

MULTICIENCIAS, Vol. 6, Nº 2, 2006 (109 - 114)
ISSN 1317-2255 / Dep. legal pp. 200002FA828

El capital intelectual en el ámbito de la contabilidad tradicional*

Judith Colina

Universidad del Zulia. Núcleo Punto Fijo. E-mail: judithcolina@intercable.net.ve

Resumen

En el ámbito de la nueva economía, el capital intelectual proporciona un margen competitivo, sin embargo estos “recursos” no son medidos de manera adecuada. Desde el punto de vista contable, el tratamiento de los activos intangibles constituye uno de los campos controvertidos con los que se enfrenta la investigación contable, pues la contabilidad tiene que satisfacer las demandas de información de los diferentes usuarios, no obstante, existe un debate sobre, qué activos deberían considerarse de esta naturaleza y cómo deben valuarse y presentarse en los estados financieros tradicionales. La elaboración de este artículo tiene por objeto reflexionar acerca de las limitaciones de la contabilidad tradicional para el registro y medición del capital intelectual en las organizaciones, para lo que se llevó a cabo una revisión de las teorías que definen y determinan la naturaleza del capital intelectual y la normativa contable existente. Se concluye que el valor de las empresas en la actualidad viene dado por el conjunto de sus activos tangibles y el de sus intangibles destacando entre ellos el capital intelectual. Los sistemas de registro contable deberán encargarse de medir correctamente el impulso de las compañías en términos de posición de mercados, lealtad de la clientela, calidad, entre otras, de lo contrario, al no valorar estas dinámicas se presentarían unas valoraciones inadecuadas al entorno

Palabras clave: Capital intelectual, activos intangibles, contabilidad tradicional.

* Este artículo fue presentado en la VI Jornadas de Investigación y Postgrado.

Intellectual Capital in the Context of Traditional Accounting

Abstract

In the context of the new economy, intellectual capital provides a competitive margin, however these “resources” are not adequately measured. From an accounting point of view, the treatment of intangible assets is a controversial field with which accounting researchers have to face, since accounting must satisfy the demands for information from different users, however there is a debate as to whether assets should be considered of this nature and how they should be valued and presented in traditional financial statements. The objective of this article is to reflect on the limitations of traditional accounting in registering and measuring intellectual capital in organizations, and to do this we review the theories that define and determine the nature of intellectual capital and existing accounting norms. The conclusion is that the value of companies at the moment is determined by tangible and intangible assets, among those intellectual capital. Accounting systems must correctly measure the value of companies in terms of market position, loyalty to clients, and quality, among other factors. If they do not, they will present inadequate valorization of the economic environment.

Key words: Intellectual capital, intangible assets, traditional accounting.

Introducción

Una de las características más destacada a experimentar en los últimos años del siglo XX y primeros del siglo XXI, es la actuación de los distintos agentes en un contexto de cambio rápido y continuado (en tecnologías, sistemas, procesos, productos, tendencias, entre otras), propiciado por las condiciones de globalización y competencia existentes, que desembocan en una situación en la que casi todo es copiable y/o comparable, por lo que se diluye e incluso se pierde el valor de la diferencia. En este entorno altamente complejo e impredecible, las organizaciones, en la búsqueda de factores que les diferencien de la competencia, han ido descubriendo que elementos como la imagen de marca o la flexibilidad para adaptarse a los gustos cambiantes de los clientes, son más difícil de ser copiados o imitados que cualquier otra barrera convencional financiera, y consecuentemente requieren más gestión. Es así como en los últimos tiempos emergen con fuerza los llamados “intangibles” o de una manera más general, el Capital Intelectual.

Paradójicamente, los recursos intangibles, cada vez más críticos para las organizaciones, no aparecen valorados en los documentos contables y, en ocasiones, ni siquiera

están correctamente identificados por los ejecutivos de las empresas. En el presente artículo se pretende realizar una contrastación teórica con respecto a las definiciones de Capital Intelectual, su identificación y medición, así como las limitaciones que presenta la contabilidad tradicional para recoger y valorar la gran mayoría de los activos intangibles que posee la empresa.

El capital intelectual en las organizaciones

En términos amplios, el Capital Intelectual es la habilidad para transformar el conocimiento y el resto de activos intangibles, en recursos generadores de riqueza, tanto para las empresas, como para los países (Bradley, 1997). Centrándose en el contexto organizativo, Edvinsson (1999), define este activo como la posesión de conocimientos, experiencia aplicada, tecnología organizativa, relaciones con clientes y destrezas profesionales que proporcionan a la organización una ventaja competitiva en el mercado. Para Tejedor y Aguirre (1998) este concepto recoge el conjunto de activos de una organización que pese a no estar reflejados en los estados contables tradicionales, generan o generarán valor para ésta.

En la literatura sobre Gestión del Conocimiento, este concepto se relaciona con la medición y valoración de conocimiento, y proporciona un criterio común para medir y comparar el crecimiento de valor en las empresas. Es así, como Edvinsson y Malone (1999), dividen el capital intelectual en: capital humano (todas las capacidades individuales, conocimientos, destrezas y la experiencia de los empleados y gerentes), capital clientela (potencial de compra de los clientes y lealtad a la marca) y capital estructural (la infraestructura que incorpora, capacita y sostiene el capital humano), este a su vez se divide en: capital organizacional (inversión en sistemas, herramienta, operaciones, logística y distribución), capital innovación (derechos comerciales protegidos, propiedad intelectual y otros activos intangibles y talentos usados para crear y llevar al mercado nuevos productos y servicios) y capital proceso (procesos de trabajo, técnicas como ISO 9000 y programas para empleados que aumentan y fortalecen la eficiencia de manufactura o la prestación de servicios).

Para Brooking (1996), el capital intelectual de una empresa puede dividirse en cuatro categorías: a) Activos de mercado, que son el potencial derivado de los bienes inmateriales que guardan relación con el mercado; b) Activos de propiedad intelectual, los cuales se refieren al *know how*, secretos de fábrica, derechos de autor, marcas de fábricas y servicios; c) Activos centrados en el individuo o calificaciones de su conocimiento, habilidades y actitudes, y d) Activos de infraestructura que incluyen tecnologías, metodologías y procesos que hacen posible el funcionamiento de la organización. En términos generales el capital intelectual está relacionado con la medición de los activos intangibles, por tanto, es un concepto contable. Los conocimientos de las personas claves de la empresa y la satisfacción de los empleados, el *know how* de la empresa, la satisfacción de los clientes, son los activos que, entre otros, explican buena parte del valor que el mercado concede a una organización, pero hasta el momento no se refleja en un valor contable.

Identificación y medición de los activos intangibles

En los últimos años han surgido diversas definiciones y clasificaciones de activos intangibles con el propósito de ofrecer una mejor comprensión del concepto y alcanzar una valoración fiel de las inversiones en estos activos. Sosa (2002) identifica como activos intangibles aquellos

que realmente representan agregación de valor a la empresa. Para Vargas (2000) son aquellos que no tienen soporte físico, lo que hace muy compleja su identificación y valoración. De acuerdo con Itami (1994); Bueno, (1998), los intangibles, son el resultado de la incorporación de la información y el conocimiento a las distintas actividades productivas de la organización. Por otro lado, su intensidad de conocimiento les otorga una serie de condiciones idóneas para convertirlos en activos escasos, valiosos y difícilmente imitable por terceros (Camisón, 1999). En concreto interesa destacar que los activos intangibles se construyen a través del tiempo a partir de la experiencia de la empresa y pueden ser utilizados por otros departamentos de la empresa sin costo adicional, sus costos de imitación pueden ser elevados. Estas características, permiten que los activos intangibles constituyan una fuente de ventajas competitivas para la empresa, porque se trata de recursos valiosos, escasos, poco imitables por terceros y difícilmente transmisibles en el mercado.

La contabilidad y el capital intelectual

El papel fundamental que ha desempeñado la contabilidad está referido al control y organización de las diferentes actividades de la empresa con el fin de conocer la situación en que esta se encuentra, de una manera ágil, oportuna y útil para llevar a cabo los propósitos que se quieren realizar y así cumplir con los objetivos planteados. Sin embargo hoy se afirma con ahínco que la contabilidad presenta debilidades en algunos aspectos; como por ejemplo, el no incluir las relaciones ambientales del entorno donde se desenvuelve la empresa o el hecho de no presentar valores de mercado de las partidas que conforman el activo, pasivo y patrimonio (Pucich et al. 2001). En este orden de ideas, el hecho más resaltante, sin duda alguna, lo constituye la ausencia en la información financiera de uno de los principales activos de la organización, los intangibles. Estos activos “no contabilizados” suponen en promedio, varias veces el valor de los activos tangibles, Sveiby (1997). Como consecuencia de ello, se hace necesario que la contabilidad asuma el compromiso de informar los efectos de este evento económico sobre la información financiera.

El creciente interés por medir el Capital Intelectual ha generado críticas respecto a los tradicionales métodos contables, Al respecto Bradley (1997), señala que estos informes no son adecuados por su énfasis en sucesos históricos, incapacidad para recoger activos intangibles, enfoque de costos y su concentración en informes anuales regula-

res. Sin embargo, es importante destacar los esfuerzos realizados por el *International Accounting Standards Committee* (IASC), en su último trabajo sobre activos intangibles. En septiembre de 1998, la Comisión de Normas Internacionales de Contabilidad, presentó la Norma Internacional Contable No. 38 (NIC 38), la cual aborda la contabilidad y divulgación de activos intangibles. Esta norma abrió paso a un amplio abanico de partidas, tales como investigación y desarrollo, patentes, franquicias, entre otras; lo que representa un importante avance en el tratamiento contable de estas partidas. Sin embargo, el problema fundamental de la ciencia contable radica en la medición de los intangibles. De acuerdo con lo establecido en el marco conceptual de las Normas Internacionales Contables (NIC), se define la medición como “el proceso de determinación de los importes monetarios por lo que se reconocen y llevan contablemente los elementos de los estados financieros, para su inclusión en el balance general y estado de resultados”.

Según lo establecido en la NIC 38 (1998), existen tres elementos imprescindibles para que un activo intangible pueda ser definido como tal: 1) El activo intangible debe ser controlado por la empresa como resultado de hechos pasados. 2) Deben existir beneficios económicos futuros fundamentalmente esperados. 3) El costo del activo intangible debe poder determinarse sobre bases confiables. De acuerdo con esto, uno de los principales inconvenientes presentados al momento de generar la información financiera sobre los intangibles, es el hecho que la contabilidad se basa en el principio de costo histórico, es por ello la diferencia que existe entre el valor en libros y el valor de mercado. Hernández (2000), considera que esta falta de información, conduce generalmente a la infravaloración de las compañías que emplean recursos intangibles para la creación de valor, lo cual origina que las decisiones a adoptar por los distintos usuarios y que han sido tomadas, principalmente, a partir de tales informes, puedan en algunas ocasiones, ser ineficientes y, en consecuencia, empresas que aparentemente lucen como las que poseen un mayor valor porque obtienen beneficios mayores, realmente lo que están haciendo es disminuir su capacidad de generación de beneficios futuros. Es por esta razón que se ha comenzado a abrir un espacio al reconocimiento de los activos intangibles en la información financiera de las empresas, lo cual no representa, por el momento, una ruptura con las prácticas contables tradicionales de reconocimiento y medición de activos, sino de comenzar a abrir nuevas vías de información para los reportes financieros, plan-

teándose inclusive la modificación de su propio marco conceptual.

Según Pucich et al (2001), la NIC 38 deja fuera de los estados contables los procesos de investigación y restringe con una serie de condiciones los de desarrollo de los activos intangibles que se obtienen de esos procesos. Además, especifica que “las marcas de fábrica, nombres de publicaciones, cartera de clientes y partidas semejantes en sustancia que se hayan generado internamente, no deben ser reconocidas como activos intangibles”. En opinión de Serrano y Chaparro (2001), esta norma sigue una línea muy conservadora, alejada de los planteamientos de otras disciplinas o de la propia Federación Internacional de Contadores (IFAC), que está sugiriendo ideas verdaderamente novedosas.

En razón de lo analizado varias son las dificultades para incluir a los intangibles en la contabilidad financiera. La primera es la identificabilidad, ya que para el cumplimiento de este requisito será menester que la empresa pueda identificar los beneficios económicos que deriven de la misma. El segundo inconveniente se refiere a la posibilidad de ejercer control sobre los beneficios que estos intangibles generan. En la NIC 38, con respecto a este ítem se expresa: “Una empresa puede poseer un equipo de personas capaces, de manera que pueda identificar posibilidades de mejorar su nivel de competencia mediante la formación especializada, cuyo desembolso producirá beneficios económicos en el futuro. La empresa puede también esperar que dicho equipo continúe prestando sus servicios dentro de la entidad. Sin embargo, normalmente la empresa tendrá un control insuficiente sobre los beneficios futuros esperados que pueda producir un equipo de empleados con mayor especialización, como para poder considerar que los importes dedicados a la formación cumplen la definición de activos intangibles”.

Otro párrafo de la misma norma evidencia también la dificultad al expresar: “La empresa puede tener una cartera de clientes, o una determinada cuota de mercado, y esperar que, debido a los esfuerzos empleados en desarrollar relaciones y lealtad de los clientes, éstos vayan a continuar demandando los bienes y servicios ofrecidos por la empresa. Sin embargo, en ausencia de derechos legales u otras formas de control, que protejan esta expectativa de relaciones, o de lealtad continuada por parte de los clientes, la empresa tendrá por lo general un grado de control insuficiente sobre los beneficios económicos que se podrían derivar de las mismas, como para poder considerar que tales partidas (cartera de clientes, cuotas de mercado,

relaciones con la clientela, lealtad de los clientes) cumplen con la definición de activo intangible”.

Bajo este criterio, se continúa con las restricciones del modelo tradicional de contabilidad, es decir no sería viable medir aspectos como: marcas, fidelidad de los clientes y relaciones establecidas, la plusvalía (cuando no ha sido adquirido directamente por la empresa), el conocimiento acumulado en las personas, entre otras, razón por la cual, Sigue siendo un modelo limitado, que se fundamenta en los modelos de valoración del costo histórico. Al respecto se puede señalar que la labor recién comienza, la contabilidad se enfrenta ante el gran desafío de establecer normas que permitan homogeneizar los criterios empleados para la identificación, medición y presentación de los activos intangibles a fin de que los usuarios puedan contar con información confiable para la toma de decisiones. La Federación Internacional de Contadores, ha emitido, también en la misma fecha, septiembre de 1998, un interesante documento que recopila los aspectos clave de la valoración del capital intelectual. El documento expone los desafíos y oportunidades que para los contadores puede suponer identificar y valorar el capital intelectual, para desarrollar la planificación, control, información y auditoría. El estudio reconoce que la contabilidad del capital intelectual requerirá la invención de nuevos conceptos y prácticas contables

Reflexiones Finales

Son apreciables los cambios que se han experimentado en la economía y la contabilidad dando lugar a nuevas necesidades de información, sin embargo existen suficientes razones para asumir que la información mostrada en los estados financieros, no se ajusta totalmente a la realidad que envuelve a las organizaciones, por lo que la principal finalidad de éstos, de proporcionar información veraz y oportuna para la toma de decisiones no se está cumpliendo. El valor de las empresas en la actualidad, tanto en el sector industrial como en el de comercio o servicios, no reside solamente en sus instalaciones, maquinaria o edificios, sino en aspectos inmateriales como la capacidad de desarrollar relaciones estables con sus clientes y conseguir su fidelización, su capacidad para innovar e introducir nuevos productos o servicios al mercado, o la competencia técnica y motivación de su personal. Por ello, es que se puede afirmar que el valor de las empresas en la actualidad viene dado por el conjunto de sus activos tangibles y el de sus intangibles destacando entre ellos el capital intelectual.

Es importante señalar que aún cuando el patrimonio intelectual no ha logrado una medición en términos financieros o monetarios, si ha sido considerado de gran importancia estratégica para las empresas por su conocimiento organizacional; generando un entorno competitivo donde se busca un mejoramiento continuo en la calidad, información, servicio, entre otros, por lo que la labor de los profesionales vinculados a la contabilidad y responsables de los departamentos financieros, será prepararse para aceptar el nuevo reto que supone manejar nuevos conceptos, indicadores, informes, etc., sobre los activos intangibles que tienen las empresas porque cada vez serán más las compañías que se informen de éstos, y por tanto la contabilidad deberá adaptarse a las nuevas circunstancias, si quiere seguir siendo útil al usuario. De la incidencia del capital intelectual en la disciplina contable, podemos concluir: La contabilidad financiera tradicional, sobre las bases de medición sobre las que hoy descansa, está lejos de servir de apoyo a la toma de decisiones en el ámbito de la nueva economía y de los procesos de negocios que no está en capacidad de medir ni reportar. Por supuesto existen modelos alternos (contabilidad administrativa) que han permitido subsanar esta situación a través de la medición sobre otras bases distintas desde el punto de vista financieros y no financiero.

Referencias Bibliográficas

- BRADLEY, K. (1997). “Intellectual capital and the new wealth of nations”, **BusinessStrategy Review**, Vol. 8, No.4, pp. 33 – 44.
- BROOKING, A. (1996). **Intellectual Capital. Core Asset for the Third Millennium Enterprise**, International Thomson Business Press, London, 1ª ed, pp. 97- 113.
- BUENO, C. (1998). El capital intelectual como clave estratégica en la competencia actual. **Boletín de estudios económicos**, vol. LIII, No. 164, pp. 207-229.
- CAMISÓN, Z. (1999). “Cómo medir las competencias distintivas. Un examen empírico de la fiabilidad y validez de los modelos multi-items para la medición de los Activos Intangibles” Ponencia en The Iberoamerican Academy of Management. Diciembre 1999. Universidad Carlos III. Madrid, pp. 18 – 23.
- EDVINSSON, L. y MALONE, M. (1999). **El capital intelectual: cómo identificar y calcular el valor de los recursos intangibles de su empresa**. Ediciones gestión 2000 Barcelona, pp. 45 – 58.
- HERNÁNDEZ, J. (2000). **El Capital Intelectual**. Ponencia ante el IX Congreso Venezolano de Contadores Públicos. Noviembre 2000. Maracay Venezuela.
- IASC (1998). “IAS 38, intangible assets (ASC-International accounting standards committee), pp. 23 – 34.

- IFAC, International Federation of Accountants (1998): "The Measurement and Management of Intellectual Capital". Financial and Management Accounting Committee, pp. 7–15.
- ITAMI, H. (1994). **Los Activos invisibles**. Editorial Deusto Bilbao.
- NIC 38 (1998). Norma Internacional de Contabilidad No. 38, pp. 18 – 33.
- PUCICH, M.; MONZÓN, E.C. y SOSISKY, L. (2001). **Los Recursos Intangibles en la Información Contable**. XVI Jornadas de Contabilidad, XIV de Auditoría y III de Gestión y Costos. Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de la Capital Federal. Buenos Aires, Argentina, p. 10.
- SERRANO CINCA, C. y CHAPARRO, F (2001). **Los activos intangibles en la Contabilidad: medición y valoración**. (Documento en línea) Disponible: 5campus.com, Capital Intelectual <http://www.5campus.com/leccion/capint> (Consulta: 10/01/2006)
- SOSA, G. (2002). Tratamiento contable de Activos Intangibles. Revista Holismo, pensamiento y voz del Decanato de Administración y Contaduría Pública de la UCLA, Noviembre 2002, Año 1, No. 1 Barquisimeto. Venezuela, p. 7
- SVEIBY, K-E. (1997). "The Intangible Assets Monitor", **Journal of Human Resource Costing and Accounting**, Vol. 2, No.1, pp. 73-97.
- TEJEDOR, B. y AGUIRRE, A. (1998). "Proyecto Logos: Investigación relativa a las capacidad de aprender de la empresa española", **Boletín de Estudios Económicos**, Vol. LIII, No. 164, Agosto, pp. 84 – 99.
- VARGAS, M. (2000). **Características de los activos intangibles**. Universidad de la Rioja. pp. 10 – 15.
-