2 originado en la re-expresi3n monetaria de esa partida. As3, se contabiliza un ajuste por la diferencia entre la amortizaci3n de los Costos Preoperativos en moneda de poder adquisitivo homogéneo Diciembre x2 (es decir, \$256.200) y el importe de la amortizaci3n de los Costos Preoperativos en moneda nominal contabilizada al 31.12.x2 cuando a1n no se dispon3a del 3ndice de precios correspondiente al periodo Diciembre x2 (20).

La amortizaci3n de los Costos Preoperativos en moneda homogénea Diciembre x2 (\$256.200) surge de aplicar el coeficiente de amortizaci3n respectivo (es decir, 20%) al importe de los Costos Preoperativos en moneda homogénea Diciembre x2 (es decir, a \$1.281.000), a saber:

$$\$1.281.000 \times 20\% = \$256.200$$

En consecuencia, en dimensi3n deudora se incrementa el gasto por amortizaci3n y en contrapartida acreedora se contabiliza un incremento en la cuenta contable que recepta la desvalorizaci3n sistem1tica acumulada de los Costos Preoperativos (es decir, "Amortizaci3n Acumulada Costos Preoperativos").

#### IV. Bibliograf3a consultada

Federaci3n Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Econ3micas (FACPCE)(2023): "Resoluci3n T3cnica 56. Normas Contables Profesionales: Norma Unificada Argentina de Contabilidad. Modificaciones a la Resoluci3n T3cnica 54", archivo pdf disponible en [https://www.facpce.org.ar/NORMASWEB/index\\_argentina.php?c=1&sc=1](https://www.facpce.org.ar/NORMASWEB/index_argentina.php?c=1&sc=1)

IFRS Foundation (2023 a): "International Accounting Standard 38: Intangible Assets", disponible en <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-38-intangible-assets.html/content/dam/ifrs/publications/ias-38-intangible-assets.pdf>

IFRS Foundation (2023 b): "IAS 38 Intangible Assets: Basis for conclusions", disponible en <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-38-intangible-assets.html/content/dam/ifrs/publications/ias-38-intangible-assets-basis-for-conclusions.pdf>

IFRS Foundation (2023 c): "IAS 38 Intangible Assets: Illustrative Examples", disponible en línea en: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-38-intangible-assets.html/content/dam/ifrs/publications/ias-38-intangible-assets-illustrative-examples.pdf>

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-INAES.pdf>

Presidencia de la Nación Argentina (1973): "Ley 20.337. Ley de Cooperativas", archivo pdf disponible en: <https://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/15000-199918462/texact.htm>.

RT 56, párrafo 403.

Se supone que para este modelo el ente amortizó los Costos Preoperativos 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 (\$950.000), es decir, contabilizó una amortización por \$190.000. En el periodo mensual siguiente, al publicarse el índice del mes de cierre, la entidad ajusta por inflación, calcula la amortización de los Costos Preoperativos en moneda homogénea y contabiliza una registración de ajuste —con fecha 31.12.x1— por la diferencia entre la amortización del activo en moneda homogénea y la amortización del activo en moneda nominal previamente contabilizada.

Se supone que para este modelo el ente amortizó los Costos Preoperativos 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 (\$1.067.500), es decir, contabilizó una amortización por \$213.500. En el periodo mensual siguiente, al publicarse el índice del mes de cierre, la entidad ajusta por inflación, calcula la amortización de los Costos Preoperativos en moneda homogénea y contabiliza una registración de ajuste —con fecha 31.12.x2— por la diferencia entre la amortización del activo en moneda homogénea y la amortización del activo en moneda nominal previamente contabilizada.

(1) Los activos identificables son definidos como aquellos que: son separables, es decir, susceptibles de escindirse de la entidad o [susceptibles] de ser comercializados, arrendados o dados en explotación individualmente o junto con un contrato relacionado, activo o pasivo identificable con los que guarde relación —independientemente de que la entidad tenga la intención de concretar la referida separación o escisión—; o surgen de derechos contractuales u otros derechos de tipo legal, independientemente de que los mismos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones (RT 56, Glosario, "Activos identificables").

(2) RT 56, párrafo 389.

(3) Los Costos de Desarrollo son susceptibles de activación en tanto la entidad pueda probar su intención y capacidad y, asimismo, la factibilidad de completar el desarrollo del intangible y pueda demostrar la capacidad del activo para generar beneficios económicos futuros (RT 56, párrafo 393).

(4) RT 56, párrafo 389.

(5) Un recurso económico es un bien o derecho que tiene la capacidad de generar beneficios económicos (RT 56, párrafo 22).

(6) Es decir, el hecho generador o situación que origina el activo tiene que haberse devengado a fecha de los estados contables.

(7) RT 56, párrafo 390, inciso a) y párrafo 22.

(8) RT 56, párrafo 390 inciso a).

(9) El requisito de confiabilidad (o credibilidad) que debe cumplir la información contable hace referencia a que la información tiene que ser creíble a efectos de que los usuarios la acepten en su toma de decisiones. La información es confiable cuando reúne los requisitos de aproximación a la realidad y verificabilidad (RT 56, Glosario, "Confiabilidad (credibilidad)").

(10) RT 56, párrafo 390, inciso b).

(11) Señala la Norma Contable Profesional que, en términos de RT 56, la caracterización como "probable" hace referencia a la condición para el reconocimiento de una partida determinada y, en este sentido, debe entenderse como "que tiene más probabilidad de que ocurra que de lo contrario". En este marco, una entidad debe considerar que un evento es probable cuando la probabilidad de que ocurra es superior al 50% y, de forma similar, un evento es caracterizado como improbable cuando su probabilidad de ocurrencia es del 50% o menor a ese porcentaje (RT 56, Glosario, "Probable").

(12) RT 56, párrafo 390, inciso c).

(13) RT 56, párrafo 389.

(14) RT 56, párrafo 389.

(15) Es decir, no se reconocen contablemente estos conceptos en tanto sean autogenerados.

(16) RT 56, párrafo 391, inciso a).

(17) Es decir, debe tratarse de un recurso económico:

- controlado por la entidad como consecuencia de hechos ya acaecidos (definición general de Activo del párrafo 22 de RT 56),

- que sea [un activo] identificable,

- de carácter no monetario y sin sustancia física (definición específica del párrafo 389),

- susceptible de medición en forma confiable,

- cuya contribución a los beneficios económicos futuros de la entidad resulte probable.

(18) RT 56, párrafo 391, inciso b).

(19) Es decir, son costos en los que se incurre con motivo de la nueva actividad y operación y, en consecuencia, no se incurriría en tales costos en caso de que la nueva actividad u operación no se hubiera efectuado.

(20) RT 56, párrafo 391, inciso b).