



UNIVERSITAT DE BARCELONA

Facultat d'Economia i Empresa

Departament d'Empresa – Secció de Comptabilitat

FÒRUM D'ACTUALITZACIÓ COMPTABLE

**Comptabilitat d'actius intangibles:
Rellevància i limitacions**

Prof. Ferran Rodríguez

26 d'abril de 2018

Part formal: La seva regulació comptable



Introducció i definició d'intangible

- Un immobilitzat intangible és un actiu no monetari identificable, sense aparença física i **susceptible de valoració econòmica ¿?**
- També s'inclouen les **bestretes** lliurades a proveïdors d'aquests tipus d'immobilitzats
- Es classifiquen dintre del Grup 2 del PGC com un **actiu no corrent** en considerar que tenen projecció econòmica futura mitjançant la capacitat de generar fluxos positius d'efectiu (com tots els actius d'acord amb l'actual **Marc Conceptual de la Comptabilitat - MCC**) mitjançant:
 - l'obtenció d'ingressos, o
 - la reducció de despeses
- Per el seu reconeixement comptable han de complir els criteris generals del referit **MCC** per a tots els actius
- En el cas dels intangibles es requereix també que aconsegueixin el requisit de la **identificabilitat**

Definició i criteris de reconeixement dels punts 4rt i 5è del MCC del PGC

Definició:

“Elementos de las cuentas anuales

- *Los elementos que, cuando cumplan los criterios de reconocimiento que se establecen posteriormente, se registran en el balance, son:*

*1. **Activos:** bienes, derechos y otros recursos controlados económicamente por la empresa, resultantes de sucesos pasados, de los que se espera que la empresa obtenga beneficios o rendimientos económicos en el futuro*

...”

Criteris de reconeixement:

- *“El registro de los elementos procederá cuando, cumpliéndose la definición de los mismos incluida en el apartado anterior, se cumplan los **criterios de probabilidad** en la obtención o cesión de recursos que incorporen beneficios o rendimientos económicos y su valor pueda determinarse con un adecuado grado de fiabilidad. Cuando el valor debe estimarse, el uso de estimaciones razonables no menoscaba su fiabilidad. En particular:
 1. **Los activos** deben reconocerse en el balance cuando sea probable la obtención a partir de los mismos de beneficios o rendimientos económicos para la empresa en el futuro, y **siempre que se puedan valorar con fiabilidad.**”*

- I tornant als **intangibles** en concret, el requeriment de la **identificabilitat** suposa que han de complir amb algun dels dos **requisits** següents:
 - Ser susceptible de ser separats de l'empresa i venuts o cedits de qualsevol altra forma a tercers per a la seva explotació per aquests, o
 - Procedir de drets legals o contractuals, amb independència de que aquests siguin separables o transferibles de l'empresa

- El PGC recull, dintre del **Grup 2 “Actiu no corrent”**, el **subgrup 20 “Immobilitzacions intangibles”**.

Recordem els comptes que inclou:

- 200 Investigació
 - 201 Desenvolupament
 - 202 Concessions administratives
 - 203 Propietat industrial
 - 204 Fons de comerç
 - 205 Drets de traspàs
 - 206 Aplicacions informàtiques
 - 209 Bestretes per a immobilitzacions intangibles
- També tenim els comptes correctors per a les amortitzacions acumulades (Subgrup 28) i per a les pèrdues per deteriorament (Subgrup 29)

- Òbviament, aquesta llista **no és tancada** per dos motius bàsics:
 - El propi PGC així ho preveu quan disposa que el quadre de comptes i les definicions i relacions comptables no són d'**estricte** obligat a compliment, i
 - Algunes adaptacions sectorials preveuen comptes específics dintre del subgrup 20
- En aquest sentit podríem citar:
 - Contractes de franquícia (pel franquiciat)
 - Drets de replantació de les empreses vitivinícoles (que, des del 2016 s'han substituït per un règim d'autoritzacions).
 - Drets d'adquisició de jugadors per a les societats esportives, etc.
 - Propietat intel·lectual

Definiciones comptables de la Cinquena part del PGC

- ***“200. Investigación.*** *Es la indagación original y planificada que persigue descubrir nuevos conocimientos y superior comprensión de los existentes en los terrenos científico o técnico. Contiene los gastos de investigación activados por la empresa, de acuerdo con lo establecido en las normas de registro y valoración de este texto.*
- ***201. Desarrollo.*** *Es la aplicación concreta de los logros obtenidos de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico, a un plan o diseño en particular para la producción de materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos, o sustancialmente mejorados, hasta que se inicia la producción comercial. Contiene los gastos de desarrollo activados por la empresa de acuerdo con lo establecido en las normas de registro y valoración.”*

202. Concesiones administrativas. *Gastos efectuados para la obtención de derechos de investigación o de explotación otorgados por el Estado u otras Administraciones Públicas, o el precio de adquisición de aquellas concesiones susceptibles de transmisión.*

203. Propiedad industrial. *Importe satisfecho por la propiedad o por el derecho al uso o a la concesión del uso de las distintas manifestaciones de la propiedad industrial, en los casos en que, por las estipulaciones del contrato, deban inventariarse por la empresa adquirente. Este concepto incluye, entre otras, las patentes de invención, los abonos de protección de modelos de utilidad pública y las patentes de abono.*

Esta cuenta comprenderá también los gastos realizados en desarrollo cuando los resultados de los respectivos proyectos emprendidos por la empresa fuesen positivos y, cumpliendo los necesarios requisitos legales, se inscriban en el correspondiente Registro.”

204. Fondo de comercio. *Es el exceso, en la fecha de adquisición, del coste de la combinación de negocios sobre el correspondiente valor de los activos identificables adquiridos menos el de los pasivos asumidos. En consecuencia, el fondo de comercio sólo se reconocerá cuando haya sido adquirido a título oneroso, y corresponda a los beneficios económicos futuros procedentes de activos que no han podido ser identificados individualmente y reconocidos por separado.*

205. Derechos de traspaso. *Importe satisfecho por los derechos de arrendamiento de locales, en los que el adquirente y nuevo arrendatario, se subroga en los derechos y obligaciones del transmitente y antiguo arrendatario derivados de un contrato anterior.*

206. Aplicaciones informáticas. *Importe satisfecho por la propiedad o por el derecho al uso de programas informáticos tanto adquiridos a terceros como elaborados por la propia empresa. También incluye los gastos de desarrollo de las páginas web, siempre que su utilización esté prevista durante varios ejercicios.”*

***Normes d'enregistrament i valoració des de 2016:
Llei 22/2015, de 20/7, d'Auditoria de Comptes i
desenvolupament reglamentari per Reial Decret
606/2016, de 2 de desembre***

“NRV 5ª. Inmovilizado intangible

*Los criterios contenidos en las normas relativas al **inmovilizado material**, se aplicarán a los elementos del **inmovilizado intangible**, sin perjuicio de lo dispuesto a continuación, de lo previsto en las normas particulares sobre el inmovilizado intangible, así como de lo establecido para el fondo de comercio en la norma relativa a combinaciones de negocios.*

- **1. Reconocimiento.** *Para el reconocimiento inicial de un inmovilizado de naturaleza intangible, es preciso que, además de cumplir la definición de activo y los criterios de registro o reconocimiento contable contenidos en el Marco Conceptual de la Contabilidad, cumpla el criterio de identificabilidad.*

...

- **En ningún caso se reconocerán como inmovilizados intangibles** *los gastos ocasionados con motivo del establecimiento, las marcas, cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes u otras partidas similares, **que se hayan generado internamente.***

- **2. Valoración posterior.** Los inmovilizados **intangibles** son activos de **vida útil definida** y, por lo tanto, deberán ser objeto de **amortización sistemática** en el periodo durante el cual se prevé, razonablemente, que los beneficios económicos inherentes al activo produzcan rendimientos para la empresa.
- Si la **vida útil** de estos activos **no puede estimarse** fiablemente **se amortizarán en un plazo de 10 años de forma lineal.**
- En todo caso, al menos **anualmente**, deberá analizarse si existen **indicios** de deterioro de valor para, en su caso, comprobar su **eventual deterioro.**

NRV 6ª Normes particulars sobre l'immobilitzat intangible

- ***“Gastos de investigación deberán amortizarse durante su vida útil, y siempre dentro del plazo de cinco años; si existen dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto, los importes activados, deberán imputarse a pérdidas del ejercicio.***
- ***Gastos de desarrollo, cuando se cumplan las condiciones indicadas para la activación de los gastos de investigación, se reconocerán en el activo y deberán amortizarse durante su vida útil que, en principio, se presume, salvo prueba en contrario, que no es superior a cinco años; en el caso en que existan dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto, los importes activados deberán imputarse a pérdidas del ejercicio.***
- ***Propiedad industrial. Deben ser objeto de amortización y corrección valorativa por deterioro según lo especificado con carácter general para los inmovilizados intangibles.***

- **Fondo de comercio.** “Sólo podrá figurar en el activo, cuando su valor se ponga de manifiesto en virtud de una **adquisición onerosa**, en el contexto de una **combinación de negocios** y su importe se determinará de acuerdo con lo indicado en la norma relativa a combinaciones de negocios.
- Con posterioridad al reconocimiento inicial se valorará por su precio de adquisición **menos la amortización acumulada** y, en su caso, el importe acumulado de las **correcciones valorativas por deterioro reconocidas**.
- El fondo de comercio se amortizará durante su **vida útil**.
- Se presumirá, salvo prueba en contrario, que la vida útil del fondo de comercio es de **10 años** y que su recuperación es lineal. Además, al menos **anualmente**, se analizará si existen **indicios de deterioro** y, si los hay, se comprobará su eventual deterioro de valor de acuerdo con lo indicado al respecto en la norma relativa al inmovilizado material.
- Las correcciones valorativas por deterioro reconocidas en el fondo de comercio **no serán objeto de reversión** en los ejercicios posteriores.”

- **Derechos de traspaso.** *Deben ser objeto de amortización y corrección valorativa por deterioro según lo especificado con carácter general para los inmovilizados intangibles.*
- **Programas de ordenador.** *Se incluirán en el activo, tanto los adquiridos a terceros como los elaborados por la propia empresa para sí misma, utilizando los medios propios de que disponga (contrapartida al compte 730 “Treballs de l’empresa per l’immobilitzat intangible”), entendiéndose incluidos entre los anteriores los gastos de desarrollo de las páginas web.
Se aplicarán los mismos criterios de registro y amortización que los establecidos para los gastos de desarrollo (**amortització no superior a cinc anys**), aplicándose respecto a la corrección valorativa por deterioro los criterios especificados con carácter general para los inmovilizados intangibles.”*

- Pel que fa a les **amortitzacions**, en general, es podrà aplicar qualsevol mètode que suposi unes **quotes calculades de forma sistemàtica i racional**, d'acord amb les característiques de l'immobilitzat intangible de què es tracti i reflecteixin una adequada correl·lació amb els beneficis econòmics que proporcioni (correl·lació d'ingressos i despeses):
 - Lineals o de quota constant, i
 - De quotes variables, creixents o decreixents, segons el cas i el mètode que apliquem
- Exemple: **les produccions cinematogràfiques**
- Si l'intangible pateix una pèrdua per depreciació, el seu valor amortitzable s'haurà reduït per la pèrdua i s'hauran de recalcular les quotes d'amortització pendents =

$$\text{Nou VNC} \div \text{nombre anys vida útil pendents}$$
- Tractant-ho com un canvi en les estimacions (NRV 22a del PGC)
 - prospectivament

Rellevància i limitacions



- Com ja sabem, la **rellevància** és un dels dos principals requeriments del MCC i, freqüentment, oposat a l'altre gran requisit, el de la **fiabilitat** tal com l'entendem en l'actualitat d'acord amb la pròpia normativa comptable i, també, amb les normes d'auditoria
- Recordem que una informació és **rellevant** quan és apta per prendre decisions, en el nostre cas, de caràcter econòmic
- I és **fiable** si podem confiar en el seu contingut com a reflex de la realitat a la qual es refereix
- En comptabilitat els antagonismes entre tots dos és força freqüent, i molt concretament a la normativa espanyola, i es produeixen, generalment, per la aplicació estricta del **preu d'adquisició o cost de producció → cost històric**
- En canvi, cada cop fem més estimacions que poden ser altament subjectives

Primer: ¿Ens actualitzem? O... seguim com estem per allò de: Compte, que no prenguem mal!



1 segon: ¿serem capaços de fer-ho?

- Estem parlant de normativa concreta espanyola, tot i que, en el fons, alguns dels problemes que veurem són a la normativa comptable en general (els famosos **“Principis de Comptabilitat Generalment Acceptats”**)
- Podem confiar amb la informació d’una comptabilitat en la qual, la seva norma bàsica data del 1885 (encara que hagi patit lògiques modificacions, però...) que ens diu el següent, en ple segle XXI, o sigui, en la seva redacció vigent?



▪ **Ministerio de Gracia y Justicia**

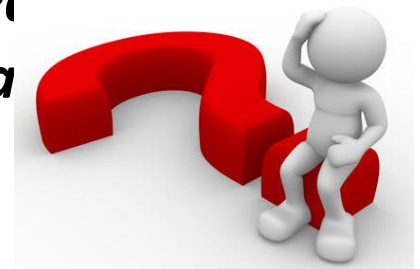
«BOE» núm. 289, de 16 de octubre de 1885

Última modificación: 25 de noviembre de 2017

Artículo 29.

*“1. Todos los libros y documentos contables deben ser llevados, cualquiera que sea el procedimiento utilizado, con claridad, **por orden de fechas, sin espacios en blanco, interpolaciones, tachaduras ni raspaduras.***

*Deberán salvarse a continuación, inmediatamente que se adviertan, los errores u omisiones padecidos en las anotaciones contables. **No podrán utilizarse abreviaturas o símbolos cuyo significado no ser preciso con arreglo a la Ley, el Reglamento o la práctica mercantil de general aplicación.**”*



- Sembla com si (en part, una mica) ens haguéssim quedat al s. XV amb en Fra Luca Pacciolo i molts comptables ens trobem còmodes així
- És cert les normes de valoració s'han complicat enormement, pot ser perquè representen a elements patrimonials i transaccions ja complicades per elles mateixes
- Però seguim amb la partida doble, el càrrec i l'abonament, el diari, el major, el balanç de comprovació de sumes i saldos, el diligenciat de llibres, el dipòsit de comptes i...
- Els comptes **anuals** → **Requeriment del MCC d'oportunitat**
- **A més, és informació de passat i no de present**
- I ara el nou informe d'auditoria que no tinc prou clar si als usuaris els ha facilitat la seva comprensió (per no parlar dels propis auditors...)
- Serà més fiable la informació comptable? No necessàriament
- I rellevant? Crec que encara menys
- Però, òbviament, “...se hace camino al andar...”



- A més, com podem parlar encara de partida doble, el càrrec i l'abonament, el diari, el major, el balanç de comprovació de sumes i saldos, el diligenciat de llibres, el dipòsit de comptes...?

Si tenim al damunt temes **terribles** com les monedes digitals, començant pel *bit coin*, i també la *big data*, el núvol i la *blockchain* o cadena de blocs que sembla que canviaran el mon, entre d'altres, de les transaccions econòmiques i, esperem, la comptabilitat (o la informació financera) i l'auditoria, tal com la coneixem ara

- Les **Cadenes de blocs** o **blockchain**, són bases de dades formades per les referides cadenes de blocs i dissenyades per **evitar la seva modificació** un cop que una dada ha estat publicada a la base, utilitzant determinats segellats, i enllaçades a un bloc anterior
- Són adequades per **emmagatzemar de forma creixent i per replicació dades ordenades en el temps** i sense possibilitat de modificació ni revisió posteriors
- Permeten, doncs, la transmissió de dades mitjançant les xarxes i la seva **confirmació i protecció**
- El sistema fou aplicat per primer cop el 2009 com a part del Bitcoin
- Les dades emmagatzemades són, normalment, **transaccions financeres** tot i que no cal que ho siguin
- Així, una cadena de blocs pot ser utilitzada per **“marcar” documents i assegurar-los davant d’alteracions.**

I pel que fa als intangibles: Algunes dades (en milers de milions):

- **Les cinc empreses més grans del mon**

Nº	Empresa	Cap. Borsària	País	Sector
1	Apple	686,14	Estats Units	Tecnologia
2	Alphabet	544,23	Estats Units	Comunicacions
3	Microsoft	467,23	Estats Units	Tecnologia
4	Amazon	399,53	Estats Units	Comunicacions
5	Facebook	383,20	Estats Units	Comunicacions

Font: Economipedia

Algunes dades numèriques més (en milers de milions):

		FONDO DE	TOTAL		CAPITALITZ.	NÚMERO DE
	INTANGIBLES	COMERCIO	INTANGIBLES	PN	BURSÀRIA	VEGADES
APPLE (*)	5.473	2.617	8.090	134.082	844.800	6,3
ALPHABET (GOOGLE) (*)	16.547	3.137	19.684	144.949	669.000	4,6
MICROSOFT (**)	10.106	35.122	45.228	72.394	575.000	7,9
AMAZON (**)	0	3.823	3.823	21.674	491.000	22,7
FACEBOOK (**)	2.360	18.126	20.486	62.188	472.000	7,6
TOTALS	34.486	62.825	97.311	435.287	3.051.800	7,0
(*) Font: Investing.com						
(**) Font: Les respectives pàgines web						

- **Pot ser hauríem de canviar de paradigma comptable**

No és cap descobriment, doncs, que les **empreses més grans** del món es caracteritzen tenir molts més **actius intangibles** que no pas tangibles → Biotecnologia, software, *startups* d'energia → Capital humà, capital intel·lectual, etc. → **economia del coneixement** → **Capital humà i relacional > I + D**

En canvi la informació comptable segueix força el model tradicional d'empresa industrial en la que destaquen els actius materials, que se “**entenen**” i **valoren més fàcilment**, quan el que **genera valor en aquestes empreses són, amb diferència, els intangibles però que es tracten més tangencialment**

El programa d'investigació comptable del professor **Leandro Cañibano**, entre d'altres, establia una classificació temporal de la comptabilitat en funció dels respectius paradigmes que, segons ell, eren, bàsicament: Legalista, econòmic i formalitzat (axiomatització, anàlisi circulatori, etc.)

Pot ser hauríem de cercar i encaixar la comptabilitat en un nou paradigma del s. XXI ¿?

- De fet ja sabem que no es tracta d'un tema gens nou. Des dels anys 80 i 90 del s. XX hi ha autors reconeguts treballant en l'àmbit de la comptabilitat de gestió per derivar-la cap a una comptabilitat global o ampliada que tracti de quantificar i ponderar els resultats financers tradicionals amb els produïts pels capitals intel·lectual i relacional. Per exemple:
 - Kaplan i Norton;
 - Baruch Lev
- I més propers i actuals:
 - Salvador Guasch
 - Oriol Amat
 - Agustín Moreno

- **Una reflexió final**

- Quins poden ser els motius que fan que, després de dècades de treballs i investigacions no s'acabin de materialitzar aquestes qüestions i canvis tan importants en la normativa comptable:
 - Som molt lents?
 - Som molt conservadors i ja ens està bé com ho tenim?
 - Realment els intangibles són de difícil valoració?
 - Els gestors de les empreses haurien de donar massa explicacions complicades per justificar perquè les valoracions i prediccions no s'han complert?
 - Els auditors ens hauríem de fincar en un terreny massa llefiscós i ja en tenim prou d'aquests per ara?

▪ Bibliografía principal

- AECA; *Lecturas sobre intangibles y capital intelectual*; Ed. AECA (2004)
- Cañibano, L. y otros; *Los intangibles en la regulación contable*; Ed. AECA (2008)
- ACCID; *Medició, control i gestió dels intangibles*; Ed. DEUSTO (2005)
- Lev, B. i Gu, F.; *El final de la contabilidad*; Ed. Profit (2017)

