

Facultad de Ciencias Económicas – Universidad de Buenos Aires
Instituto de Investigaciones en Administración, Contabilidad y
Métodos Cuantitativos para la Gestión

Sección de Investigaciones Contables

**LOS BIENES INTANGIBLES Y LOS INTERESES EN LOS
COSTOS DE PRODUCCIÓN ANALIZADOS CON
ENFOQUE EN LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN**

MARIO BIONDI

Dr. MARIO BIONDI

- Doctor En Ciencias Económicas y Contador Público (FCE-UBA)
- Profesor Titular Consulto (FCE-UBA)
- Director de la Sección de Investigaciones Contables (FCE-UBA)
- Presidente de la Comisión de Doctorado-Área Contabilidad (FCE-UBA)
- Investigador de la Universidad de Buenos Aires – Categoría I
- Ex Director organizador de la Maestría en Contabilidad Internacional (FCE-UBA)
- Contador Benemérito de las Américas (Asociación Interamericana de Contabilidad)
- Profesor y Consultor en otras universidades del país y del exterior.
- Autor de libros de texto universitarios.

Publicación "Contabilidad y Auditoría" Nº 30 – año 15 - diciembre 2009

LOS BIENES INTANGIBLES Y LOS INTERESES EN LOS COSTOS DE PRODUCCIÓN ANALIZADOS CON ENFOQUE EN LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN

SUMARIO

Palabras Clave

Resumen

Abstract

1. **Los intangibles como bienes económicos. Concepto. Clasificación.**
2. **Los costos financieros como integrantes de los costos de producción.**
3. **La contabilidad financiera y la contabilidad de gestión como segmentos con y sin regulación, respectivamente.**
4. **La prohibición de exponer en los estados contables de difusión pública el valor económico de los bienes intangibles autogenerados. Aparente nueva tendencia.**
5. **La realidad del valor económico de una empresa surge mejor de la contabilidad de gestión. Algunos ejemplos sencillos.**
6. **Los costos de producción. Su integración en la contabilidad financiera y en la contabilidad de gestión.**
7. **El intangible denominado “capital intelectual” en la contabilidad de gestión.**
8. **Otros intangibles vinculados con la actividad.**
9. **Bibliografía.**
Aporte de análisis bibliográfico: Danila N. Laizerowitch – Becaria de Investigación – PROPAI – FCE – UBA.

PALABRAS CLAVE

INTANGIBLES - CONTABILIDAD FINANCIERA - CONTABILIDAD DE GESTIÓN – SUSTENTABILIDAD - COSTO PRIMO – INTERESES

KEY WORDS

INTANGIBLE - FINANCIAL ACCOUNTING - MANAGEMENT ACCOUNTING – SUSTAINABILITY - PRIME COST - INTERESTS

Resumen

La contabilidad tiene varios segmentos, entre otros, la contabilidad financiera o patrimonial y también la contabilidad de gestión.

Ambos segmentos tienen sus especificidades y aplicaciones.

En este trabajo se trata de resaltar la importancia de la contabilidad de gestión para conocer mejor el verdadero estado del ente frente a hechos puntuales que ocurren cotidianamente. También se realiza una breve incursión en el segmento denominado contabilidad social.

Abstract

The accounting has several segments, between others, the financial or patrimonial accounting and also the management accounting. Both segments have his specificities and applications.

In this work it is a question of highlighting the importance of the management accounting to know better the real condition of the entity opposite to punctual facts that happen daily. Also a brief raid is realized in the segment named social accounting.

1. Los intangibles como bienes económicos. Concepto. Clasificación.

Habitualmente se identifican a los bienes intangibles como los que no tienen exteriorización física. Según el diccionario de la Real Academia Española, es aquello, en este caso, que “no puede tocarse”.

No tienen presencia corpórea y su existencia se exterioriza a través de sus efectos económicos.

Cada autor que pueda consultarse emite conceptos que giran alrededor de lo expuesto. En el párrafo anterior dijimos que se “muestran” por sus efectos económicos, o sea que generan valor; si así no fuera, es decir, que no generaran valor no serían tenidos en cuenta desde el punto de vista contable.

Podríamos mencionar como intangibles, susceptibles de mostrarse en los estados financieros, entre otros, los siguientes, identificados como:

- Patentes de invención.
- Marcas de fábrica.
- Plusvalía mercantil (comúnmente “Llave de Negocio”).
- Gestión de terceros.
- Gestión del personal.

La “gestión del personal” se conoce habitualmente como “capital intelectual”. Verdaderamente comprende no sólo la gestión pensante sino también la gestión física sin la cual muchas cosas no podrían concretarse.

Generalmente deben determinarse los costos de cada uno de los componentes, o sea, las erogaciones originadas en la obtención de los objetivos; si patento un invento es porque desarrollé o hice desarrollar una actividad creativa que me permitió obtener un producto útil para satisfacer una necesidad existente, sea física o psíquica. Esa actividad tuvo un costo.

Las marcas de fábrica tienen un costo de inscripción que debe identificarse.

Al comprar un negocio, acreditado por la comunidad, debo pagarle a quien me vende, el privilegio logrado por su actividad. Me estoy refiriendo a la plusvalía mercantil, generalmente conocida en nuestro país como “llave de negocio”.

La “Gestión de Terceros” y la “Gestión de Personal” están vinculadas específicamente con los seres humanos. La gestión de terceros puede estar incluida en uno de los aspectos de la plusvalía mercantil pero lo señalo por separado, dado que en algunos casos conviene identificarlos por la fuerza que puede tener, por ejemplo, el favor de la comunidad hacia un negocio determinado, que debe objetivarse a través de los resultados del mismo.

La gestión del personal, conocida como capital intelectual, cobra cada vez más fuerza de identificación. Su valor se logra, entre otras cosas, mediante la acumulación de costos de capacitación generados de la más variada manera, como veremos algo más adelante.

2. Los costos financieros como integrantes de los costos de producción

Un proceso productivo, o sea la fabricación de bienes para su venta, insume un tiempo más o menos prolongado según el tipo de producción que se encare.

El período de producción implica una inmovilización de capital que debe ser financiado con capital propio o con capital ajeno. En cualquiera de los dos casos su carga debe significar su inclusión en las magnitudes que configuran los costos; si así no se lo calculara se cometería un error de apreciación de los costos y naturalmente, los resultados no mostrarían la realidad de las operaciones de producción-venta.

Por supuesto, nos referimos a la necesidad de conocer totalmente las erogaciones que insume la obtención de bienes, al margen de lo que

puedan disponer las normas que regulan la llamada contabilidad financiera o patrimonial que, en general, limitan mucho las posibilidades de capitalización, sobre todo cuando la financiación se realiza con capital propio.

Es evidente que estas restricciones limitan la utilidad de la información que suministran los estados contables. No obstante, debe tenerse en cuenta que lo que se trata de evitar son las maniobras posibles de realizar por alguna falta de objetividad que pudiera atribuirse a los cálculos respectivos.

Como se verá algo más adelante, en la contabilidad de gestión, no existe impedimento alguno para conocer la realidad de los costos y eso se logra ponderando, adecuadamente, la totalidad de los costos que se incurren.

3. La contabilidad financiera y la contabilidad de gestión como segmentos con y sin regulación, respectivamente

Uno de los aspectos que distingue a la llamada Contabilidad Financiera de la de Gestión es que la aplicación de aquella está regida por normas concretas emitidas por las autoridades competentes. En el caso de la República Argentina, el Estado Nacional delegó en los consejos profesionales de ciencias económicas la emisión, en cada jurisdicción provincial y en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, de las normas que se requieran, sin perjuicio de los casos específicos de la superintendencia que ejercen el Banco Central de la República Argentina sobre los bancos, la Superintendencia de Seguros de la Nación sobre las compañías de seguros, etc.

En el caso de la contabilidad de gestión, las normas las organiza cada empresa conforme su conveniencia. Esto significa que puede ocurrir que la información gerencial se logre habitualmente según el deseo de cada empresa, sin perjuicio que cuando deban emitirse los estados contables obligatorios (balance general, cuadro demostrativo de ganancias y pérdidas, estado de evolución del patrimonio neto y el estado

de flujo de fondos) se realicen los ajustes correspondientes para cumplir las exigencias de las normas vigentes.

La llamada Contabilidad de Gestión o de la Gestión ha tenido un gran desarrollo y ello es debido a las necesidades de información que se presentan en las empresas para poder entender mejor los problemas diarios y adoptar las decisiones que correspondan según las circunstancias.

Constituyen parte de la contabilidad de gestión, entre otras, las siguientes actividades:

- Determinación del ciclo operativo de una empresa. Elementos integrantes.
- Análisis de los estados contables en base a índices.
- Determinación del punto de equilibrio económico con producción simple o variada.
- Presupuestación y control presupuestario.
- Estados contables proyectados.
- Resultados de los apalancamientos financieros.
- Análisis de la rentabilidad de la inversión.
- Contribución marginal por línea de productos.
- Exposición no convencional de los resultados.
- Determinación del costo total de ventas, incluyendo intangibles como costos de producción y los costos financieros totales.

En general, la riqueza de información que suministra esta contabilidad de gestión, es muy grande y en los tiempos actuales con economías globalizadas, rapidez de las informaciones y competencia despiadada, todo lo más que se pueda saber sobre el estado real de la situación del ente, será útil y necesaria y no es que se pretenda deslucir el papel de la contabilidad financiera pero lo menos que se puede decir es que, solamente con la información que ella produce, no se podría llevar por el mejor camino al ente que genera las operaciones, salvo que se tratara de situaciones muy puntuales como explotaciones monopólicas o situaciones similares, que siempre arrojarán sombras de dudas sobre la honestidad de la gestión.

4. La prohibición de exponer en los estados de difusión pública el valor económico de los bienes intangibles autogenerados. Aparente nueva tendencia.

Las normas vigentes en todo el mundo no permiten incluir en los estados contables de publicación los llamados intangibles autogenerados o sea aquellos desarrollados por la empresa con el transcurso del tiempo y como consecuencia de la actividad de todos sus integrantes y fruto de conductas éticas y de intención de progreso. No es ajena a la existencia de estos intangibles la llamada responsabilidad social empresaria cuyo cumplimiento, en general, produce el beneplácito de la comunidad a la que debe servir el ente y genera ciertas preferencias que se exteriorizan en la demanda de los buenos productos.

La razón de la prohibición de incluir estos intangibles en los estados financieros se retrotrae a la época, ya lejana, en que los sistemas contables se cumplían por el método de lo "percibido", no como ahora, que este método fue sustituido, casi totalmente, por el de "devengado".

Justamente se observa alguna tendencia al cambio por parte de los emisores de las normas contables, al admitir con algunas condiciones, la no amortización de la plusvalía mercantil pagada cuando se han mantenido las condiciones de capacidad de ganancia del ente, similares a las existentes en el momento de la adquisición del bien que incluía la plusvalía.

Para aclarar esta situación conviene realizar algunas reflexiones complementarias. La plusvalía mercantil es un complemento del precio del negocio que se adquirió, o sea además de abonar el precio los diferentes bienes tangibles (cuentas por cobrar, mercaderías, bienes de uso, etc.) se adiciona la erogación por un intangible, en razón de su capacidad muy satisfactoria de generar resultados positivos. El adquirente puede tener otras razones para pagar ese adicional, tales como eliminar una competencia, aplicación de la economía de escala, etc.

El hecho concreto está dado porque esa plusvalía constituye provisoriamente un activo y los ejercicios futuros seguramente se

beneficiarán por la gestión de la empresa. No obstante ese activo debe ser amortizado porque son beneficios extras que se les pagaron al vendedor y de esa manera se recuperan.¹

Cuando la norma contable admite la “no amortización”, en realidad puede inferirse una “simplificación aritmética” que resultará de: por un lado amortizar, como corresponde, y, por otro lado, autogenerar una nueva llave no pagada.

Está claro que esta interpretación no está explicitada en ninguna norma pero, puede pensarse que marca una tendencia que, si se concretara en el futuro, con una adecuada reglamentación, podría mejorar la información que actualmente suministran los estados contables.

Las Normas Internacionales de Contabilidad admiten la posibilidad de la “no amortización” de los importes abonados por concepto de “plusvalía” pero son renuentes a autorizar la explícita “autogeneración” de esos intangibles. Es justo reconocer que cuando un intangible ha sido abonado existe más objetividad que en el supuesto de la específica autogeneración, pero insistimos que si se desea conocer el valor de un patrimonio neto sujeto a riesgo, es necesario evaluar todos los factores que lo integran.

5. La realidad del valor económico de una empresa surge mejor de la contabilidad de gestión. Algunos ejemplos sencillos

Al comenzar este trabajo se expusieron las diferencias que existen entre los segmentos denominados “contabilidad financiera” y “contabilidad de gestión” y el campo de actuación de cada uno de ellos.

En esta circunstancia se pretende demostrar, con algunos pocos ejemplos, que la realidad de la situación de un ente o de una determinada operación surge de la información que genera el segmento no regulado.

¹ No puede dar lugar a ganancia, en razón que ese extra fue desembolsado y lo que ocurre es que la gestión del negocio reintegra el pago.

Caso de un efecto generado en los resultados por el abandono del modelo económico denominado "convertibilidad automática" peso-dólar.

- a. Supóngase que durante la vigencia del modelo económico conocido como de la "convertibilidad" una sociedad, La Ingenua S.A, lleva realizado en un banco de la República Argentina un depósito a plazo fijo por mil pesos (\$1000) igual a mil dólares (u\$s 1000).
- b. Al producirse el abandono de la convertibilidad, el dólar norteamericano quedó desvinculado del peso argentino y se generó una flotación "sucía"².
- c. Inmediatamente la cotización del dólar subió y alcanzó la cifra de alrededor de \$4 por dólar, bajando luego a \$3 y manteniéndose ahora, primavera del año 2009, entre esos dos valores.
- d. Después de una serie de alternativas más o menos complicadas, el gobierno nacional dispuso que los bancos debían reintegrar los depósitos en dólares a razón de \$1.40 por u\$s 1. Seguramente se tuvieron en cuenta algunos índices económicos para fijar ese tipo de cambio puntual.
- e. Veamos cuáles fueron los efectos en la contabilidad de La Ingenua S.A:

- En la contabilidad financiera:

Se registró una ganancia del 40% resultado de haber depositado \$1000-u\$s1000 y haber recuperado \$1400.

- En la contabilidad de gestión:

Se considera una pérdida mínima del 114%, resultado de haber dejado de percibir \$1600 (\$3000-\$1400).

La pregunta es muy sencilla: ¿Cuál de los dos segmentos contables refleja la realidad? La respuesta es obvia.

Caso del capital contable que debe computarse para medir los resultados de un período.

² El B.C.R.A interviene en el mercado para orientar el valor de la divisa extranjera.

El modelo contable de la contabilidad financiera (R.T N° 16 de la F.A.C.P.C.E), establece que para medir el resultado de un período debe tenerse en cuenta el “capital financiero” o sea el capital desembolsado por los accionistas. Veamos un ejemplo:

Patrimonio neto (capital contable) al inicio del ejercicio	\$1000
Patrimonio neto (capital contable) al final del ejercicio	\$1700
Capital suscrito aportado	\$300

En el período (ejercicio) no se registraron nuevos aportes ni retiros (dividendos) de los accionistas.

La producción de bienes de 2000 unidades al inicio del ejercicio se cubría con el capital de \$300.

Al finalizar el período (ejercicio) para seguir produciendo 2000 unidades se necesita un capital de \$400.

Si queremos saber cuál fue el resultado global del ejercicio, de acuerdo con las normas contables vigentes, se debería hacer el siguiente cálculo:

Patrimonio Neto Final	\$1700	
<u>Patrimonio Neto Inicial</u>	<u>(\$1000)</u>	
Incremento	<u>\$700</u>	Ganancia

Sin embargo, para mantener la capacidad operativa inicial (2000 unidades) debería disminuirse las utilidades denunciadas de \$700 a \$600.

Estos cálculos resultan de establecer que el “capital a mantener” debería permitir producir la misma cantidad de unidades y desde allí, lo que sobrara sería beneficio.

Dicho de otra forma:

Patrimonio Neto Final	\$1700	
<u>Patrimonio Neto Inicial</u>	<u>(\$1000)</u>	
Diferencia	\$700	Ganancia
<u>Asignación al Ajuste del Capital</u>	<u>(\$100)</u>	
Resultado distribuible	<u>\$600</u>	

Ese capital que permite mantener la capacidad operativa inicial se lo conoce como "capital no financiero" o "capital físico" o "capital operativo".

El capital a mantener es una variable independiente que regula el resultado del período que, por ello, se lo identifica como variable dependiente.

En la contabilidad de la gestión, antes de distribuir resultados (dividendos), se cubre, constituyéndose "reservas para protección del capital", el faltante del capital a mantener que constituye un resultado financiero de "tenencia".

En nuestro país se han llevado a cabo investigaciones universitarias muy ilustrativas que recomiendan tener en cuenta lo que afirmamos para evitar que con el nombre de "dividendos en efectivo" se esté reembolsando capital a los accionistas, debilitándose de esa manera las garantías a favor de terceros.

Puede consultarse la investigación cumplida en la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de Concepción del Uruguay entre los años 2006 y 2008 denominada "Bases teóricas del capital computable para medir los resultados de un período" (Director: Dr. Mario Biondi; Codirectora: C.P. Rosa T. Colamussi).

Por considerarlo muy ilustrativo, transcribimos las conclusiones de dicha investigación:

Cuerpo de Postulado y Principios que integran las Bases Teóricas.

1. *Postulado Básico*

La magnitud del resultado de las operaciones de un ente, en un período determinado, expresado a través de sus estados contables, está condicionada por las variaciones del capital inicial y final.

2. Principio de Independencia del Capital a Mantener

El capital a mantener constituye una variable independiente que puede expresarse según diferentes parámetros.

3. Principio de Magnitudes Cualitativas / Cuantitativas del Capital a Mantener

El capital a mantener puede ser calificado de diferentes maneras:

a. Capital Financiero, entendiéndose por tal el aporte desembolsado por el propietario, que luego se invierte en diferentes tipos de bienes.

b. Capital No Financiero, denominado de esa manera para diferenciarlo del indicado en **a.** y que representa la capacidad operativa del ente, también conocido como capital físico, capital operativo, capital económico.

Es fácil advertir que el capital financiero tiene una magnitud constante, salvo nuevos aportes o retiros. En cambio el capital no financiero tiene diferentes magnitudes por el solo hecho de la actividad del ente. Ello significa que la capacidad operativa de períodos sucesivos (inicial y final) deberían ser equivalentes, al convertirlos en unidades monetarias.

4. Principio de Dependencia del Resultado de un Período

Siendo el capital a mantener una variable independiente, condiciona al resultado del período, que de esa manera se constituye en una variable dependiente de la magnitud del capital.

5. Principio de Calificación de la Asignación de Resultados para el Ajuste de la Capacidad Operativa (Pérdida o Beneficio)

La porción de resultados asignados para mantener la capacidad operativa del capital constituye un "resultado por tenencia".

6. Restricción a la Aplicación de los Principios Precedentes.

Si bien la aplicación del capital no financiero muestra un resultado más real que con el capital financiero, por razones de uniformidad, comparabilidad y simplicidad, no es recomendable su aplicación a los estados contables de la contabilidad financiera o patrimonial, respecto de los cuales en su confección deben cumplirse las normas contables vigentes, que optan por el empleo del capital financiero.

En cambio en el segmento contable llamado contabilidad de la gestión, es muy conveniente el uso del capital no financiero para conocer el verdadero resultado y, sobre todo, cuando se dispone la distribución de dividendos en efectivo, para evitar la posibilidad de repartir capital, en lugar de utilidades.

6. Los costos de producción. Su integración en la contabilidad financiera y en la contabilidad de gestión

Como ya hemos visto, la contabilidad de gestión presenta peculiaridades respecto de la contabilidad financiera.

En lo que concierne a la determinación de los costos de producción la diferencia es más palpable.

La clásica axiomatización del costo de producción en la contabilidad financiera es:

Materia Prima
+ Mano de Obra Directa
+ Carga Fabril

Costo de Producción

1. El costo financiero del proceso productivo.

La pregunta es si la realidad económica está debidamente explicitada en aquel sencillo mecanismo o si sería necesario complementar esa sumatoria con otros elementos de juicio. Por ejemplo,

en un proceso productivo prolongado y dividido en diversas actividades, ¿cómo juega el factor tiempo? Se hace realidad, en este caso, aquel viejo aforismo “el tiempo es oro” y, por ello, es necesario adicionar el costo financiero que, en la contabilidad financiera, está generalmente prohibido.³

Además, la propia realidad económica no distingue si la financiación es propia o ajena. Por esa razón al costo de producción, en la contabilidad de gestión, se debe calcular el interés simple sobre las partidas del costo, a la tasa “sin riesgo”, representada por la base del costo habitual del endeudamiento de la empresa, promediado con el “costo de oportunidad del capital propio”.

2. El costo de intangibles específicos de la actividad productiva.

La capacidad de la actividad industrial de un ente está ligada directamente con el desarrollo tecnológico. Ese desarrollo tecnológico se logra mediante la sofisticación productiva, como sería la utilización de la “robótica” como un medio de sustitución de la mano de obra directa pero también y, en forma más generalizada, con la capacitación adecuada del personal productivo, en toda la cadena, partiendo del director de producción siguiendo con los supervisores, capataces, oficiales, etc.

Esa capacitación tiene un doble origen: Asistencia a cursos teórico-prácticos y también y, quizás en mayor medida, con el procedimiento empírico, generalmente denominado de “prueba y error” . Este último sistema tiene inconvenientes derivados de su falta de sistematización, a saber:

- a. Ese costo de capacitación, o sea sueldos y salarios de los funcionarios que se “capacitan”, no está identificado como tal sino que se incluye en las órdenes de producción de

³ Digo generalmente prohibido porque en algunos breves períodos de tiempo la legislación permitió agregar al costo de producción los intereses pagados a terceros que pudieran identificarse expresamente con determinada orden de producción.

los distintos momentos en que ocurrieron las correcciones de los trabajos.

- b. Seguramente mucha materia prima se deterioró en ese proceso y fue necesario reponerla.
- c. Carga fabril inherente como mano de obra indirecta, combustibles, fuerza motriz, lubricantes, accesorios, etc.

Esta capacitación tan especial y muy común en empresas medianas y pequeñas, registra sus costos en producciones previas, beneficia actividades productivas posteriores y no identifica contablemente las apropiaciones correctas.

Una satisfactoria aplicación de técnicas de la contabilidad de gestión requeriría que se identificaran todas esas partidas, que no se cargaran al costo de producción contemporáneos con el “aprendizaje” y, por el contrario, se abriera una cuenta de “capacitación empírica”, identificados como “costos de investigación y desarrollo”. Al no actuar de esa forma, que sería la correcta, todos los procesos productivos posteriores se ven beneficiados con costos comparativamente menores a los anteriores, que recibieron esa carga indebida.

Por esa causa, he denominado intangible un cierto rubro equalizador que se encuentra sin cuantificar en determinados costos de producción.

La cuantía de este rubro dependería del tipo de trabajo que se incrementa en actividades industriales importantes y sofisticadas sin demasiada asiduidad en su realización.

3. El llamado “costo primo” de la producción.

Es bien conocido que para establecer el valor a asignar a la producción industrial la contabilidad financiera adhiere a que se compute el costo de las materias primas, más la mano de obra directa y más la carga fabril, según ya mencioné un poco antes, en este capítulo (costeo por absorción total de gastos).

Sin embargo, a los efectos de la contabilidad de gestión, el criterio de medición es más prudente dado que sólo se adicionan la materia prima

más la mano de obra directa y la porción de carga fabril que constituyen costos variables, quedando fuera del activo los llamados costos o, más apropiadamente, gastos de estructura (costos fijos básicamente).

Esta modalidad de la contabilidad de gestión es mucho más realista y, es más, algunas empresas muy grandes de los Estados Unidos de América, como Ford Motor Co., sólo contabilizan la materia prima, por considerarlo el rubro de producción típicamente variable. Por otra parte, la mano de obra directa cada vez pierde más significatividad con la inclusión de la robótica.

Esta conformación del costo primo es trascendente para la determinación de la contribución marginal de los productos elaborados que, como se sabe, se obtiene restando al precio de venta este costo variable (o primo).

Cabe preguntarse cuál de los dos sistemas es más realista ¿el costeo por absorción total o el costeo variable? Considero mucho más aceptable el costeo variable toda vez que los gastos de estructura se generaran cualquiera que sea el nivel de actividad.

Además, este método de medición, propiciado por la contabilidad de gestión, permite tomar decisiones tales como vender sin cubrir los costos totales de producción con tal que la operación tenga contribución marginal, lo cual permite cubrir parte de los costos de estructura. También es muy apto cuando la empresa tiene capacidad ociosa, que permite encarar nuevas ventas a precios especiales.⁴

Vale la pena aclarar que esta forma de medir el costo de producción es al solo efecto de determinar los resultados de un período con prudencia y para facilitar las comparaciones de diferentes procesos en distintos momentos, sin perjuicio que, cuando el ente necesita conocer los costos totales de la producción en proceso debe adicionar las porciones de los costos de estructura correspondientes; de otra manera los costos de producción no serían totales debiendo recordarse que el

⁴ Para profundizar estos casos puede verse el libro “Contabilidad Financiera” de Mario Biondi, Editorial Errepar S.A, 2005.

precio de venta debe permitir recuperar la totalidad de los costos para que la empresa pueda subsistir.

En otros términos, la constitución de los costos, se inician en la contabilidad de gestión, para marcar prudencia en las magnitudes de los activos, sin perjuicio de completarlos con todos los elementos que lo integran para establecer los precios de ventas, teniéndose en cuenta la regulación que pudiera marcar el mercado con su ley de oferta y demanda.

Por supuesto, lo expuesto es más válido para la producción en serie o para stock, dado que la producción a pedido tiene reglas más detalladas, no siendo admisible, por ejemplo, el llamado costeo "standard" o predeterminado.

7. El intangible denominado "capital intelectual" en la contabilidad de gestión

El "capital intelectual" es una de las expresiones que ha tenido muy amplia difusión en la terminología contable de fines del siglo XX.

Es un concepto más específico que "capital humano", puesto que es puro intangible mientras que el capital humano comprende no sólo el desarrollo intelectual sino la aptitud física de prestación de un servicio.

El capital intelectual es un "extra" que se logra a través de estudios, investigaciones, éxitos, fracasos, errores, correcciones.

Se llama intangible porque no se identifica con una actividad específica de capacitación sino con la experimentación, que tiene costos que se incluyen en actividades previas y que permite orientar la actividad productiva por el camino A en lugar del camino B.

No es fácil explicar con mucha claridad cómo se lo determina y, por ello, se denomina genéricamente procedimiento de la prueba y del error y sus costos fueron incluidos en los procesos anteriores que

permitieron esa “capacitación empírica” que, sin abrir juicio de valor, permite afirmar que el 80% de avances logrados en la formación del ser humano lo son por esta vía.

Sólo el 20% de la mejora de conocimientos tiene carácter más académico. Se lo llama intelectual, e incluye la capacitación en operaciones manuales cuyos costos fueron insumidos en muchos trabajos anteriores.

8. Otros intangibles vinculados con la actividad

La actividad de los entes y, sobre todo las grandes corporaciones, genera intangibles que, muchas veces, pasan inadvertidos en la gestión contable, dado que son registrados de variadas formas y sus costos se confunden con el conjunto de otros muy distintos.

Veamos algún ejemplo. Supongamos un proceso productivo que es contaminante de la atmósfera, sin que el Estado se hubiera percatado de ello y, por lo tanto, no hay un requerimiento formal de solución. No obstante, la empresa por propia iniciativa resuelve agregar al proceso productivo una “actividad depuradora” que implica mayor tiempo de producción y mayores insumos.

Lo habitual en estos casos es que a esos mayores costos se los trate en forma general y como tales pasen casi desapercibidos.

Cabe preguntarse si es correcta esta forma de proceder. La respuesta sería NO!!! por las razones siguientes:

- a. Para que un proceso “extra” forme parte del costo de producción debe agregar valor al producto (mejorarlo para su utilización o prolongar su vida útil).
- b. Ese proceso “descontaminante” integraría el segmento denominado genéricamente como “contabilidad social” y formando parte del grupo de las erogaciones que permiten asegurar la sustentabilidad del producto, toda vez que, de otra forma, seguramente a la brevedad, su venta se podría ver comprometida.

Este ejemplo puede vincularse con la actividad de producir envases plásticos que en poco tiempo más serán de venta prohibida, salvo que sean reciclables.

Si no es un costo de producción que agrega valor y si previene la sustentabilidad de la actividad del ente, ¿cómo debería identificarse? En nuestra opinión sería un intangible que respaldaría el principio de “empresa en marcha”.

Ejemplos como este pueden multiplicarse y debemos preocuparnos por saber qué destino contable tendrían: en la contabilidad de gestión sería, sin dudas, un “intangible” y en la contabilidad financiera, en la actualidad, sería un gasto. ¿Cuál de las dos soluciones es más realista?

9. Bibliografía

BIONDI, M; COLAMUSSI, T. (2008): **Bases teóricas del capital computable para medir los resultados de un período**, Informe Final, PID-UCU 2006-2008, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Concepción del Uruguay.

BONGIANINO DE SALGADO, C.; VAZQUEZ, R. (2005): **Los Intangibles y la Contabilidad**, Buenos Aires, Errepar.

CÓRDOVA, G.; DÁVALOS, N. (2003): **Diccionario Contable**, Quito, Corporación Edi-Ábaco Cía. Ltda.

F.A.C.P.C.E: **Resolución Técnica Nº 9 – Normas particulares de exposición contable para entes comerciales, industriales y de servicios.**

F.A.C.P.C.E: **Resolución Técnica Nº 17 – Normas contables profesionales: Desarrollo de cuestiones aplicación general.**

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD: **Statement of Financial Accounting Standards No. 142 - Goodwill and Other Intangible Assets**

FOWLER NEWTON, E. (2005): **Contabilidad Superior**, Buenos Aires, La Ley.

HANSEN, P. (1961): **Manual de Contabilidad**, Madrid, Aguilar.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD: **NIC 38 – Activos Intangibles.**

JONSON, A. (1958): **Intermediate Accounting**, New York, Rinehart & Company Inc.

MENÉNDEZ MENÉNDEZ, M. (2000): **Contabilidad General**, Madrid, Civitas Ediciones.