

Un estudio del tratamiento contable del capital intelectual a la luz de la NIC 38¹

Pacheco R., Juan C.

¹ El presente trabajo es producto de una investigación financiada por el CDCHT de la Universidad de Los Andes bajo el código E-269-07-09-C.

Pacheco R., Juan C.

Licenciado en Contaduría Pública, Licenciado en Administración de Empresas, Magister en Ciencias Contables

Profesor Asistente de la Facultad de Ciencias Económicas y Sociales de la Universidad de Los Andes.

jcpacheco@yahoo.com

Recibido: 05-12-07

Revisado: 19-03-08

Aceptado: 27-06-08

El presente ensayo discutirá la comprensibilidad de la Norma Internacional de Contabilidad 38, como tratamiento contable para el registro del capital intelectual "adquirido" por una organización. El objetivo general se relaciona con establecer el nivel de comprensibilidad del tratamiento contable utilizado por los Contadores Públicos, para el registro y revelación contable del capital intelectual, como activo intangible dentro de la información financiera. En esta investigación se realizó una revisión documental de la norma contable NIC 38 y luego se incorporó una entrevista a expertos. En cuanto a la comprensibilidad de la normativa vigente para reconocer el "capital intelectual" adquirido, se puede decir que el nivel de comprensibilidad y experticia de los entrevistados es débil y, aunque esta valoración no se puede generalizar para la totalidad de los Contadores Públicos, sí es pertinente llamar la atención para que se profundicen más los esfuerzos por adecuar la actuación profesional y académica al contexto de la normativa internacional

Palabras Clave: Capital intelectual, normativa internacional, tratamiento contable.

RESUMEN

The present test will discuss the comprehensibility of the International Accounting Standard 38, as countable treatment for the registry of "the acquired" intellectual capital by an organization. The general objective is to establish the comprehensibility level of the countable treatment used by public accountants, for the registry and countable revelation of the intellectual capital, as intangible assets within the financial information. In this research a documentary revision of IAS 38 was made, and afterward it was carried out an expert interview. As far as the comprehensibility of the existing rule to recognize the acquired "intellectual capital", it is possible to affirm that the comprehensibility level and expertise of interviewees is weak and, although this qualification cannot be generalized for all the public accountants, it is pertinent to draw attention in order to deepen the efforts to adapt the professional and academic performance to the context of the international norm.

Key words: Intellectual capital, international normative, countable treatment.

ABSTRACT

1. El problema el capital intelectual como activo intangible

En los últimos años, conocimiento e inteligencia son factores claves de casi cualquier producto manufacturado, servicio prestado, o proceso de compra-venta. De ahí que se esté produciendo un enorme auge de la gestión del conocimiento para mejorar la gestión de la información y de la inteligencia aportada a la generación de productos y servicios en una sociedad avanzada.

Cada vez es mayor el número de empresas que reconocen la importancia del aprendizaje organizativo, el cual incluye aprendizaje en el ámbito individual, grupal y organizacional. La empresa no sólo debe gestionar su conocimiento eficientemente sino que también es importante cuantificarlo por medio de herramientas de medición del capital intelectual organizativo. Estas mediciones son de interés tanto desde el punto de vista interno, porque posibilita la mejora de la eficiencia organizativa, como externo debido a que los grupos interesados en la empresa requieren información lo más completa posible. Según Rodríguez (2004) entre 50% a 90% del valor creado por una empresa proviene, no de la administración de los activos físicos tradicionales, sino de la administración del capital intelectual. Lo que realmente acapara la parte principal del valor de muchas de las más modernas y exitosas empresas son más sus diseños, su logotipo, su capital acumulado en publicidad, que sus almacenes o sus plantas de fabricación (los activos duros o tangibles representaron 62% del valor de mercado de las compañías en 1982, mientras que en 1992, esta figura declinó al 38%). Se podría inferir entonces que las empresas que más valor alcanzan en su capitalización bursátil, son las que ponen el énfasis en su capital intelectual y en la gestión del conocimiento y, no

aquellas que lo ponen en la fabricación, almacenamiento y venta de productos materiales. No hace falta decir dónde reside el valor de empresas como Sun, Microsoft, Intel, Disney, Time Warner, etc.

El Informe de Capital Intelectual de Skandia (1998) señala que este capital surge en un proceso de creación de valor fundamentado en la interacción del capital humano y estructural, donde la renovación continua y las innovaciones transforman y refinan el conocimiento individual en valor duradero para la organización. Es importante que el capital humano sea convertido en capital intelectual. Por tanto, es pertinente que los líderes de la organización proporcionen métodos de trabajo para facilitar la conversión de las competencias individuales en capital organizativo y, por tanto, desarrollar los efectos multiplicadores dentro de la empresa, pues como establecieron Kaplan y Norton (citados por Ordoñez, 2000), "Lo que mides, es lo que consigues".

Steward (1997) define el capital intelectual como material intelectual, conocimiento, información, propiedad intelectual, experiencia, que puede utilizarse para crear valor. Es fuerza cerebral colectiva. Es difícil de identificar y, aún más, distribuir eficazmente. Pero quien lo encuentra y lo explota, triunfa. El mismo autor afirma que en la nueva era, la riqueza es producto del conocimiento. Éste y la información se han convertido en las materias primas fundamentales de la economía y sus productos más importantes.

La importancia del capital intelectual dentro de las organizaciones modernas radica en que éste representa un recurso crucial y vital para la sostenibilidad de las ventajas competitivas, y posiblemente el apalancamiento clave en los mercados más competitivos, dado su significativo valor como fuente de riqueza y valor económico

dentro de las organizaciones. Ahora bien, en la comunidad científica se ha realizado un esfuerzo enorme por lograr definir y demostrar el valor intrínseco del capital intelectual, sin embargo, quedan problemas por resolver que son parte del campo disciplinario de la contabilidad.

Desde la perspectiva contable, la normatividad que respalda el registro y presentación de la información financiera impide el reconocimiento de los valores “intangibles” no adquiridos. El capital intelectual generado por los miembros de la propia organización, utilizando su intelecto, su capacidad y su habilidad debe ser incorporado a la información financiera y reflejarse en los estados financieros, para una mejor comprensión e información más amplia y así hacer más eficaz la toma de decisiones de los usuarios, ya que “muchos de ellos confían en los estados contables como su principal fuente de información financiera y, por tanto, estos estados deben ser preparados y presentados atendiendo las necesidades de los citados usuarios” (IASB, 2006, p. 57).

Es importante resaltar, que los organismos reguladores contables y las agencias internacionales de manera creciente han ido reconociendo y fomentado la necesidad de incluir en la información financiera el comportamiento del capital intelectual como un factor crucial de la generación de valor de las empresas. Existe un creciente interés por la manera como las compañías miden y administran sus activos intelectuales. El problema no sólo radica en disponer de medidas comprensibles que sean útiles para su reconocimiento, valoración y revelación de los activos intelectuales que se adquieren, radica en la posibilidad de reconocer, valorar y presentar en los estados contables los activos intangibles que se generan internamente

en la organización. Esta última discusión no será abordada en el presente ensayo, se abordará la comprensibilidad de la Norma Internacional de Contabilidad 38, como tratamiento contable para el registro del capital intelectual “adquirido” por una organización.

La inquietud de la investigación se relaciona con saber ¿cuál es el nivel de comprensibilidad del tratamiento contable utilizado por los Contadores Públicos para el registro y revelación contable del capital intelectual, como activo intangible, dentro de la información financiera? Esta interrogante adquiere especial significación si se considera que la contabilidad, tal y como se conoce actualmente, se fundamenta en la obra de Luca Pacioli que data de 1494; el balance general se remonta a 1868 y el estado de resultados es anterior a la Segunda Guerra Mundial, además, todas las bases propuestas fueron pensadas con base en el comercio y en empresas industriales, que no consideraban el valor de lo intelectual. Por otra parte, Cañibano, García y Sánchez (1999), llaman la atención sobre el problema de los intangibles y expresan que a pesar de que la mayoría de las definiciones contables comparten aspectos comunes que deben poseer los activos intangibles para ser reconocidos como tales, no existe un acuerdo en cuanto a qué criterios deben emplearse para su reconocimiento, medición y amortización y, por ello, qué inversiones pueden considerarse como activos intangibles.

1.1. Objetivos

Objetivo general

Establecer el nivel de comprensibilidad del tratamiento contable utilizado por los Contadores Públicos para el registro y revelación contable del capital intelectual, como activo intangible, dentro de la información financiera.

Objetivos específicos

1. Explicar el tratamiento contable de los activos intangibles de la norma internacional de contabilidad 38 (NIC 38).
2. Determinar los criterios contables utilizados para el registro y revelación del capital intelectual como activo intangible.

1.2. Metodología

El objeto de estudio de la presente investigación es establecer el tratamiento contable que utilizan los Contadores Públicos para registrar y presentar el capital intelectual como activo intangible. En esta investigación de tipo analítico se realizó una revisión documental de la norma contable que regula el registro y presentación de los intangibles (NIC 38), y luego se incorporó una entrevista a expertos de la teoría contable, con la finalidad de contrastar sus opiniones con las expresadas por los autores reconocidos de la materia y con la percepción de los propios investigadores. Teniendo en cuenta que las Normas Internacionales de Información Financiera entraron en vigencia a partir de enero 2008 en Venezuela, para el momento del estudio se consideró que la opinión de expertos era de mayor peso para la investigación que la de los Contadores Públicos en ejercicio profesional, los cuales posiblemente desconocieran la norma en ese momento. Como expertos se consideran en esta investigación a los profesores de contabilidad y finanzas de la Universidad de los Andes, Mérida, Venezuela, debido a que por su trabajo académico se supuso que conocían la normativa. En consecuencia, el criterio de escogencia de los entrevistados se basó en la selección de los docentes que participaran activamente en una línea investigativa en sus respectivos grupos de investigación, y finalmente el total del grupo fue

constituido por el 37% de profesores de contabilidad y finanzas.

La guía de entrevista constó de ocho ítems relacionados con el concepto de capital intelectual, su consideración como un activo organizacional, su clasificación contable, las normas que regulan el tratamiento contable, la forma de registro y la valoración. Para su validez se utilizó el juicio de expertos, incorporando la opinión de profesionales de las firmas auditoras reconocidas para conocer si las preguntas se relacionaban con los objetivos de la investigación.

El procesamiento de los datos documentales se realizó atendiendo al análisis crítico de las distintas fuentes de información consultadas, en función del conocimiento del investigador y en atención al conjunto de teorías que sustentan la investigación. Con respecto al tratamiento de la información obtenida por medio de la entrevista, los resultados se contrastaron entre sí, y respecto de los conceptos emitidos por los autores consultados (revisión bibliográfica), se representaron mediante gráficos para realizar el análisis correspondiente a cada uno de ellos.

2. Tratamiento contable del capital intelectual como activo intangible: NIC 38

Transitamos de un período marcado por el uso intensivo de los activos tangibles tradicionales, a otro caracterizado por el significado de palabras tales como creación de valor, talento, innovación, activos intelectuales y capital intangible, que adquieren protagonismo excepcional. El conocimiento se ha convertido en un insumo primario, por lo que su administración y su reconocimiento como activo organizacional es una tarea económica-contable crucial. Para Fontela y Guzmán (2000, p. 13):

Nos adentramos en una sociedad del

conocimiento, innovadora y de elevada productividad, en el que el saber se establece como la principal fuente de riqueza. La tradicional acumulación de capitales tangibles, infraestructura, fábricas, instalaciones productivas, encuentra ahora como factor complementario e indisoluble del crecimiento a la acumulación de capital humano y capital tecnológico.

Siendo el capital intelectual la principal fuente de riqueza de las empresas, es totalmente lógico que la gerencia de las mismas preste especial atención a la gestión eficaz de dichos activos. Sin embargo, el esfuerzo fundamentalmente se ha centrado sólo en la gestión de los activos intangibles obviando que su éxito depende, de igual forma, de la capacidad de identificar, medir, renovar, incrementar, contabilizar y auditar tales activos.

Edvinsson y Malone (1997, p. 50), definen el capital intelectual “como la posesión de conocimientos, experiencia aplicada, tecnología organizacional, relaciones con clientes y destrezas profesionales que ofrecen a la empresa una ventaja competitiva en el mercado”. Cañibano et al (1999, p. 16), señalan que en los últimos años se han venido utilizando indistintamente dos términos, el de intangible y el de capital intelectual para hacer referencia a un mismo concepto, aplicándose a “fuentes de beneficios económicos futuros para la empresa, que carecen de sustancia física y que pueden o no aparecer en los estados financieros”. Señala Cañibano que, sin embargo, el primero suele aplicarse en el ámbito contable, mientras que el segundo procede y es utilizado frecuentemente en la literatura sobre recursos humanos. Johanson (1999, p. 5) establece que un activo intangible es un activo identificable que carece de sustancia física. Se debería reconocer

en el balance si es probable que fluyan a la empresa beneficios futuros que sean atribuibles al activo. Para satisfacer este criterio la empresa debería demostrar lo siguiente:

1) La forma esperada en que el activo intangible incrementará el flujo de entrada de beneficios futuros.

2) Su habilidad e intención de utilizar el activo.

3) Disponibilidad de adecuados recursos técnicos, financieros y otros, para obtener los beneficios futuros.

4) El costo del activo intangible debe poder medirse con facilidad.

Afirma Johanson, que existen tres perspectivas del activo intangible: la contable (que trata de establecer los criterios relacionados con su tratamiento contable en los estados financieros), la estadística de las inversiones y la correspondiente a la gerencia (relativa a los procesos, actividades o fenómenos relacionados con los activos intangibles desde el punto de vista de la dirección de la empresa).

Por su parte el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su boletín C-8 de la Comisión de Principios de Contabilidad (2005), establece que “el concepto de intangible se refiere a los activos no circulantes que sin ser materiales o corpóreos son aprovechables en el negocio y que cumplen con las siguientes características: a) Representan costos que se incurren o derechos o privilegios que se adquieren con la intención de que aporten beneficios específicos a las operaciones de la entidad durante períodos que se extienden más allá de aquel en que fueron incurridos. Los beneficios que aportan son el sentido de permitir las operaciones, reducir los costos y aumentar las utilidades; b) Los beneficios

futuros que se espera obtener se encuentran en el presente en forma intangible, frecuentemente representados mediante un bien de naturaleza incorpórea, o sea, que no tienen una estructura material ni aportan una contribución física a la producción u operación de la entidad. El hecho de que carezcan de características físicas, no impide de ninguna manera que se les pueda considerar como activos legítimos. Su característica de activos se la da su significado económico, más que su existencia material específica.”

Rojo y Sierra (2000) señalan que el concepto de capital intelectual se ha usado en distintas acepciones: como sinónimo de activos intangibles ocultos, o de forma conjunta con los activos intangibles en general; como sinónimo de fondo de comercio, bien adquirido, bien generado internamente. También el autor realiza una relación entre los conceptos de capital intelectual e intangible desde la perspectiva contable que se muestra en el Gráfico 1.

Destacan los investigadores que el capital intelectual abarcaría tanto los activos intangibles que actualmente se reconocen en los estados contables como los que no aparecen en ellos, debido a que no satisfacen los criterios para su

reconocimiento. Por tanto, el capital intelectual no comprendería sólo la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable de la empresa, ni tampoco se refiere exclusivamente al capital humano.

Por su parte, la International Accounting Standards Board, IASB (2005) define a los activos intangibles en su Norma Internacional de Contabilidad No. 38 (NIC 38), como activos no monetarios identificables sin sustancia física, mantenido para su uso en la producción de bienes o prestación de servicios, o para su arrendamiento a terceros, o con fines administrativos. Considera igualmente que determinados “activos intangibles” como listas de clientes, lealtad del cliente, marcas, relaciones con clientes, capital humano (ver párrafo 15 NIC 38), entre otros, no satisfacen la definición de activos y, por tanto, se consideran gastos cuando se incurra en ellos, y no deben figurar en el balance general.

El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los activos inmateriales que no estén contemplados específicamente en otra Norma Internacional de Contabilidad. Esta Norma exige que las empresas procedan a reconocer un activo inmaterial si, y sólo si, se

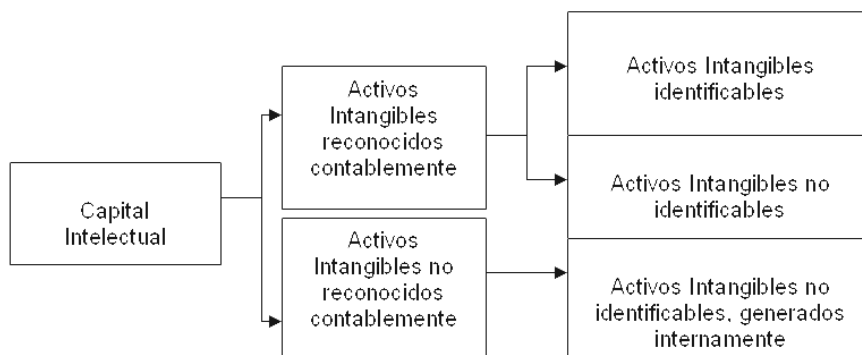


Gráfico 1. Relación entre activos intangibles y capital intelectual

Fuente: Rojo y Sierra (2000, p. 33)

cumplen ciertos criterios. La Norma también especifica cómo determinar el importe en libros de los activos inmateriales y exige que se revelen ciertas informaciones complementarias, en las notas a los estados financieros, que hagan referencia a estos elementos.

La referida norma establece como definiciones básicas en el párrafo 8, las siguientes:

7. Los siguientes términos se usan, en la presente Norma, con el significado que a continuación se especifica:

Inmaterial es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física, que se posee para ser utilizado en la producción o suministro de bienes y servicios, para ser arrendado a terceros o para funciones relacionadas con la administración de la entidad.

Un **activo** es todo recurso: (a) controlado por la empresa como resultado de sucesos pasados; y (b) del que la empresa espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.

Son **activos monetarios** tanto el dinero en efectivo como otros activos, por los que se van a recibir unas cantidades fijas o determinables de dinero.

Investigación es todo aquel estudio original y planificado, emprendido con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.

Desarrollo es la aplicación de los resultados 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, antes del comienzo de su producción o uso comercial.

Amortización es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo inmaterial entre los años de su vida útil estimada.

Importe depreciable de un activo sometido a amortización es su coste histórico o la cantidad que lo sustituya en los estados financieros, una vez se ha deducido el valor residual.

Vida útil es: (a) el periodo durante el cual se espera utilizar el activo amortizable por parte de la empresa; o bien (b) el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad.

Coste histórico es el importe de dinero o medios líquidos equivalentes pagados, o bien el valor razonable de la contraprestación entregada para comprar un activo, en el momento de su adquisición o construcción por parte de la empresa.

Valor residual es el importe neto que la empresa espera obtener de un activo al final de su vida útil, después de haber deducido los eventuales costes derivados de su enajenación o abandono.

Valor razonable es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo entre un comprador y un vendedor interesado y adecuadamente informados, en una transacción libre.

Un **mercado activo** es un mercado en el que se dan todas las condiciones siguientes: (a) los bienes o servicios intercambiados en el mercado son homogéneos; (b) se pueden encontrar en todo momento compradores o vendedores para un determinado bien o servicio; y (c) los precios están disponibles para el público.

Una **pérdida por deterioro** es el exceso del importe en libros de un activo sobre su importe recuperable.

Importe en libros es el importe por el que se incluye un activo en el balance, después de deducir la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro acumuladas, que se refieran al mismo.

Con frecuencia, las empresas emplean recursos, o incurren en pasivos, por la adquisición, desarrollo, mantenimiento o mejora de recursos inmateriales tales como conocimiento científico o tecnológico, diseño e implementación de nuevos procesos o nuevos sistemas, licencias o concesiones, propiedad intelectual, conocimientos comerciales o marcas (incluyendo denominaciones comerciales y derechos editoriales). Otros ejemplos comunes de partidas que están comprendidas en esta amplia denominación son los programas informáticos, las patentes, los derechos de autor, las películas, las listas de clientes, los derechos a recibir intereses hipotecarios, las licencias de pesca, las cuotas de importación, las franquicias, las relaciones con clientes o proveedores, la lealtad de los clientes, las cuotas de mercado y los derechos comerciales.

La norma requiere que para el reconocimiento de una partida como activo inmaterial la empresa deba demostrar que el elemento en cuestión cumple tanto: (a) la definición de activo inmaterial (véanse los párrafos 8 a 17); como (b) los criterios para su reconocimiento establecidos en esta Norma (véanse los párrafos 21 al 23). El párrafo 21 es taxativo al expresar que un activo inmaterial debe ser objeto de reconocimiento como activo si, y sólo si: (a) es probable que los beneficios económicos futuros que se han atribuido al mismo fluyan a la empresa y, (b) el coste del activo pueda ser valorado de forma fiable.

De acuerdo con los autores de la presente investigación, se debe resaltar: a) los activos intangibles se adquieren o desarrollan y, b) sólo podrán ser considerados intangible aquellos activos que: 1) sean identificables como activo y como intangible, 2) sean controlados por la empresa y, 3) generen beneficios futuros para la empresa.

Siguiendo con el análisis de la norma es importante resaltar lo indicado en el párrafo 24 sobre el valor inicial asignado de un activo inmaterial, cuyo registro debe hacerse según su costo histórico de adquisición o de producción. Cuando la adquisición del intangible se hace en forma independiente, resalta la norma que, por lo general, su costo podrá ser valorado de forma fiable. Esto será particularmente cierto cuando la contraprestación por su compra revista la forma de efectivo u otros activos de tipo monetario.

Cuando la adquisición del activo se ha hecho como parte de una combinación de negocios la norma refiere a la NIIF 3, y el registro deberá realizarse a su valor razonable en la fecha en que tenga lugar la adquisición. El párrafo 34 aclara que teniendo en cuenta los requisitos de la NIIF 3, Combinaciones de Negocios, en lo que se refiere al reconocimiento de los activos y pasivos identificables: a) el adquirente reconocerá un activo inmaterial, que cumpla los criterios de reconocimiento establecidos en los párrafos 21 al 23, incluso si tal activo no había sido objeto de reconocimiento previo en los estados financieros de la empresa adquirida; y b) si el costo (en este caso, el valor razonable) de un activo inmaterial, que se adquiere formando parte de una combinación de negocios, tratada como una adquisición, no pudiera ser valorada de forma fiable, no podría reconocerse como activo inmaterial independiente, pero se incluiría dentro

del fondo de comercio.

Otro caso que plantea la norma es la adquisición de un activo intangible mediante una subvención oficial y, en el párrafo 44 aclara que en algunos casos, el activo inmaterial puede ser adquirido gratis, o por un precio simbólico. Esto puede suceder cuando las autoridades transfieren o asignan a la empresa activos inmateriales, tales como derechos sobre terrenos de un aeropuerto, licencias para explotar emisoras de radio o televisión, licencias de importación o bien cuotas o derechos de acceso a otros recursos de carácter restringido. Según lo establecido en la NIC 20, Contabilización de las Subvenciones Oficiales e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales, la empresa puede elegir reconocer inicialmente, tanto el activo inmaterial como la subvención por su valor razonable. Si la empresa no escoge el tratamiento contable descrito, procederá a reconocer el activo, inicialmente, por un valor simbólico (según el otro tratamiento permitido en la NIC 20), más cualquier eventual gasto que sea directamente atribuible a las operaciones de preparación del activo para el uso al que va destinado.

El párrafo 51 expresa la posibilidad de que los activos inmateriales sean generados internamente, para los cuales, según la norma, son difíciles de evaluar los criterios necesarios para su reconocimiento como activo. Frecuentemente resulta difícil: (a) determinar en qué momento existe un activo identificable del que se derive una probable generación de beneficios económicos en el futuro; y (b) establecer el costo del activo de forma fiable, puesto que, en ciertos casos, el costo de generar un activo inmaterial internamente, no puede distinguirse del costo de mantener o mejorar el fondo de comercio generado internamente o bien el costo de desarrollar día a día las actividades de la empresa.

Por tanto, además de cumplir con los requisitos para el reconocimiento y valoración inicial de un activo inmaterial, la empresa aplicará las condiciones y directrices establecidas en los párrafos 52 al 67 a la hora de considerar la posible generación de activos de forma interna.

Es importante, en el momento de evaluar si un determinado activo inmaterial generado internamente cumple con los criterios para su reconocimiento, considerar las etapas planteadas en el párrafo 52 de la norma, el cual establece que la empresa considerará dos fases en la generación del posible activo, a saber: a) la fase de investigación; y b) la fase de desarrollo.

Aunque los términos “investigación” y “desarrollo” han sido objeto de definición en el párrafo 8 de NIC 38, los de “fase de investigación” y “fase de desarrollo” tienen, para los propósitos del párrafo 53, un significado más amplio. Ahora bien, se aclara que si la empresa no fuera capaz de distinguir la fase de investigación de la fase de desarrollo en un proyecto interno para crear un activo inmaterial, procederá a tratar los desembolsos que ocasione tal proyecto como si hubiesen sido incurridos sólo en la fase de investigación. Pero hace una salvedad en el párrafo 54 (resaltado propio), sobre el no reconocimiento de los activos inmateriales originados de la investigación al establecer que “No se procederá a reconocer activos inmateriales surgidos de la investigación (o de la fase de investigación en proyectos internos). Los desembolsos por investigación (o de la fase de investigación, en el caso de proyectos internos), se reconocerán como gastos del ejercicio en el que se incurran.”

Destacan los investigadores, que el criterio para no reconocer como intangible las erogaciones asociadas con la fase de investigación es correcta, pues no existe como tal

un resultado (bien o servicio) identificable, controlable y capaz de generar beneficios futuros.

Las fases de desarrollo se explican en el párrafo 57, al indicar que un activo inmaterial surgido del desarrollo (o de la fase de desarrollo en un proyecto interno), debe ser reconocido como tal si, y sólo si, la empresa puede demostrar todos y cada uno de los extremos siguientes:

a) Técnicamente, es posible completar la producción del activo intangible de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta.

b) Su intención de completar el activo intangible en cuestión, para usarlo o venderlo.

c) Su capacidad de utilizar o vender el activo intangible.

d) La forma en que el activo intangible vaya a generar probables beneficios económicos en el futuro.

Entre otras cosas, la empresa deberá demostrar la existencia de un mercado para la producción que genere el activo intangible, o para el activo en sí, o, en el caso de que vaya a ser utilizado internamente, la utilidad del mismo para la entidad;

E) La disponibilidad de los adecuados recursos técnicos, financieros o de otro tipo, para completar el desarrollo y para usar o vender el activo inmaterial.

f) Su capacidad para valorar, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo inmaterial durante su desarrollo.

En la fase de desarrollo de un proyecto, la empresa puede, en algunos casos, identificar un activo intangible y demostrar que el mismo puede generar probables beneficios económicos en el futuro. Esto se debe a que la fase de desarrollo en un proyecto cubre etapas más avanzadas que la

fase de investigación.

El párrafo 59 indica algunos casos de actividades de desarrollo, tales como:

a) El diseño, construcción y prueba, preliminar a la producción o utilización, de modelos y prototipos.

b) El diseño de herramientas, troqueles, moldes y plantillas que impliquen tecnología nueva.

c) El diseño, construcción y explotación de una planta piloto que no tenga una escala económicamente rentable para la producción comercial.

d) El diseño, construcción y prueba de una solución ya escogida de nuevos, o sustancialmente mejorados, materiales, aparatos, productos, procesos, sistemas o servicios.

En cuanto al costo de los activos intangibles se estipula en los párrafos 65 y 66 de la norma que el costo generado internamente, comprenderá todos los desembolsos de las actividades de crear, producir y preparar el activo para el uso al que va destinado, siempre que puedan serle atribuidos directamente, así como los que puedan ser distribuidos al mismo, con criterios razonables y uniformes. En este costo se incluyen, en la medida que sea de aplicación:

a) Los desembolsos por materiales y servicios utilizados o consumidos en la generación del activo inmaterial.

b) Los sueldos y salarios, así como otros costes similares, del personal encargado directamente de la generación del activo.

c) Todos los desembolsos directamente atribuibles a la generación del activo, tales como los honorarios por registrar la propiedad y la amortización de las patentes o licencias utilizadas para generarlo.

D) Los costes indirectos, necesarios para la generación del activo en cuestión, que puedan ser distribuidos al mismo con criterios razonables y uniformes (por ejemplo, la distribución de la depreciación de los activos materiales, las primas de seguro y los alquileres). La distribución de los costes indirectos se hará con criterios similares a los utilizados para la distribución de costes a las existencias (véase la NIC 2, Existencias).

En la NIC 23, Costos por intereses, se establecen los criterios para el reconocimiento de los intereses como componentes del costo de los activos inmateriales generados internamente.

Para la amortización, el párrafo 97 indica que el importe amortizable de cualquier elemento del activo inmaterial debe ser distribuido, de forma sistemática, entre los años que componen su vida útil. La vida útil se explica en los párrafos 88 al 96 y da la posibilidad de que sea finita o indefinida, que no infinita, y la decisión depende de un análisis de un conjunto de factores relevantes que permitan establecer el límite previsible a lo largo del cual se espera que el activo genere entradas de flujo neto de efectivo para la entidad. La amortización debe comenzar en cuanto el activo esté disponible para el uso al que va destinado. Así mismo, el método de amortización utilizado (párrafo 97) debe reflejar el patrón de consumo, por parte de la empresa, de los beneficios económicos derivados del activo. Si este patrón no pudiera ser determinado de forma fiable, deberá adoptarse el método lineal de amortización, en el que se considera que el valor residual es cero. La cuota de amortización calculada debe ser cargada como gasto del ejercicio, a menos que otra Norma Internacional de Contabilidad permita, o bien exija, que tal importe se incluya en el importe en libros de otro activo.

Para el retiro y la disposición de activos intangibles la norma establece su tratamiento en los párrafos 112 al 117, y estipula como condición

su venta, su disposición del activo por otra vía y cuando no se espere obtener más beneficios económicos.

En los estados financieros se debe revelar, para cada clase de activos inmateriales, y distinguiendo entre los activos que se han generado internamente y los demás, la siguiente información:

- a) Las vidas útiles o los porcentajes de amortización utilizados.
- b) Los métodos de amortización utilizados.
- c) El importe bruto en libros y la amortización acumulada, tanto al principio como al final del ejercicio.
- d) El rubro de la cuenta de resultados, en las que está incluida la amortización practicada a los activos inmateriales.
- e) Las enajenaciones y retiros de elementos.
- f) Las pérdidas por deterioro del valor o su recuperación, llevadas directamente al patrimonio neto.

La empresa revelará, asimismo, la naturaleza y efecto de los eventuales cambios en las estimaciones contables que tengan un efecto importante en el ejercicio corriente o que se espere tengan repercusión significativa en futuros ejercicios. Tales revelaciones pueden ser necesarias por causa de cambios en: a) el periodo de amortización; b) el método de amortización; o c) los valores residuales.

Se recomienda que las empresas aporten la siguiente información adicional:

a) Una descripción de los activos inmateriales completamente amortizados que se encuentran todavía en uso.

B) Una breve descripción de los activos inmateriales que, aún estando controlados por la empresa, no se reconocen como activos por no

cumplir los criterios de reconocimiento fijados en esta norma, o porque fueron adquiridos o generados antes de que la misma estuviese en vigencia.

Se debe resaltar que aún cuando la NIC 38 busca establecer un marco conceptual para el tratamiento contable de los activos adquiridos o generados internamente, prohíbe expresamente el reconocimiento como activos intangibles del fondo de comercio, marcas, cabeceras de periódicos, títulos publicitarios, listas de clientes y otros elementos similares, cuando son generados internamente por la empresa. Sin embargo, todos ellos son integrantes del capital intelectual de las organizaciones.

3. Criterios contables utilizados por expertos para el registro y presentación del capital intelectual

Al consultarse a los expertos sobre el concepto de capital intelectual, resalta que los conceptos emitidos por los expertos se circunscriben solamente al capital humano, es decir, lo relacionado con habilidades, destrezas y conocimiento del personal de la empresa, obviando los otros elementos que caracterizan al capital intelectual, tales como lista de clientes, desarrollo de marcas, entre otros. Para los expertos consultados, el capital intelectual es sinónimo de capital humano. En el cuadro 1 se muestran las respuestas de los entrevistados.

Cuadro 1
Conceptos de capital intelectual

| Entrevistado | Concepto |
|--------------|---|
| 1 | Conjunto de conocimiento y aptitudes que, acompañados o no por desarrollos de destrezas que permiten la generación presente y futura de beneficios (contables, económicos, intelectuales, etc.) |
| 2 | Conjunto de bienes representados por las aptitudes y actitudes de los trabajadores de la empresa. |
| 3 | Recursos intangibles con los cuales cuentan las organizaciones para el logro de sus objetivos, que le agregan valor. |
| 4 | Saber individual o colectivo que produce valor agregado. |
| 5 | Es la calificación y capacidad del personal de la empresa. |
| 6 | Todo aquello que representa valor de la empresa y que tiene que ver con el recurso humano y sus capacidades que hacen que la empresa ocupe el lugar que le corresponde. |
| 7 | Nueva tendencia de las organizaciones que actualiza el recurso humano. |
| 8 | La capacidad del ser humano para desarrollar sus habilidades intelectuales. |
| 9 | Se refiere a conocimientos, habilidades y destrezas del recurso humano en la organización. |
| 10 | Conocimientos que posee el recurso humano para las organizaciones. |
| 11 | Los conocimientos que adquiere el empleado, en el desempeño del trabajo en una empresa particular. |

Fuente: Elaboración propia con base a las respuestas de los entrevistados

Al consultarse a los expertos sobre su consideración del capital intelectual como un activo organizacional, el 100% de los consultados consideró que el capital intelectual es un activo organizacional. Así mismo, se les pidió que argumentaran que se muestran en el Cuadro 2.

Cabe destacar, en primer lugar, que tres de los expertos (27%), aún cuando consideran al capital intelectual como activo organizacional, no dan razones que sustenten tal afirmación. En concordancia con las respuestas obtenidas en los conceptos de capital intelectual, destacan las razones asociadas con la formación y el desarrollo del capital humano. En menor grado se reconoce la posibilidad de éste para generar ganancias como activo (recurso, inversión) de la organización.

Al consultarles a los expertos sobre los criterios contables para reflejar el capital intelectual en los estados financieros, el 82% propone clasificar al capital intelectual como

activos de la organización, de éstos 9% como otros activos y el 73% como activos intangibles. Tres de los expertos consultados no respondieron. En el gráfico 2 se muestran las frecuencias de las respuestas.

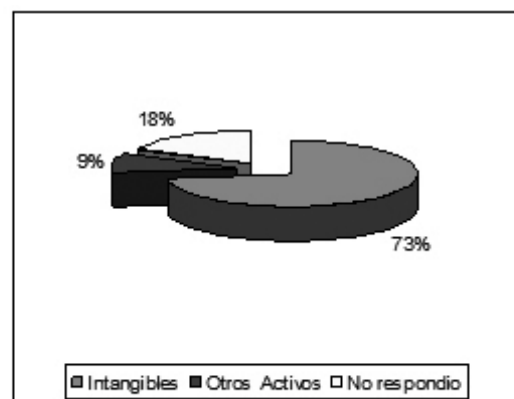


Gráfico 2. Criterios de contabilización del capital intelectual

Fuente: Elaboración propia con base en la entrevista realizada a los expertos

Cuadro 2
Razones para considerar el capital intelectual como activo organizacional

| Entrevistado | Razones |
|--------------|---|
| 1 | Si un individuo que forma parte de una empresa lo utiliza, puede generar procedimientos que podrán representar ganancias. |
| 2 | Generan ganancias. |
| 3 | Al ser definido como "recursos intangibles" forman parte del activo. Es algo que "posee" la organización. |
| 4 | No contestó |
| 5 | Permiten a la organización realizar las actividades de manera óptima. |
| 6 | Porque debe ser una política de la empresa la formación del personal. |
| 7 | Proporciona herramientas de seguimiento para el recurso humano. |
| 8 | Desarrollo del proceso administrativo en términos de eficiencia. |
| 9 | No contestó |
| 10 | No contestó |
| 11 | Representa una inversión para la empresa |

Fuente: Entrevistas a los expertos contables. Elaboración propia (2005)

Al consultar a los expertos sobre las normas contables que regulan el tratamiento contable del capital intelectual, sólo 27% de los expertos consultados conoce de alguna norma contable al respecto. En el gráfico 3 se visualiza las proporciones del conocimiento de normas contables relacionadas con el capital intelectual

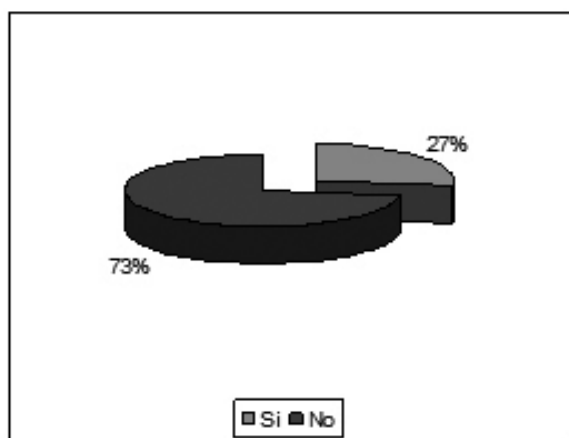


Gráfico 3. Conocimiento de normas de contabilidad relacionadas con el capital intelectual

Fuente: Elaboración propia con base en la entrevista realizada a los expertos.

Se les solicitó a los entrevistados su criterio contable en el caso que se les consultara si debe registrarse o no en la información financiera el capital intelectual, 55% de los consultados admitió que lo registrarían, y 45% que no lo harían. De los expertos que indicaron que registrarían el capital intelectual, los resultados fueron:

- Tres de los expertos identificaron sólo la cuenta de activos, sin reflejar la contrapartida en el haber. De éstos, uno consideró registrarlos como “otros activos” mientras que los otros dos como activo en general.

- Dos de los expertos utilizarían las cuentas del patrimonio como contrapartida del registro.
- Otro experto lo registraría sólo si lo adquiere.

En el gráfico 4 se muestra la proporción de las respuestas de los expertos:

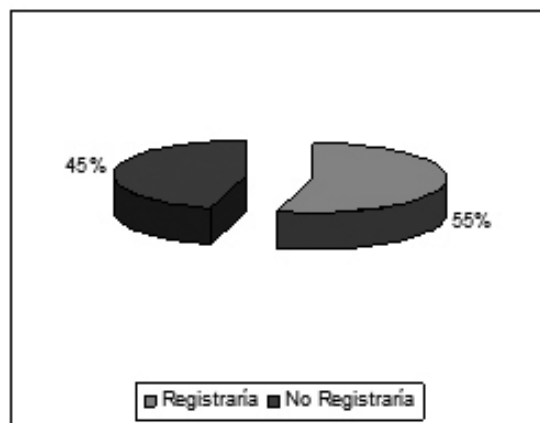


Gráfico 4. Decisión de registro del capital intelectual

Fuente: Elaboración propia con base en la entrevista realizada a los expertos

En cuanto al criterio del valor y la posibilidad de amortizar el capital intelectual, los expertos opinaron lo que se expresa en el cuadro 3.

En el gráfico 5, se muestran las proporciones de las respuestas dadas por los expertos.

Las respuestas plantean consideraciones interesantes. El reconocimiento del valor de los intangibles a partir de las erogaciones realizadas para desarrollar el capital intelectual resulta obvio, al igual que el hecho de que el mismo se considere sin valor, sin precio, en función de que gran parte de los expertos consultados consideran al capital intelectual como sinónimo de capital humano. Sin embargo, creen los investigadores que el hecho

Cuadro 3
Criterios de valor y amortización del capital intelectual

| Entrevistado | Valor | Amortización |
|--------------|--|--|
| 1 | Una alternativa podría estar representada por las erogaciones hechas (por el individuo o la organización) en el desarrollo de dicho capital: cursos de formación, entrenamiento. | A priori no, sin embargo, por ejemplo en contratos por tiempos determinados o carreras con duración limitadas. |
| 2 | Hacer valoración económica. | Sí |
| 3 | Valoración económica. | Sí, pues no tiene un valor que perdure en la vida. |
| 4 | De acuerdo con el nivel de preparación, educación, destrezas. | Sí se considera intangible, puede amortizarse |
| 5 | Debe ser producto de una estimación contable. | No, el gasto para mantener el capital intelectual debe llevarse a los resultados del período. |
| 6 | Se debería buscar el método de valoración para asignarle el costo al capital intelectual. | Sí |
| 7 | Sin valor | No |
| 8 | No tiene precio | No |
| 9 | No tiene precio | No |
| 10 | No tiene precio | No se puede |
| 11 | Le daría un valor considerable y de cuantificar sería la inversión en entrenamiento y capacitación | Sí |

Fuente: Elaboración propia con base en la entrevista realizada a los expertos.

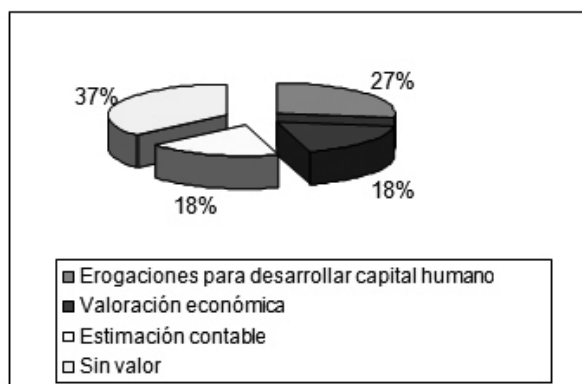


Gráfico 5. Criterio valoración

Fuente: Elaboración propia con base en la entrevista realizada a los expertos (2005)

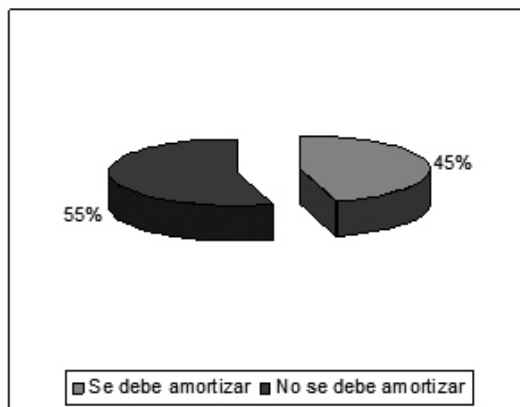


Gráfico 6. Criterio amortización

Fuente: Elaboración propia con base en la entrevista realizada a los expertos

de que 36% de los expertos consultados consideren la posibilidad de aplicar métodos alternativos de valoración, diferentes al del valor histórico original o al costo de producir el activo, tal y como lo plantea la NIC 38, abre la posibilidad de que se generen nuevos paradigmas contables que permitan reconocer y registrar los activos intangibles generados internamente para su

presentación en la información financiera.

En cuanto a la consideración del capital intelectual por parte de los expertos consultados como activo intangible, 55% respondió que puede ser amortizado. El porcentaje de los expertos que considera que no se puede amortizar lo hace sobre la premisa de que no se puede valorar y, por tanto, no se puede medir el capital humano.

4. Conclusiones

Registrar y revelar el valor del capital intelectual organizacional, no puede ser entendido como un ejercicio derivado de la moda, por el contrario representa para toda organización moderna un recurso crucial para determinar y entender la importancia que este activo tiene dentro de la estructura financiera de la organización. La medición, el registro y el control del capital intelectual se van transformando en elementos claves para conocer a la organización, ya sea desde una perspectiva externa como interna. Obtener información útil sobre la estructura de estos activos intangibles y su capacidad para generar valor, debe formar parte de las habilidades que tienen que desarrollar los responsables de su manejo para generar las características distintivas del ente.

Uno de los obstáculos a resolver es que para la contabilidad el concepto de capital intelectual se ha usado como sinónimo de activos intangibles, en general; y los activos intangibles “ocultos” (no aparecen en la información financiera) tales como el capital humano o de fondo de comercio, si no se han adquirido. La Norma Internacional de Contabilidad No. 38 sólo reconoce como activos intangibles los adquiridos y los productos que se generen internamente y cumplan con las características de reconocimiento, identificabilidad, generación de beneficios futuros y medición y, prohíbe el reconocimiento de los activos intangibles generados internamente que no cumplan con estas características y el capital intelectual generalmente se asocia con: conocimiento del personal, lealtad de los clientes, procesos internos eficientes, entre otros, y por tanto, no cumple a cabalidad con las características exigidas. Esta falta de reconocimiento contable, posiblemente se deriva de: la falta de fiabilidad en los métodos de

valoración distintos al costo histórico en el registro inicial del activo, el grado de control sobre los beneficios económicos futuros y la prevalencia de la forma legal sobre la naturaleza económica del activo intangible que se generan internamente, pero por su parte los estados financieros están obviando información importante para la toma de decisiones.

Es importante reconocer como investigadores, la debilidad en la falta de conocimiento y experticia en el tema de normas internacionales de información financiera de los expertos consultados y, aunque no puede inferirse a la totalidad de los Contadores Públicos, si es un indicativo de que deben hacerse mayores esfuerzos por adecuar la actuación profesional y académica al contexto de la normativa internacional. Por otra parte, es responsabilidad de los Contadores Públicos, de los organismos reguladores de la profesión y, en gran medida de las universidades emprender como proceso continuo, crítico, innovador, la investigación de las problemáticas a las que la contabilidad debe dar respuestas y, el registro, la valoración y la presentación del capital intelectual como activo organizacional es uno de ellos. El tratamiento de los activos intangibles, que se generan internamente en una organización relacionado con la actividad intelectual de sus miembros, sólo podrá ser aclarada si se fomenta el estudio, divulgación, mejoramiento profesional y progreso investigativo.

5. Referencias bibliográficas

Cañibano, L., García A., y Sánchez M. (1999). La relevancia de los intangibles para la valoración y la gestión de empresas: revisión de la literatura. En: Revista española de financiación y contabilidad, No. 100, pp. 17-88.

- Edvinsson, L. y Malone, M. (2002). El capital intelectual. Londres: McGraw-Hill.
- Fontela, E., y Guzmán, J. (2000). Efectos sobre la productividad de las empresas. Madrid: Fundación Airtel.
- International Accounting Standards Committee, IASB (2005). Normas de Información Financiera. NIC 38. En: Activos Inmateriales. España: CISS.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos (2005). Normas de Información Financiera. Boletín C-8. México: IMCP.
- Johanson, U. (1999). Mobilising change: characteristics of intangibles proposed by 11 Swedish firms. Simposio Internacional sobre medición y reporte de activos intangibles. Amsterdam.
- Ordóñez, P. (1999). La dinámica del capital intelectual como fuente de valor organizativo. Disponible: <http://www.monografias.com>
- Ordoñez, P. (2000). Herramientas de gestión del capital intelectual. Disponible en: <http://gestiondelconocimiento.com>
- Rodríguez, D. (2004). El valor trascendió a una dimensión intangible. Bogotá: McGraw-Hill.
- Rojo, A., y Sierra, M. (2000). Los activos intangibles (capital intelectual) en la contabilidad financiera. XI Congreso de AECA. Madrid.
- Skandia (1998). Human capital in transformation. Skandia
- Steward, T. (1997). Intellectual capital: the new wealth of organizations. Nueva York: Doubleday/Currency.