



Suardi, Diana
Bertolino, Gisela
Díaz, Teresa
Aparicio, Silvia
Galante, Stella

Grisolía, M. Laura
Orquera, J. Pablo
Vacchina, M. Elena
Variego, Dalmiro

Instituto de Investigaciones Teóricas y Aplicadas, Escuela de Contabilidad

LAS CATEGORIAS DE INTANGIBLES Y SU TRATAMIENTO CONTABLE

Introducción

El presente trabajo ha sido elaborado en el marco del proyecto denominado "Revelación de información sobre activos intangibles para evaluar el desempeño de las empresas y sus perspectivas futuras", acreditado por la Universidad Nacional de Rosario. Este proyecto es bianual y abarca el período 2006-2007 y sus objetivos son:

- 1) Establecer la necesidad de revelar información sobre los intangibles generados internamente.
- 2) Identificar las principales clases de intangibles y sus características.
- 3) Evaluar la contribución de distintos modelos de información sobre intangibles al mejor cumplimiento de los objetivos de la contabilidad.
- 4) Indagar sobre el contenido y la forma de la información que actualmente divulgan las empresas sobre sus recursos intangibles.
- 5) Elaborar un marco de referencia para la revelación de información contable sobre los activos intangibles, que contribuya a mejorar la toma de decisiones de los usuarios externos.

En el marco de este proyecto, a la fecha, se han concluido los siguientes trabajos:

- a) Presentados en el 16º Congreso Nacional de Profesionales en Ciencias Económicas (Rosario, 25, 26 y 27 de Octubre de 2006):
 - Tratamiento contable de la llave de negocio y otros activos intangibles. Autoras: Gisela Bertolino, Teresa Díaz, Ma. Laura Grisolía y Diana Suardi.
 - La llave de negocio negativa en la normativa contable. Autora: Diana Suardi.
- b) Presentados a las XXVII Jornadas Universitarias de Contabilidad (Paraná, 4, 5 y 6 de



Octubre de 2006):

- Intangibles. Un problema complejo. Autores: Silvia Aparicio, Teresa Díaz, Stella Galante y Dalmiro Variago.
- Las inversiones en I+D en los estados contables. Autoras: Gisela Bertolino, Teresa Díaz, Ma. Laura Grisolia y Diana Suardi.

En el presente trabajo destacamos, en primer término, la importancia creciente de los intangibles como recursos generadores de valor para las empresas y las limitaciones que presenta la contabilidad tradicional en cuanto a la posibilidad de incorporar estos recursos en los balances.

A continuación efectuamos un repaso de las principales clasificaciones propuestas por la doctrina y, finalmente, establecemos distintas categorías de intangibles atendiendo a su tratamiento contable.

Los activos intangibles y la contabilidad

Una de las principales características de la economía del siglo XXI radica en la importancia creciente que han adquirido los activos intangibles como recursos generadores de valor para las empresas. Estos elementos intangibles han producido un cambio radical en las empresas modernas, permitiéndoles mejorar su oferta de bienes y servicios, llegar a mercados antes inalcanzables, y generar nuevos tipos de relaciones -con socios, clientes y proveedores- que permiten crear ventajas competitivas.

En este sentido, Kaplan y Norton¹ expresan que los activos intangibles permiten que una organización:

- Desarrolle relaciones con los clientes que retengan la lealtad de los ya existentes, y permitan ofrecer servicios a clientes de segmentos y áreas de mercado nuevos.
- Introduzca productos y servicios innovadores, deseados por los segmentos de clientes seleccionados como objetivo.
- Produzca, según las especificaciones, productos y servicios de alta calidad con un costo bajo y con cortos plazos en tiempos de espera.
- Movilizar las habilidades y la motivación de los empleados para la mejora continua en

1 Robert Kaplan y David Norton. Cuadro de mando integral. Gestión 2.000. Barcelona. Octubre 2.000. Pág. 16



sus capacidades de proceso, calidad y tiempos de respuesta.

- Aplicar la tecnología, bases de datos y sistemas de información.

Para las empresas, la identificación de sus intangibles críticos y la gestión y medición de los mismos resulta de fundamental importancia para el éxito de los negocios. Los directivos necesitan entender la naturaleza y el valor de los intangibles y su impacto en la situación futura de la empresa, con el fin de fortalecer la posición financiera de la compañía y maximizar la riqueza de los accionistas. Asimismo, tanto acreedores como inversores necesitan contar con información sobre los intangibles a fin de evaluar el desempeño de la empresa y sus perspectivas futuras.

Debido a su naturaleza, los intangibles son más difíciles de identificar, medir y gestionar que los activos tangibles. La mayor parte de estos recursos no aparecen en los balances de las empresas debido principalmente a la incapacidad de los principios y normas contables actuales para prescribir cómo hacerlo de forma adecuada. La contabilidad presenta serias deficiencias en cuanto a la revelación de información sobre estos recursos: algunos se contabilizan como activos (por ej., una patente adquirida a terceros), otros como gastos (en general reciben este tratamiento los costos de investigación) y otros no se contabilizan en absoluto (por ej., la capacidad organizativa de la empresa o el valor de su capital humano).

La falta de información completa y homogénea sobre los intangibles impide que las potencialidades de las empresas se conozcan, afectando la toma de decisiones de los distintos agentes económicos. La evidencia de diferencias importantes entre los valores de mercado de muchas empresas y sus valores de libros sugiere que los mercados están considerando aspectos no incluidos en los actuales estados contables, como por ejemplo los activos intangibles no reconocidos contablemente. Esta brecha se observa especialmente en los sectores intensivos en alta tecnología y conocimiento en los cuales las empresas realizan grandes inversiones en activos intangibles como investigación y desarrollo (I+D) y marcas.

Clasificaciones habituales

Existen dificultades para clasificar a los activos intangibles. La mayoría de las clasificaciones existentes mezclan distintos criterios de agrupamiento y carecen de fundamentación teórica.

Las clasificaciones relevantes, según E Fowler Newton² son las que utilizan los siguientes criterios:



- a) la posibilidad de comercializarlos separadamente del resto de los activos
 - *Vendibles separadamente*: incluye patentes, procesos secretos, marcas, nombres comerciales y similares, concesiones y franquicias, derechos al uso de software, derechos de edición, derechos de autor, investigaciones y desarrollos en proceso
 - *Solo pueden enajenarse junto con la empresa*: incluye costos imputables contra ingresos futuros, y valor llave.
- b) las restricciones temporales a la exclusividad de su utilización
 - *Bienes de utilización restringida por ley o contrato*, como por ejemplo las patentes, derechos de edición y las franquicias.
 - *Bienes de utilización no restringida*, como los procesos secretos, el derecho perpetuo a la utilización de software, y el valor llave
- c) su forma de incorporación al activo
 - *adquiridos*
 - *desarrollados por el propio ente*

Por su parte Mario Biondi³ expresa: "Por nuestra parte, intentaremos dar una clasificación al rubro intangible, de acuerdo con los siguientes grupos:

1. Intangibles normalmente sujetos a amortización:
 - A) Patentes
 - B) Derechos de autor y propiedad literaria
 - C) Franquicias
 - D) Concesiones
2. Intangibles normalmente no sujetos a amortización
 - A) Marcas y nombres
 - B) Valor de hacienda en funcionamiento
3. "Llave de negocio"

² Fowler Newton, E. *Contabilidad Superior*. Editorial Machi, 1995

³ Biondi, Mario. *Tratado de Contabilidad Intermedia y Superior*. Ediciones Macchi, Bs As, 1991, pág. 553.



Por otro lado, el Comité del Instituto Americano de Contadores⁴ sugiere que estos intangibles sean clasificados en dos categorías:

- a) Aquellos que tienen una vida limitada por ley, por reglamentos, por acuerdos o por su propia naturaleza (tales como patentes, contratos, licencias, franquicias, etc., por un plazo determinado, y crédito mercantil sobre el cual existe evidencia de duración limitada).
- b) Aquellos que no tienen vida limitada y sobre los cuales no existe, en la fecha de su adquisición, indicación de vida limitada (tales como crédito mercantil en general, algunos derechos de marcas industriales, fórmulas secretas de fabricación, listas de suscriptores, franquicias perpetuas y costos de organización)

Vázquez y Bongianino enumeran algunas clasificaciones tradicionales según criterios contables⁵

. Según su posible identificación:

- A. I. Identificables con nombres razonablemente descriptivos de la que representan (patentes, marcas).
- A. I. Que no representan derechos específicos (llave de negocio).

. Según su vida útil o según las restricciones para su utilización:

- Aquellos que tienen vida útil limitada por ley, acuerdo o por su naturaleza (patentes, franquicias, licencias, concesiones).
- Aquellos que no tienen vida limitada o indicación de vida limitada (llave de negocio, fórmulas secretas).

. Según su amortización:

- Normalmente, sujetos a amortización (patentes, derechos de autor, franquicias).
- Normalmente, no sujetos a amortización (marcas y nombres).

⁴ Comité del Instituto Americano de Contadores. Boletín de investigación contable N° 43. Citado en: Anthony, Robert N. *La contabilidad en la Administración de Empresas*. Unión Tipográfica Hispanoamericana. México, 1969, pág. 162

⁵ Vázquez R. y Bongianino de Salgado C. *Los activos intangibles y la contabilidad*. Bs As; 2002. Pág. 15 y siguientes.



. Según su forma de incorporación:

- Adquiridos.
- Desarrollados por al propio ente.

. Según sus posibilidades de venta:

- Vendibles por separado (patentes, marcas).
- Solo vendibles junto con la empresa (gastos de organización, llave de negocio).

Finalmente, los citados autores proponen la siguiente clasificación:

Los Intangibles se dividen en:

1. De generación externa:

- De adquisición independiente: tecnológicos (patentes, software), comerciales (concesiones, marcas, derechos editoriales, licencias), otros (gastos de organización y /o preoperativos).
- De adquisición en combinación de negocios:

Identificables

- a) Tecnológicos: Patentes, software, certificados de calidad.
- b) Comerciales: concesiones, marcas, franquicias, licencias.

No identificables

- a) Valor llave o plusvalía.

2. De generación interna:

- Identificables: Investigación y desarrollo
 - a) Tecnológicos: patentes, formulas, secretos industriales.
 - b) Industriales: desarrollo de productos.
 - c) Comerciales: desarrollo de servicios, derechos de autor.
- No identificables: llave de negocio (autogenerada)
 - a) Tecnológicos: rutinas organizativas, cultura empresarial.



- b) Comerciales: clientela, proveedores, clientes y proveedores con cultura ambiental.
- c) Humanos: conocimientos y destrezas, motivación, capacidad de comunicación.

Nevado Peña y López Ruiz⁶ dan la siguiente clasificación:

- a) Activos intangibles identificables o separables y controlables.

Se entiende por activo intangibles identificables cuando los beneficios económicos futuros que provienen del activo pueden ser claramente distinguidos, siendo el caso mas claro donde se produce tal distinción cuando dicho recurso es separable.

Un recurso es controlable si la empresa tiene el poder de obtener beneficios futuros económicos que fluyen del recurso subyacente siempre que pueda restringir el acceso de otras entidades a esa capacidad de beneficios. Normalmente, este control se realiza por medio de un derecho legal pero no es una condición necesaria.

A su vez, se clasifican en aquellos que se generan por adquisición o de manera interna:

- 1- Por adquisición. Hace referencia a aquellos activos que se incorporan a la empresa por alguna modalidad en la que no participa la misma en el desarrollo de éstos. Como ejemplos de activos intangibles incorporados mediante adquisición: derechos de propiedad industrial, derecho de propiedad intelectual, aplicaciones informáticas.
- 2- Generados internamente: Estos tienen su origen en los trabajos realizados por la empresa por sí misma para su generación.

- b) Activos intangibles no identificables o no separables y no controlables.

Se incluyen activos que por sus características deben seguir siendo considerados como activos intangibles, ya que contribuyen a la generación de beneficios futuros y no tienen esencia física, pero en cambio no son identificables o separables.

- 1- Por adquisición de otra empresa: fondo de comercio. Comprende aquellos activos intangibles que se generan cuando se lleva a cabo una adquisición de otra empresa, se denominan fondo de comercio, ya que representan el exceso entre el importe pagado y la suma de los valores reales de los activos adquiridos que se pueden identificar, menos

⁶ Nevado Peña D., López Ruiz V. *El Capital Intelectual: Valoración y Medición*. Financial Times. Madrid 2006. Pág. 19 y sigtes.



el pasivo asumido, siendo precisamente esta diferencia, el valor de los activos intangibles que no resultan identificables y que existen por diversas razones, como la clientela, localización, competencia casi inexistente, etc.

- 2- Generados internamente: capital intelectual o activo ocultos. Usualmente las normas lo denominan como fondo de comercio interno. Este tipo de activo no son considerados como tales por las distintas disposiciones existentes, debido a las dificultades de valoración y medición de los mismos y a la incertidumbre sobre su capacidad para generar beneficios futuros, todo ello unido a su no identificabilidad y no controlabilidad. Se los suele denominar activos ocultos o capital intelectual. El calificativo de oculto es porque no figura en las cuentas anuales.

Resulta interesante una clasificación, adaptada por el Harvard Management Update de una propuesta presentada por el Financial Accounting Standards Board de los Estados Unidos, en la que se clasifica a los activos intangibles en siete categorías⁷:

- (1) Activos intangibles basados en tecnología: Surgen de las innovaciones del negocio, de las actividades de Investigación y Desarrollo. También comprende sistemas de información, nombres o portales de Internet, fórmulas secretas como la de la Coca-Cola, manuales de procedimiento, dibujos técnicos y programas de software como aquellos desarrollados por Microsoft
- (2) Activos intangibles basados en clientes: son producto de las operaciones de venta de la empresa y comprenden, por ejemplo, listas de suscriptores o socios, la información crediticia de los clientes, la capacidad de dar servicio a sus productos y la capacidad de servir a los clientes, entre otros.
- (3) Activos intangibles basados en el mercado: se derivan del esfuerzo de mercadeo y consisten, por ejemplo, en marcas. También comprende activos como sistemas de distribución, que son estratégicos, por ejemplo, para la industria cervecera y de gaseosas.
- (4) Activos intangibles basados en la fuerza laboral: se vinculan al valor de los empleados. Incluye activos como el conocimiento técnico

⁷ Citado por: Jacqueline Saettone *¿Qué son los activos intangibles?*. Boletín de la Universidad del Pacífico. Año 1, Nº 3. Julio-agosto 2003. <http://www.up.edu.pe/serv/boletin/01i.php>.



- (5) Activos intangibles basados en contratos/acuerdos: por ejemplo, contratos de consultoría o concesión. También royalties tales como aquellos pagados por los franquiciados de empresas como Mc Donald's, contratos con clientes, cláusulas de no competencia y derechos a otros recursos.
- (6) Activos intangibles basados en organización: están vinculados al modelo de negocios de la empresa, incluye las políticas de las empresas, aquellas prácticas financieras que generan beneficios y que están vinculados al modelo de negocio de la empresa.
- (7) Activos intangibles basados en propiedad intelectual: probablemente todos estamos más acostumbrados a ver esta categoría como fuente de valor ya que comprende activos como patentes, derechos de autor y marcas registradas entre otros.

Categorías de intangibles según las normas contables

Desde el punto de vista de la Contabilidad Patrimonial, el aspecto crucial de los intangibles es dilucidar si sus costos de adquisición o producción propia, pueden ser reconocidos como un activo y reflejados en el balance, o si, por el contrario, deben considerarse como un gasto imputable a los resultados del ejercicio en que se incurren. Existe una gran variedad de inversiones intangibles que desde una perspectiva económica podrían ser consideradas como activos, pero que de acuerdo con las normas de contabilidad vigentes actualmente en la mayoría de los países no pueden ser reconocidos como tales en el balance. De acuerdo con esto, las empresas pueden tener dos tipos de intangibles: los que no son susceptibles de reconocimiento contable y los que pueden ser reflejados como activos intangibles en el balance.

Según el marco conceptual de las normas contables profesionales⁸:

“Un ente tiene un activo cuando, debido a un hecho ya ocurrido, controla los beneficios económicos que produce un bien (material o inmaterial con valor de cambio o de uso para el ente).

Un bien tiene valor de cambio cuando existe la posibilidad de:

- a) canjearlo por efectivo o por otro activo;
- b) utilizarlo para cancelar una obligación; o
- c) distribuirlo a los propietarios del ente.



Un bien tiene valor de uso cuando el ente puede emplearlo en alguna actividad productora de ingresos.

En cualquier caso, se considera que un bien tiene valor para un ente cuando representa efectivo o equivalentes de efectivo o tiene aptitud para generar (por sí o en combinación con otros activos) un flujo positivo de efectivo o equivalentes de efectivo. De no cumplirse este requisito, no existe un activo para el ente en cuestión.

La contribución de un bien a los futuros flujos de efectivo o sus equivalentes debe estar asegurada con certeza o esperada con un alto grado de probabilidad, y puede ser directa o indirecta. Podría, por ejemplo, resultar de:

- a) su conversión directa en efectivo;
- b) su empleo en conjunto con otros activos, para producir bienes o servicios para la venta;
- c) su canje por otro activo;
- d) su utilización para la cancelación de una obligación;
- e) su distribución a los propietarios.

Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar, por sí mismas, a activos.

El carácter de activo no depende ni de su tangibilidad ni de la forma de su adquisición (compra, producción propia, donación u otra) ni de la posibilidad de venderlo por separado ni de la erogación previa de un costo ni del hecho de que el ente tenga la propiedad.”

Como podemos observar, el marco conceptual identifica tres características esenciales de un activo:

- Futuros beneficios, es decir, que el recurso tenga aptitud para contribuir directa o indirectamente a los futuros flujos netos de fondos, ya sea en forma individual o en combinación con otros activos.
- Control, que implica tanto la capacidad para obtener los beneficios económicos

⁸ F.A.C.P.C.E., Resolución Técnica 16 – Marco conceptual de las normas contables profesionales.



futuros como la capacidad para excluir a otros de tales beneficios.

- Una transacción o evento ya ocurrido que da nacimiento al control de la entidad sobre los futuros beneficios.

Adicionalmente, el marco conceptual exige un alto grado de probabilidad de ocurrencia respecto de la contribución del bien a los beneficios económicos futuros.

No basta que un elemento cumpla con la definición de activo para ser reconocido como tal y, consecuentemente, incluido en el balance. Los estados contables se encuentra limitados por la necesidad de medir en unidades monetarias y, además, se exige que la información contable cumpla con ciertos atributos entre los cuales se encuentra la confiabilidad⁹. En esta línea, nuestro marco conceptual indica que un elemento que cumpla con la definición de activo debe ser reconocido en los estados contables si tiene atributos a los cuales puedan asignárseles mediciones contables que permitan cumplir el requisito de confiabilidad. Sin embargo, agrega que el hecho de que un elemento significativo no se reconozca por la imposibilidad de asignarle mediciones contables confiables deberá ser informado en los estados contables.

Partiendo, entonces, de la definición de activo y de las pautas de reconocimiento enunciadas en el marco conceptual, es posible clasificar a los recursos intangibles en:

INTANGIBLES QUE NO CUMPLEN CON LA DEFINICIÓN DE ACTIVO	debido a que no se configura el requisito de control
	debido a que existe incertidumbre respecto de su contribución a los futuros flujos de fondos
INTANGIBLES QUE CUMPLEN CON LA DEFINICIÓN DE ACTIVO	cuantificables: cuentan con atributos a los cuales puedan asignárseles mediciones contables confiables
	no cuantificables: no cuentan con atributos a los cuales puedan asignárseles mediciones contables confiables.

⁹ Para que la información contable sea confiable, su representatividad debería ser susceptible de comprobación por cualquier persona con pericia suficiente (RT 16, Pto. 3.1.2.2.)



En los balances de las empresas sólo figurarán los intangibles que cumplan con la definición de activo y que, además, cuenten con atributos a los cuales puedan asignárseles mediciones contables confiables. Adicionalmente, La RT 9¹⁰, en el capítulo III referido al Estado de situación patrimonial, establece la siguiente clasificación de los intangibles susceptibles de reconocimiento contable:

- a) Activos intangibles
- b) Llave de negocio

Caracteriza a los primeros como 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.

En tanto que en el rubro Llave de negocio se incluye la llave de negocio (positiva o negativa) que resulte de la incorporación de activos y pasivos producto de una combinación de negocios.

Intangibles que no cumplen con la definición de activo

a) El requisito de control

En general, se considera que una empresa no tiene el suficiente control sobre los beneficios económicos derivados de elementos tales como la formación del personal, la lealtad de los consumidores, o la satisfacción de los empleados. En este sentido, la RT 17¹¹ en su sección 5.13.1 (Otros activos intangibles – Reconocimiento) prohíbe expresamente la activación de los costos de entrenamiento con excepción de aquellos que por sus características deben activarse en gastos preoperativos¹². Es evidente que una empresa no puede excluir a otros de los beneficios del entrenamiento de su personal: cuando una empresa invierte en entrenar a sus empleados, otras empresas se beneficiarán de esas inversiones, cuando los

¹⁰ F.A.C.P.C.E., Resolución Técnica 9 – Normas particulares de exposición contable para entes comerciales, industriales y de servicios.

¹¹ F.A.C.P.C.E., Resolución Técnica 17 – Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general.

¹² Se consideran costos preoperativos a aquellos que un nuevo ente o un ente existente deban incurrir en forma previa al inicio de una nueva actividad y operación.



empleados entrenados cambien de empleadores.

En la mayoría de los casos el control sobre los beneficios futuros se apoya en derechos de tipo legal. Por lo tanto, consideramos relevante efectuar en breve repaso de las principales disposiciones relativas a intangibles contenidas en la legislación argentina:

- La ley 11.867 que regula la Transferencia de Fondos de Comercio dice: *Decláranse elementos constitutivos de un establecimiento comercial o fondo de comercio, a los efectos de su transmisión por cualquier título: las instalaciones, existencias en mercaderías, nombre y enseña comercial, la clientela, el derecho al local, las patentes de invención, las marcas de fábrica, los dibujos y modelos industriales, las distinciones honoríficas y todos los demás derechos derivados de la propiedad comercial e industrial o artística (Art. 1º).*

Más allá de los arcaísmos e imprecisiones propias de una norma que data de principios de la década de los años 30, resulta destacable que a los efectos jurídicos de la transmisión de un fondo de comercio se considerasen, en forma expresa, activos de los que hoy denominamos intangibles.

- La Ley de Marcas y Designaciones N° 22.362, entre otras cuestiones dispone que aquellas *palabras con o sin contenido conceptual; los dibujos; los emblemas; los monogramas; los grabados; los estampados; los sellos; las imágenes; las bandas; las combinaciones de colores aplicadas en un lugar determinado de los productos o de los envases; los envoltorios; los envases; las combinaciones de letras y de números; las letras y números por su dibujo especial; las frases publicitarias; los relieves con capacidad distintiva y todo otro signo con tal capacidad,* pueden ser registradas como marcas para distinguir productos o servicios (art. 1).

Por oposición, no pueden ser consideradas marcas y no podrán ser registradas como tales:

a) Los nombres, palabras y signos que constituyan la designación necesaria o habitual del producto o servicio, o que sean descriptivos de su naturaleza, función, cualidades u otras características; b) Los nombres; palabras; signos y frases publicitarias que hayan pasado al uso general antes de su solicitud de registro; c) La forma que se dé a los productos; d) El color natural o intrínseco de los productos o un solo color aplicado sobre los mismos. (Art. 2). Como tampoco podrán ser registrados: *a) Una marca idéntica a una registrada o solicitada con anterioridad para distinguir los mismos productos o servicios; b) Las marcas similares a otras ya registradas o solicitadas para distinguir los mismos productos o servicios; c) Las denominaciones de origen nacionales o extranjeras (Art. 3).*

En lo que hace estrictamente a la "propiedad" de la marca, el art. 9, dispone que puede ser



registrada conjuntamente por dos o más personas, físicas o jurídicas, quienes deben actuar en forma conjunta para licenciar, transferir y renovar la marca; pero cualquiera de ellos podrá defenderla deduciendo oposición contra el registro de alguna marca que quepa dentro de los parámetros de los art. 3 y 4 o bien iniciando las acciones previstas en la ley, como por ejemplo acción de nulidad de marca, etc. Y la única forma de adquirir la propiedad de una marca y la exclusividad de uso se obtienen con su registro. Esto es, no hay propiedad de marca, sí previamente no se ha dado cumplimiento al trámite de registro por ante la autoridad competente.

▪ La ley de Propiedad Intelectual, N° 11.723¹³, dispone que quedan comprendidas en su régimen *los escritos de toda naturaleza y extensión; las obras dramáticas, composiciones musicales, dramático-musicales; las cinematográficas, coreográficas y pantomímicas; las obras de dibujos, pintura, escultura, arquitectura; modelos y obras de arte o ciencia aplicadas al comercio o a la industria; los impresos, planos y mapas; los plásticos, fotografías, grabados y fonogramas; en fin, toda producción cinematográfica, literaria, artística o didáctica, sea cual fuere el procedimiento de reproducción*, por ser estas, medios para instrumentar obras artísticas, literarias o científicas (art. 1).

A su vez, el derecho de propiedad de una obra científica, literaria o artística comprende para su autor *la facultad de disponer de ella, de publicarla, de ejecutarla, de representarla y exponerla en público, de enajenarla, de traducirla, de adaptarla o de autorizar su traducción y de reproducirla en cualquier forma* (art. 2.). De modo que desde que se considera que la obra está dentro del patrimonio del creador, éste puede disponer de ella libremente y, va de suyo ejercer todas las acciones que la ley le otorga para defenderla.

La inexistencia de derechos legales no necesariamente significa ausencia de control. En este sentido, en los párrafos 13 a 16 de la NIC 38¹⁴ encontramos el siguiente análisis sobre el criterio de control:

“Una entidad controlará un determinado activo siempre que tenga el poder de obtener los beneficios económicos futuros que procedan de los recursos que subyacen en el mismo, y además pueda restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios. La capacidad que la entidad tiene para controlar los beneficios económicos futuros de un activo intangible tiene su justificación, normalmente, en derechos de tipo legal que son exigibles ante los tribunales.

¹³ Esta norma ha sufrido las sucesivas reformas de los decretos-leyes 12.063/57 y 1224/58 y de las leyes 20.098, 23.479, 23.741, 24.249 y 24.286, quedando con el texto que referimos.



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.

Los conocimientos técnicos y de mercado pueden dar lugar a beneficios económicos futuros. La entidad controlará esos beneficios si, por ejemplo, tiene protegidos tales conocimientos por derechos legales como la propiedad intelectual o el derecho de copia, la restricción de los acuerdos comerciales (si estuvieran permitidos), o bien por una obligación legal de los empleados de mantener la confidencialidad.

Una entidad puede poseer un equipo de personas capacitadas, de manera que pueda identificar posibilidades de mejorar su nivel de competencia mediante la mejora de su formación especializada, lo que producirá beneficios económicos en el futuro. La entidad puede también esperar que su personal continúe prestando sus servicios dentro de la entidad. No obstante, y con carácter general, la entidad tendrá un control insuficiente sobre los beneficios futuros esperados que pueda producir un equipo de empleados con mayor especialización, como para poder considerar que los importes dedicados a la formación cumplen la definición de activo intangible. Por razones similares, es improbable que las habilidades técnicas de la gerencia, de carácter específico, cumplan con la definición de activo intangible, a menos que estén protegidas por derechos legales para ser utilizadas y alcanzar los beneficios económicos que se espera de ellas, y además cumplan el resto de condiciones de la definición de activo intangible.

La entidad puede tener una cartera de clientes o una determinada cuota de mercado, y esperar que debido a los esfuerzos empleados en desarrollar las relaciones con los clientes y su lealtad, éstos vayan a continuar demandando los bienes y servicios que se les vienen ofreciendo. Sin embargo, en ausencia de derechos legales y otras formas de control que protejan esta expectativa de relaciones o de lealtad continuada por parte de los clientes, la entidad tendrá, por lo general, un grado de control insuficiente sobre los beneficios económicos que se podrían derivar de las mismas, como para poder considerar que tales

¹⁴ IASB, Norma Internacional de Contabilidad N° 38 – Activos intangibles.



partidas (cartera de clientes, cuotas de mercado, relaciones con la clientela, lealtad de los clientes) cumplan la definición de activo intangible. Cuando no se tengan derechos legales para proteger las relaciones con los clientes, las transacciones de intercambio por las mismas o similares relaciones no contractuales con la clientela (distintas de las que sean parte de una combinación de negocios) demuestran que la entidad es, no obstante, capaz de controlar los futuros beneficios económicos esperados de la relación con los clientes. Como esas transacciones de intercambio también demuestran que las relaciones con el cliente son separables, dichas relaciones con la clientela se ajustan a la definición de activo intangible.”

En síntesis, la ausencia de derechos de tipo legal no necesariamente implica que la empresa sea incapaz de controlar los beneficios económicos futuros derivados de un activo intangible. De hecho, existen intangibles relacionados con los clientes y empleados que podrían alcanzar la definición de un activo. La satisfacción de la clientela es probable que no cumpla con el requisito de control, pero sí podría alcanzarlo una lista de clientes. Es habitual que las empresas vendan listas de clientes y, sin duda, el hecho de que otros estén dispuestos a pagar para obtener el recurso es una fuerte evidencia de control.

b) Incertidumbre respecto de los beneficios económicos futuros

Una de las características esenciales para que un intangible califique como activo, en el marco de las normas contables vigentes, es la existencia de certeza o un alto grado de probabilidad de ocurrencia respecto de la contribución directa o indirecta del recurso a los flujos netos de fondos, ya sea en forma individual o en combinación con otros activos. La posibilidad de que un intangible genere flujos de fondos es, desde un punto de vista económico, la condición fundamental que hace a la existencia del recurso.

La posible existencia de incertidumbre respecto de los beneficios económicos futuros se plantea con los activos intangibles generados internamente, no así respecto de los adquiridos. En este sentido la NIC 38 establece que en el caso de los activos intangibles adquiridos en forma independiente, el criterio de la probabilidad como requisito para su reconocimiento se considerará siempre satisfecho, dado que el efecto de la probabilidad se refleja en el costo del activo.

Los esfuerzos que realizan las empresas para generar recursos intangibles repercuten en



sus servicios o productos, sus procedimientos y conocimientos técnicos. Estas inversiones pueden estar orientadas a la creación de nuevos productos, servicios, sistemas o procesos, o su reconocimiento en el mercado, o el desarrollo de características funcionales nuevas o mejoradas de productos y servicios existentes. Por ejemplo, el desarrollo de un nuevo medicamento, con especiales propiedades curativas, o el desarrollo de un software para sistematizar determinados procesos contables del ente. Estos resultados pueden ser protegidos legalmente, proporcionando a las empresas la exclusividad de su uso durante un período determinado y la posibilidad de su venta o concesión.

Sin embargo, una de las características principales que presentan las actividades de I+D es su elevado riesgo que se concreta en la elevada incertidumbre respecto de la obtención de beneficios futuros. Es evidente que el grado de incertidumbre es mayor en la fase de investigación que en la de desarrollo dado que esta última se encuentra más cercana a la explotación del intangible que se procura obtener.

La dificultad radica en poder estimar razonablemente el grado de probabilidad de ocurrencia de los flujos de fondos futuros que la utilización o venta del intangible generará, como así también los montos y momentos de ocurrencia de los mismos, ya que al estar realizando estimaciones sobre eventos futuros se está trabajando en un contexto de incertidumbre. Si bien existen diversas metodologías que permiten acotar el riesgo de las proyecciones, no podemos desconocer que en muchos casos la incertidumbre viene dada por variables externas a la empresa, y por tanto no controlables, como ser los avances tecnológicos, el gusto de los consumidores o el accionar de los competidores. Por ejemplo, una empresa puede haber desarrollado una fórmula para nuevo producto y haber probado, mediante los estudios apropiados, la viabilidad técnica y económica de este intangible, pero si un competidor introduce un producto similar en el mercado en un momento anterior, las expectativas de flujos de fondos futuros de la empresa pueden desaparecer.

Por las dificultades apuntadas, la NIC 38 prohíbe la activación de los costos de investigación, los que deben ser reconocidos como gastos del ejercicio en que se incurren, presumiendo que en la fase de investigación de un proyecto es imposible que una empresa pueda demostrar la existencia de un activo intangible capaz de generar beneficios económicos en el futuro. En cambio, admite bajo ciertas condiciones la activación de los costos de desarrollo. Dicha activación deberá tener lugar sólo si la empresa puede demostrar:

- (a) la factibilidad técnica de completar el desarrollo del activo intangible de modo que en el futuro se encuentre disponible para su uso o venta;



- (b) Su intención de completar el activo intangible y de usarlo o venderlo;
- (c) Su capacidad para usar o vender el activo intangible;
- (d) El modo en que el activo intangible generará probables beneficios económicos futuros. Entre otras cosas, la empresa deberá demostrar la existencia de un mercado para el producto o proceso, o si ha de ser usado internamente, su utilidad para la empresa;
- (e) La disponibilidad de los recursos técnicos y financieros necesarios para completar el desarrollo del proyecto y para usar o comercializar el activo intangible; y
- (f) La posibilidad de medir el costo atribuible al activo intangible durante su etapa de desarrollo sobre bases confiables.

Es importante resaltar que a los fines de la activación de los costos de desarrollo la norma exige el cumplimiento de la totalidad de las condiciones mencionadas precedentemente.

Nuestras normas contables profesionales (RT 17), en la misma línea de la NIC 38, no admiten la activación de los costos de investigaciones efectuadas con el propósito de obtener nuevos conocimientos científicos y técnicos o inteligencia, pero admiten la activación de los costos de desarrollo siempre que pueda demostrarse su capacidad para generar beneficios económicos futuros y su costo pueda determinarse sobre bases confiables. Adicionalmente, exigen que la demostración de la capacidad de generar beneficios económicos futuros incluya la probanza de la intención, factibilidad y capacidad de completar el desarrollo del intangible.

Más conservador es el criterio adoptado por el F.A.S.B.¹⁵ que prohíbe la activación de estos costos, los que son considerados gastos del ejercicio en que se producen, sin interesar que se trate de costos incurridos en la fase de investigación o en la de desarrollo.

¹⁵ Financial Accounting Standards Board. SFAS 2 "Contabilización de los costos de investigación y desarrollo". 1974.



Intangibles que cumplen con la definición de activo

a) Cuantificables

Un intangible que cumpla con la definición de activo debe ser reconocido en los estados contables si tiene atributos a los cuales puedan asignárseles mediciones contables que permitan cumplir el requisito de confiabilidad.

La medición inicial de los activos intangibles que califiquen para su reconocimiento contable debe efectuarse a su costo, correspondiendo aplicar las reglas generales contenidas en la RT 17. Por lo tanto, el costo de un intangible está dado por el sacrificio económico demandado por su adquisición o desarrollo. Los costos de los intangibles adquiridos se miden como los de cualquier activo comprado (precio de compra al contado más la porción atribuible de los costos de compra y control de calidad), y los costos de los intangibles desarrollados resultan de la suma de los costos de:

- a) los materiales consumidos;
- b) los servicios recibidos de terceros o del propio personal;
- c) la depreciación de los bienes utilizados para el desarrollo de los proyectos;
- d) otros de carácter indirecto.

La NIC 38 indica los criterios aplicables para la determinación del costo de un activo intangible generado internamente, el cual deberá comprender todas las erogaciones que puedan ser directamente atribuibles, o bien asignadas sobre bases razonables, a la creación, producción o preparación del activo para su uso pretendido. El costo deberá incluir, de corresponder:

- (a) Las erogaciones en materiales y servicios usados o consumidos en la generación del activo intangible;
- (b) Los sueldos, salarios y otros gastos del personal afectado directamente a la generación del activo;
- (c) Cualquier erogación que sea directamente atribuible a la generación del activo intangible; y
- (d) Los gastos indirectos necesarios para la generación de los activos susceptibles de ser asignados sobre bases razonables (por ejemplo, amortizaciones de bienes de uso, primas de seguro y alquileres).

Una cuestión que no debemos soslayar es que según la normativa analizada los intangibles



identificables generados internamente por las empresas no figuran en los estados contables, o bien, se presentan por un valor que refleja sólo los costos incurridos en la etapa de desarrollo. Sin embargo, cuando una empresa adquiere este tipo de intangibles, se lo mide a su costo de adquisición. Esto puede dar lugar a serias confusiones; mientras que se considera que los intangibles creados en el seno de la empresa poseen escaso valor, los que cambien de manos pueden llegar a valer millones. Por lo tanto, una empresa que decida vender o conceder licencias sobre sus intangibles autogenerados puede dar la impresión de crear beneficios virtualmente de la nada, ya que la inversión total realizada no figura en su balance.

b) No cuantificables

La información provista por los estados contables es principalmente financiera, los elementos que se presentan –activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos, gastos, y flujos de fondos- están expresados en términos de una unidad monetaria. Como vimos, según nuestro marco conceptual, para que un elemento que cumpla con la definición de activo sea reconocido en los estados contables se exige que tenga atributos a los cuales puedan asignárseles mediciones contables que permitan cumplir el requisito de confiabilidad. En el mismo sentido, la NIC 38 también establece que el costo de un activo intangible debe ser susceptible de valoración en forma fiable como requisito para su reconocimiento como tal.

Tanto la RT 17 como la NIC 38 establecen que un activo intangible se valorará inicialmente por su costo. Si el atributo a medir es el costo, no deberían existir dificultades para obtener mediciones contables fiables respecto de los activos intangibles adquiridos. El problema se presenta en aquellos intangibles generados internamente cuyos costos de desarrollo no pueden ser distinguidos del costo de desarrollar un negocio tomado en su conjunto. Es por ello que la RT 17 prohíbe expresamente la activación de los costos erogados en el desarrollo interno del valor llave, marcas, listas de clientes y similares.

Sin embargo, nos parece importante destacar que nuestro marco conceptual indica que el hecho de que un elemento significativo no se reconozca por la imposibilidad de asignarle mediciones contables confiables deberá ser informado en los estados contables. En consecuencia, las empresas deberían incorporar en sus notas información referida a sus activos intangibles no cuantificables dado que, como hemos dicho, constituyen para algunas de ellas sus recursos más valiosos.

Algunas empresas han desarrollado internamente indicadores no financieros con el objeto



de medir y gestionar sus recursos intangibles, pero el desarrollo de sistemas alternativos de información es todavía rudimentario y su utilización se circunscribe a casos específicos. Se impone, entonces, la necesidad de establecer reglas homogéneas y normalizadas que cuenten con el reconocimiento de los diversos agentes que operan en todos los ámbitos de la gestión empresarial.

Conclusiones

De lo dicho precedentemente es posible concluir:

- Debido a su naturaleza, los intangibles son más difíciles de identificar, medir y gestionar que los activos tangibles. La contabilidad presenta serias deficiencias en cuanto a la revelación de información sobre estos recursos: algunos se contabilizan como activos (por ej., una patente adquirida a terceros), otros como gastos (en general reciben este tratamiento los costos de investigación) y otros no se contabilizan en absoluto (por ej., la capacidad organizativa de la empresa o el valor de su capital humano).
- Partiendo de la definición de activo y de las pautas de reconocimiento enunciadas en el marco conceptual, es posible clasificar a los recursos intangibles en:
 1. Intangibles que no cumplen con la definición de activo:
 - a) debido a que no se configura el requisito de control;
 - b) debido a que existe incertidumbre respecto a su contribución a los futuros flujos de fondos.
 2. Intangibles que cumplen con la definición de activo:
 - a) cuantificables;
 - b) no cuantificables.
- En la mayoría de los casos el control sobre los beneficios futuros se apoya en derechos de tipo legal. Sin embargo, la ausencia de estos derechos no necesariamente implica que la empresa sea incapaz de controlar los beneficios económicos futuros derivados de un activo intangible. De hecho, existen intangibles relacionados con los clientes y empleados que podrían alcanzar la definición de activo. La satisfacción de la clientela es probable que no cumpla con el requisito de control, pero sí podría alcanzarlo una lista de clientes.
- La existencia de incertidumbre respecto de los beneficios económicos futuros se plantea



respecto de los activos intangibles generados internamente. La dificultad radica en poder estimar razonablemente el grado de probabilidad de ocurrencia de los flujos de fondos futuros que la utilización o venta del intangible generará, como así también los montos y momentos de ocurrencia de los mismos.

- No existen dificultades para obtener mediciones contables fiables respecto de los activos intangibles adquiridos. El problema se presenta en aquellos intangibles generados internamente cuyos costos de desarrollo no pueden ser distinguidos del costo de desarrollar un negocio tomado en su conjunto, tales como los costos erogados en el desarrollo interno del valor llave, marcas, listas de clientes y similares.
- Nuestro marco conceptual indica que el hecho de que un elemento significativo no se reconozca por la imposibilidad de asignarle mediciones contables confiables deberá ser informado en los estados contables. En consecuencia, las empresas deberían incorporar en sus notas información referida a sus activos intangibles no cuantificables. Para ello, sería conveniente que se establecieran reglas homogéneas y normalizadas que cuenten con el reconocimiento de los diversos agentes que operan en todos los ámbitos de la gestión empresarial.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BROOKING, ANNIE (1997): *El Capital Intelectual. El Principal Activo de las Empresas del Tercer Milenio*. Piados. Barcelona.
- CAÑIBANO, LEANDRO, SÁNCHEZ, PALOMA y OTROS (2005): *Lecturas sobre Intangibles y Capital Intelectual*. AECA.
- EDVINSON, L. y MALONE, M. S. (1999): *El Capital Intelectual*. Gestión 2000. Barcelona.
- FEDERACION ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES EN CIENCIAS ECONOMICAS (FACPCE) (2000): *Resolución Técnicas Nro. 17: Normas Contables Profesionales: Desarrollo de cuestiones de aplicación general*.
- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB) (2001): *Statement N° 142 – Goodwill and Other Intangible Assets*. Norwalk Connecticut.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (IASC) (1998): *International Accounting Standard Nro. 38 – Intangible Assets*. London.
- KAPLAN, ROBERT S. y NORTON, DAVID P. (1997): *El Cuadro de Mando Integral*. Gestión 2000. Barcelona.



LEADBEATER, CHARLES (2000): *New Measures for the New Economy*. Institute of Chartered Accountants in England & Wales (ICAEW).

UPTON JR, WAYNE S. (2001): *Business and Financial Reporting. Challenges from the New Economy*. Financial Accounting Standards Board (FASB).

VAZQUEZ, ROBERTO y BONGIANINO DE SALGADO, CLAUDIA (2005): *Los Intangibles y la Contabilidad*. Errepar. Buenos Aires.