La importancia en la investigación en intangibles en la contabilidad y su vinculo con la teoría del valor

Francisco Javier Ortega[1]

Abstract— Este texto realiza algunos cuestionamientos acerca del tratamiento de los activos no intangibles en el marco de la teoría contable, en principio desarrolla un contexto en el que se suscita la problemática y posteriormente se abordan consideraciones teóricas acerca de la teoría del valor desde la perspectiva económica, con el fin de vincular dichas consideraciones con las problemáticas propias de los intangibles para la contabilidad.

Index Terms— Contabilidad, teoría del valor, intangibles.

PRESENTACIÓN.

Hoy, el mundo empresarial cuenta con una constante que es el cambio rápido y veloz a partir de la evolución tecnológica y de las comunicaciones. Así, el concepto de empresa en la actualidad, trasciende los factores productivos tradicionales (tierra-trabajo-capital) de la era industrial hacia la aparición de nuevas formas de generación de riqueza, a partir de la mercantilización del conocimiento y de la internacionalización de los mercados, lo que conlleva a la identificación y valoración de diversidad de bienes, que aparecen en esa nueva economía.

La velocidad, la dinamicidad, la incertidumbre, la turbulencia, se convierten en elementos comunes que transversalizan la actividad empresarial. El conocimiento, las relaciones con los clientes, las relaciones contractuales, los derechos de uso de los recursos naturales y otros, están considerados en la categoría de bienes no tangibles y que se presentan como un conjunto colectivo y social de propuestas de crecimiento e innovación para las empresas. La valoración de los bienes puede ser subjetiva, es decir totalmente individual e influenciable por las dinámicas de los mercados; pero también puede ser objetiva, en cuanto se tengan en cuenta los factores productivos. Hoy, se mezclan la eficiencia de la producción con la eficiencia del mercado; en el nuevo contexto la eficiencia económica depende de la eficiencia monetaria y de la eficacia de gestión, que se plantea desde condiciones del mercado, donde el capital intangible ha entrado a encarar el poder del capital como relación social básica dominante. ¿Cómo reconocer entonces que el valor de los recursos intangibles debe ser una manifestación social, donde el mercado es sólo un componente? ¿cómo enfrentar la medición y valoración de externalidades que no se reflejan ni en las relaciones ni en los precios del mercado? ¿si es la disciplina contable, con su naturaleza económica, la que se encuentra hoy comprometida con la asignación, distribución y control de la riqueza de las naciones, de manera neutral e independiente, cómo encontrar un método alternativo de identificación de nuevos activos, y de valoración de los mismos, de manera objetiva y acorde con la realidad de las organizaciones? ¿Es pertinente asignarle un valor de cambio y un valor de uso a los intangibles, en la medida en que son útiles e intercambiables? ¿El tradicional costo histórico, valor corriente, valor de reposición, valor de realización, valor actual o presente neto y el reciente valor razonable en economías primarias, de pequeños mercados financieros, son pertinentes como modelos de asignación de valor?

DESARROLLO DE LOS ARGUMENTOS:

La investigación propuesta busca la utilidad teórica y práctica de conceptos básicos en disciplinas como la economía, contabilidad, finanzas, administración, gestión empresarial y gestión del conocimiento para encontrar representaciones y abstracciones que involucren los activos no tangibles, en las actividades operativas de las empresas; permitiendo así, que las mismas, puedan efectuar comparaciones con otras, a partir de la identificación, clasificación y gestión de los activos que se han considerado con valor "cero" en sus balances. Además, es necesario ampliar el campo de valoración contable de los activos, haciendo posible la estimación de valores económicos, a partir de bienes no adquiridos, que se puedan reconocer al interior de los estados financieros, como una manera de que la disciplina contable acerque el valor de los activos reconocidos a los valores actuales, reales y/o de mercado.

Para lograr el cumplimiento de estas pretenciones, se hace necesario utilizar instrumentos de gestión empresarial, gestión del conocimiento y medición económica, donde los activos intangibles se conviertan en bienes transables en el mercado, por lo que se les debe otorgar un valor económico, susceptible de incluirse sistemáticamente como valor agregado de las empresas. Por lo anterior, es fundamental el análisis de metodologías desde la perspectiva de la gestión de conocimiento que facilitan la identificación y valoración de activos intangibles así como su ca-

[1] Profesor Universidad del Cauca y Corporación Universitaria Comfacauca. Contador Público de la Universidad del Cauca, Especialista en Gerencia de Proyectos, Especialista en gestión Financiera, Magíster en Gestón Empresarial y Estudiante de Doctorado en tercer año en Antropología de la Universidad del Cauca. E mail: fortega@unicauca.edu.co

racterización, clasificación, medición, cuantificación, registro y revelación contable de los activos de naturaleza inmaterial, que añaden valor, tamaño y competencia a las empresas. El resultado de la investigación deberá arrojar un modelo de medición que involucre los anteriores aspectos.

La investigación tiene como motivación práctica el enriquecimiento en la temática, como un campo de aplicación adicional para los profesionales de la Contaduría Pública e igualmente como estrategia de generación de conocimiento científico aplicado por un grupo de investigación. Además, la investigación responderá a las inquietudes de los profesionales en el área contable, acerca de la inclusión de algunos activos en los estados financieros.

Se hace apremiante que las empresas, en el nuevo entorno económico, de negocios intra-red, globalización y demás, puedan otorgarle valor a las iniciativas, capacidades, habilidades, creatividad, conocimiento, etc.; activos que en la actualidad cobran una gran importancia y son factor de diferenciación y de competitividad. Así, los responsables de las áreas financieras, como informadores de la situación económica y financiera, deben involucrar en sus reportes toda la información que produzca o consuma valor; y en la actualidad los intangibles son activos que requieren de la aplicación de conocimientos para desarrollar un modelo que permita reconocer y revelar su valor económico.

Para poder efectuar una propuesta, alrededor de los conceptos de medición y valoración, fundamental en el desarrollo contable, se hace pertinente indagar acerca de la evolución de la teoría del valor, desde la perspectiva económica, como base esencial para poder encontrar el punto de referencia al cual se ha apegado el discurso contable. Lo primero que debemos decir sobre el concepto de valor, es que es mucho más difícil de comprender que los conceptos que formaban parte de la primera figura de la mercancía. Para entender de qué estamos hablando, comenzaremos por un concepto de valor genérico, que no se aplique específicamente a ninguna sociedad en particular sino a todas, este es el concepto praxeológico de valor. Cuando hablamos de un concepto praxeológico, hablamos de algo tan general que no se aplica sólo al comportamiento humano sino también al de los demás animales: cómo obtener el máximo producto con el mínimo esfuerzo posible. En cualquier sociedad (sea o no mercantil), el hombre busca satisfacer sus necesidades con el menor esfuerzo posible. Es decir, que debe producir bienes con el objeto de satisfacer sus necesidades de consumo. Vemos que se destaca el carácter racional y maximizador de los individuos y su necesidad de producir, es decir de trabajar.

CONSIDERACIONES TEÓRICAS.

Ligado al concepto de valor, se ha desarrollado el pensamiento económico, a través de la historia del hombre, conjugando diversas posibilidades de abstracción del mismo. Han sido las diversas manifestaciones de valor otorgados a los recursos, en las diferentes épocas de la historia, las que han determinado la riqueza y el poder económico de las naciones. Así, los griegos fueron los primeros en intentar descubrir las intimidades del funcionamiento de la economía, representados por filósofos como Hesíodo, Demócrito, Jenofonte, Tucídides, Platón y Aristóteles, entre otros. Fue gracias al primero que se inicia esta gran carrera ya que Hesíodo encontraba muy obvio que la escasez no correspondía a la interacción de los deseos de las personas y la existencia de recursos sino que daba por hecho que este era un maleficio desatado sobre la humanidad gracias a la irresponsable apertura del cofre de Pandora. Esto nos da a entender la poca conciencia que del mercado tenía este escritor; él como muchos otros de los filósofos griegos fueron de origen y de estilo de vida campesino, y por tanto se interesaban por los problemas de la eficiencia entendida esta como el rendimiento que pueda lograrse de los insumos para que resultara la mayor cantidad de producto. Ya que eran sociedades de autoconsumo familiar no se interesaban por los agregados como la eficiencia de la sociedad.

Como referencia histórica importante, podríamos mencionar entonces, que ya en los trabajos de Platón (año 423-347 a.c.) se establece la división de los bienes en tres categorías: una clase referente a los placeres y satisfacciones inocuas que recibimos por sí mismas, y que no tienen consecuencias posteriores que la satisfacción del momento; otra clase está formada por objetivos que en sí mismos son una carga y que no son buscados por sí mismos sino por las consecuencias deseables de sus resultados, tal como realizar el propio trabajo; la tercera y más elevada de las clases está formada por aquellas cosas que son buenas por sí mismas y por sus consecuencias, como el conocimiento y la salud. Aristóteles, en cambio, aborda los temas económicos, con una perspectiva de uso y cambio de los bienes económicos, identificando que la recta y adecuada utilidad de los bienes, consiste en la satisfacción de las apetencias naturales; otro uso secundario, inadecuado de los bienes es el que tendrá lugar cuando éstos se intercambian por otros con el fin de obtener una ganancia monetaria. Todos los intercambios que conducen a ganancias monetarias se definen como contranaturales como el comercio y el transporte, el empleo especializado y sin especializar y los préstamos a interés. El intercambio más contranatural es el del dinero, cuando se hace con la promesa de devolver el capital con un interés y ello por dos razones: El préstamo e interés produce ganancia por el simple hecho de hacer circular el dinero mientras que en otros tipos de transacción de intercambio el dinero es simplemente un instrumento destinado a facilitar la transacción. El dinero no produce nada y si algo produce (interés) es contra su naturaleza. Aristóteles sólo condena las transacciones de cambio que tienen como finalidad la ganancia monetaria. La diferencia entre los actos de adquisición naturales y antinaturales según Aristóteles., estriba en que los primeros son definidos por el carácter limitado de las necesidades del hombre y los segundos por el carácter ilimitado de sus apetencias.

Dando un salto histórico, la Edad Moderna ve comenzar el s. XVII con el tratado de Montchrétien, que por primera vez nombra a la economía política. Contemporáneamente se desarrolla la primera escuela orgánica que crea una teoría económica y la aplica sistemáticamente: es el mercantilismo. Su doctrina se estructura

sobre la base del principio en que los metales preciosos son más apreciables que otra clase de bienes, tanto para las naciones como para los individuos. Mediante una reglamentación proteccionista, se favorece la producción manufacturera y su exportación, con el fin de acumular reservas de oro y plata.

A mediados del s. XVIII como reacción contra el mercantilismo, surge la escuela fisiocrática. Sus fundamentos se nutren en las ideas filosóficas de los enciclopedistas. El lema laisser faire, laisser passer condensa el sentido de la fisiocracia, cuyos precursores fueron Quesnay y Turgot. Según los fisiócratas, toda la riqueza era generada por la agricultura; gracias al comercio, esta riqueza pasaba de los agricultores al resto de la sociedad. Los fisiócratas eran partidarios del libre comercio y del laissez-faire (doctrina que defiende que los gobiernos no deben intervenir en la economía). También sostenían que los ingresos del Estado tenían que provenir de un único impuesto que debía gravar a los propietarios de la tierra, que eran considerados como la clase improductiva. Mientras tanto, en Inglaterra aparece el libro fundamental de Adam Smith: Investigación sobre la naturaleza y las causas de la riqueza de las Naciones (1776). Queda así fundada la escuela clásica inglesa, también llamada liberal u ortodoxa. La escuela clásica toma las bases de la fisiocracia, pero las desarrolla de manera más completa y original. Su influencia dura casi un siglo, durante el cual la economía política alcanzó real categoría científica.

Por lo tanto, históricamente, las doctrinas económicas se pueden dividir en dos corrientes bien diferenciadas: Escuela clásica, de la que surge la teoría objetiva del valor y/o la teoría del valor trabajo. Y la Escuela neoclásica con la teoría subjetiva del valor y/o del valor utilidad. Cada una de estas teorías sitúa los conceptos de medición y valoración de los bienes y/o mercancías en posiciones diferentes:

La teoría objetiva, desarrollada ampliamente por Carlos Marx (aunque los cimientos los encontramos en William Petty, Adam Smith y David Ricardo), plantean que la base económica de la sociedad capitalista es la mercancía, cuyas características principales son las de satisfacer necesidades humanas y producirse para el intercambio, es decir, poseer un valor de uso y un valor de cambio respectivamente; sin embargo, al ocuparse la economía básicamente al estudio de las leyes de producción y distribución de las mercancías, deja el estudio del valor de uso a un lado por representar la esfera de consumo, lo cual es considerado un acto individual. Por tanto, Marx expresa que en la sociedad capitalista el valor de una mercancía se manifiesta en su valor de cambio, requiriendo un proceso de valorización social a través del intercambio. A su vez, Marx determinó que es el trabajo, el generador de valor de las mercancías, reduciéndolo a términos de trabajo simple y abstracto y medido a través de un tiempo socialmente necesario para la producción de una mercancía en condiciones normales y con un grado de destreza e intensidad imperantes en la sociedad. Para Marx el valor es una propiedad objetiva, donde sólo las relaciones materiales de producción lo dete"rminan; por lo tanto, el precio de las mercancías venía determinado no por las leyes del mercado sino por la misma producción; los precios del mercado son estimaciones ideales, subjetivas, de las relaciones de intercambio entre potenciales compradores y vendedores.

La teoría subjetiva, parte del concepto de utilidad como la capacidad que tienen los bienes para satisfacer las necesidades humanas, la cual está dada por las capacidades físicas del bien; sin embargo, es un concepto abstracto y de difícil medición ya que de la cantidad que se tenga de un bien depende su utilidad y ésta se aprecia de forma subjetiva, por lo cual es difícil saber cuál es la utilidad que le proporciona un bien a determinado individuo. La utilidad es un concepto general que se aplica a cualquier bien que satisfaga necesidades; cuando un individuo en particular le otorga subjetivamente determinada utilidad a un bien especial le está asignando valor al bien; es decir, la utilidad se relaciona con la escasez para determinar el valor de un bien: En la medida en que un individuo tenga mayor cantidad de bienes, le otorgará menor utilidad (valor) a cada uno de ellos y si los bienes son escasos en relación con las necesidades del individuo (es decir, si no satisface plenamente las necesidades de éste) tendrá mayor utilidad, lo que significa que el individuo le otorga mas valor.

Todo el recorrido anterior se valida en la medida en que los intangibles requieren nuevos criterios de reconocimiento, medición y valoración, ya que el valor en las organizaciones se está manifestando de diversas formas; cada vez más las decisiones sobre la eficacia y la eficiencia organizacional dependen de funcionalidades técnicas y tecnológicas altamente sofisticadas, donde los sistemas de información resultan determinantes, así como las capacidades de innovación, creatividad y desarrollo del potencial humano.

Pero no hay que olvidar que la valoración varía al cambiar la forma en que la sociedad satisface sus necesidades, y en esta era del conocimiento, éste se manifiesta de forma intangible, pero reproduciendo la riqueza material de las organizaciones.

Producto del proceso cambiante de la economía, al que se ve enfrentado el sistema contable actual, se denotan grandes diferencias entre los valores de una empresa en el mercado y lo revelado en los informes contables. Así, un nuevo reto se torna en el campo contable: la medición de activos intangibles, como la creatividad, iniciativa, relaciones con los clientes, innovación, aprendizaje, etc. Todo aquello que en palabras de Davidow está valorado en cero en el balance general. A todo este conjunto de intangibles se le ha agrupado bajo la denominación de capital intelectual, definido como *"conjunto de elementos de naturaleza inmaterial que son imprescindibles para que la empresa pueda llevar a cabo su actividad en un entorno basado en una economía del conocimiento.*

En el mundo, son pocas las empresas que consideran el capital intelectual como componente fundamental en el desarrollo de sus operaciones y además, son pocas las que se dedican a medir los rendimientos o retornos que generan dichos intangibles; aunque en algunas organizaciones muy particulares, sean determinantes regulares de éxito. *"Nuestros recursos principales, los programas computacionales y las habilidades de nuestro equipo gestor de ideas, no se reflejan completamente en la hoja de balance". "Probablemente, se debe a que desde el punto de vista contable no es tan deslumbrante"*[2]. Así, hoy por hoy, conocer la infor-

[2] Comentario emitido por Bill Gates, presidente de Microsoft en Business

mación del capital intelectual, puede ser una contribución importante para la profesión contable; además, que su apropiado uso constituye un factor importante para administrar con éxito las organizaciones.

Uno de los retos en el desempeño profesional de los Contadores, se denotará en la *"aplicación de sus habilidades para la creación e integración del conocimiento dentro de sus organizaciones; para dirigir y controlar el proceso de transformación del conocimiento; y para evaluar, presentar reportes, y auditar los resultados de esos procesos; y esas funciones dependerán críticamente de la habilidad para:"*[3]

1. Identificar, organizar y clasificar los activos intangibles que se basan en el conocimiento.
2. Relacionar los intangibles, con los objetivos y estrategias del ente económico.
3. Adoptar procedimientos de medición y valuación del capital intelectual, que puedan ser comparables con otras empresas.
4. Evaluar el impacto financiero, como contribución del capital intelectual en la organización y realizar comparaciones con los intangibles de otras compañías.

La contabilidad y sus profesionales deben despertar hacia la visión del nuevo entorno, buscando las mejores herramientas (bases de información, tecnología, talento humano, etc.), y alternativas de medición, con el objetivo de diferenciar aquellas organizaciones que tienen en cuenta el capital intelectual y las que no, a modo de apreciar las perspectivas que se tornan alrededor de dichos intangibles. Las empresas competitivas ya están pensando en el valor de sus recursos intangibles. Pero no sólo se hace necesario cuantificarlos, sino gestionarlos; hasta el momento el balance general, muestra una cuenta de intangibles, con referencia al good will, patentes o marcas comerciales y no se refleja el valor del conocimiento de los empleados, su capacidad de innovación, el valor de la relación con los clientes y proveedores, creatividad, iniciativa, capacidad de aprendizaje y otros. Téngase muy presente, que el capital intelectual, no sólo incluye el conocimiento y las aptitudes, sino también la infraestructura, las relaciones con los clientes o la motivación de los empleados.

Ahora, es importante resaltar, que las empresas deben contar con fuentes y flujos de información apropiados, a fin de contar con datos suficientes en el proceso de medición del capital intelectual. No es tarea fácil, es un reto; ello nos indica de una u otra forma que existen activos que añaden valor a las empresas y requieren de su reconocimiento, valoración y revelación: "los activos intangibles".

Ahora bien, si el conocimiento, las relaciones con los clientes, las relaciones contractuales, los derechos de uso de los recursos naturales y otros, considerados en la categoría de activos intangibles, se presentan como un conjunto colectivo y social de propuestas de crecimiento e innovación para las empresas ¿por qué validar métodos de valoración subjetivos, donde el factor imperante es el mercado? La valoración subjetiva es totalmente individual e influenciable en la actualidad por las dinámicas de los mercados, pero no se puede dejar a un lado la parte objetiva del valor, en cuanto a los factores productivos. Hoy, se mezclan la eficiencia de la producción con la eficiencia del mercado; en el nuevo contexto la eficiencia económica depende de la eficiencia monetaria y de la eficacia de gestión, que se plantea desde condiciones del mercado, donde el capital intangible ha entrado a encarar el poder del capital como relación social básica dominante.

¿Cómo reconocer entonces que el valor de los recursos intangibles debe ser una manifestación social, donde el mercado es sólo un componente? ¿Cómo enfrentar la medición y valoración de externalidades que no se reflejan ni en las relaciones ni en los precios del mercado? ¿Cómo afrontar el reto de valorar aquellos recursos con modelos establecidos por sus propios generadores, que se alejan gradualmente de las realidades económicas de otras organizaciones?

¿Si es la disciplina contable, con su naturaleza económica, la que se encuentra hoy comprometida con la asignación, distribución y control de la riqueza de las naciones, de manera neutral e independiente, por qué pareciera en principio que las necesidades de valoración de este tipo especial de recursos, surgen en los grandes mercados de capitales, con un criterio subjetivo, individual y financiero?

¿Es pertinente entonces asignarle un valor de cambio y un valor de uso a los intangibles, en la medida en que son útiles e intercambiables? ¿o es el fantasma de la circulación y la especulación monetaria en los mercados financieros, lo que hace que los estados contables alucinen, mostrando espejismos que aparecen y desaparecen rápidamente?

¿El tradicional costo histórico, valor corriente, valor de reposición, valor de realización, valor actual o presente neto y el reciente valor razonable, que responde al criterio neoclásico del valor utilidad en economías primarias, de pequeños mercados financieros, son pertinentes como modelos de asignación de valor?

REFERENCIAS

AECA: Estudio de aplicabilidad de los diferentes métodos de valoración. En: Principios de valoración de empresas, documento No. 5, diciembre de 1996.

BERNAL, César Augusto. Metodología de la Investigación. Para Administración y Economía. Pearson Educación de Colombia Ltda.: Bogotá, 2000.

CAPCHA CARVAJAL, Jesús Filimon. La contabilidad del conocimiento. Aproximaciones teóricas y metodológicas interdisciplinarias. XIV Congreso colombiano de Contador Públicos, agosto de 2003.

DE GREGORI, Waldemar; VOLPATO, Evilàsio. Capital Intelectual. Administración sistémica. McGraw Hill: Bogotá, 2002.

EDVINSSON, Leif; MALONE, Michael S. El capital intelectual. Editorial Norma S.A.: Colombia, 1998.

FERNÁNDEZ PIRLA, José María. Teoría económica de la contabilidad. Ed (6ª.) Ed. ICE: Madrid, 1970.

Strategy Review, publicado en el Diario, 16 de junio 1999. p 8

[3] Mantilla B, Samuel. Capital intelectual y contabilidad del conocimiento. Bogotá: ECOE ediciones, 1999. p. 135

FULLER, Steve. Guía crítica para el nuevo lenguaje de la sociedad del conocimiento: cómo no deshacer el camino andado. En: Colección Razón y Sociedad, dirigida por Jacobo Muñoz. Biblioteca Nueva: Organización de Estados Iberoamericanos, Madrid, 2001.

GARCIA SERNA, Oscar León. Administración Financiera. Fundamentos y aplicaciones. Ed. (3ª.). Prensa Moderna Impresores S.A.: Cali, 1999.

GARCIA SERNA, Oscar León. Valoración de empresas, Gerencia del valor y EVA. Digital Express Ltda.: Medellín, 2003.

GIL, Jorge Manuel; MARTINEZ PINO, Guillermo; y otros. La Contaduría Pública en el nuevo entorno global. Rutas y Desviaciones. Editorial Universidad del Cauca: Popayán, septiembre de 2004.

IASC (1998): IAS 38: Intangible Assets. IASC – International Accounting Standard Committee.

LOPEZ CEREZO, José A; SÁNCHEZ RON, José M. Ciencia, tecnología, Sociedad y Cultura en el cambio de siglo. Editorial Biblioteca Nueva; Madrid, 2001.

LOPEZ LUBIAN, Francisco. Decisiones empresariales y sentido común. Mc Graw Hill, Interamericana de España: Madrid, 2003.

MANTILLA BLANCO, Samuel Alberto. Guía para la inserción contable en los escenarios internacionales. En: Serie soluciones en desarrollo No. 10. Pontificia Universidad Javeriana. Fundación Cultural Javeriana de Artes Gráficas: Santa fé de Bogotá D.C., 2002.

MANTILLA, Samuel Alberto. Capital intelectual y contabilidad del conocimiento. Ecoe ediciones: Santa fe de Bogotá D.C., 1999.

MENDEZ, Carlos E. Metodología. Guía para elaborar diseños de investigación en Ciencias Económicas, Contables y Administrativas. Ed. (2ª.). Mc Graw Hill: Bogotá, 2001.

MUELLER, Gerhard; GERNON, Helen; MEEK, Gary. Contabilidad, una perspectiva internacional. Ed. (4ª.). McGraw Hill: México, 1999.

PERILLA AMORTEGUI, Edgar; VALDERRAMA PRIETO, Marcos Ancisar. Realidad económica contable en Colombia. En: Cuadernos de contabilidad No 2. Pontificia Universidad Javeriana. Centro Editorial Javeriano: Santa fé de Bogotá D.C.

VLAEMMINCK, Joseph-H. Historia y doctrinas de la contabilidad. Editorial E.J.E.S: Madrid, 1961.

IJSER