

## LA GESTIÓN DE LOS INTANGIBLES EN LAS EMPRESAS CUBANAS

### **Francisco Borrás Atienzar**

Profesor Titular de la Universidad de La Habana, Cuba

Vicepresidente de la Asociación Nacional de Economistas y Contadores de Cuba

Área temática: A) Información financiera y normalización contable

Palabras claves: Capital intelectual, activos intangibles, contabilidad, sistemas de información, normativa contable.

## LA GESTIÓN DE LOS INTANGIBLES EN LAS EMPRESAS CUBANAS.

### Resumen

La efectividad en la gestión de los activos intangibles representa un factor de éxito en la actualidad. Sin embargo, la información contable aún no la refleja, limitando la utilización de la Contabilidad como instrumento para la toma de decisiones gerenciales. Se muestran los resultados de investigaciones dirigidas a definir los intangibles que deberían reflejarse en los sistemas de información contable por ser motrices en la creación de valor y a evaluar la gestión actual de estos activos en las empresas cubanas. Se fundamenta la necesidad de que la normativa contable cubana contribuya a la medición y revelación de la gestión de los intangibles.

**Palabras claves:** Capital intelectual, activos intangibles, contabilidad, sistemas de información, gestión del conocimiento.

## Introducción

Los recursos intangibles que surgen como resultado de la gestión del conocimiento representan factores determinantes en el desarrollo sostenible de las empresas, siempre y cuando se alineen con los factores de éxito del sector y potencien las competencias distintivas de las organizaciones. En el marco de la globalización, los avances tecnológicos, la ampliación cada vez mayor de las redes de información y las innovaciones científico-técnicas crean las condiciones propicias para que el conocimiento se convierta en una de las fuerzas productivas más potentes de las empresas. Para que se optimice este efecto, es necesario repensar la gestión de los intangibles, haciendo que se eleve la eficacia y eficiencia de su gestión, y conlleve a una generación mayor de valor. Las empresas modernas basan su desarrollo en sistemas de gestión del conocimiento para lograr su crecimiento y desarrollo (Bueno, 2009).

Muchas investigaciones internacionales desarrolladas en los últimos 10 años sustentan científicamente la indisoluble relación entre la gestión de los intangibles y el desarrollo sostenible de las organizaciones (Bueno, AECA, 2008; Jardón, Martos, 2012; Jindal, Kumar, 2012; AECA, 2012; Demartini, Paoloni, 2013; Giuliani, 2013; Henry, 2013; Lage, 2013; Dumay, 2016; Caruso, Ferrari, Pisano, 2016; Dzenopoljac, Yaacoub, Elkanj, Bontis, 2017; Matos, Vairinhos, 2017, Bueno 2018, 2019).

Los académicos y empresarios cubanos reconocen la necesidad de gestionar los intangibles y para ello encontrar modelos y herramientas que se adapten a las particularidades de las organizaciones cubanas. En el estudio de los intangibles se destacan los trabajos de los siguientes académicos y empresarios cubanos: Lau (2001); Hernández (2002); Font y Lazcano (2004); Muñoz y Rodríguez (2005); Faloh y Fernández (2006); Castro Díaz-Balart (2006); Cuesta (2008); López (2008); Morales (2009); Infante (2009); Rivero (2009); Pérez (2011); Garcés (2012); Monagas, (2012); Lage (2013); Alonso (2013); Ruso (2014). Los estudios cubanos van dirigidos fundamentalmente a la presentación de propuestas de medición y gestión de los activos intangibles, los que son validados a través de la aplicación de modelos y procedimientos en diferentes organizaciones de la economía cubana.

El rol de los intangibles en el desarrollo sostenible de las organizaciones requiere, en primer lugar, la concientización de la necesidad de prestar más atención a la información sobre la gestión de los intangibles dentro de los sistemas de información gerencial de las empresas. En muchos empresarios, al menos en Cuba, aún persiste la percepción de que los resultados económicos-financieros que ofrece la Contabilidad

son un “medidor” de la efectividad en la de los intangibles. Por supuesto, una buena gestión de los intangibles debe conducir a mejores resultados económicos-financieros, pero no siempre dichos resultados son consecuencia de la gestión de los intangibles. En segundo lugar, la identificación de aquellos recursos inmateriales que mayor impacto tienen en la generación de ventajas competitivas y creación de valor, o sea, los que determinan el éxito empresarial y hacia los cuales dirigir los mayores esfuerzos de la gerencia; en tercer lugar; la incorporación de la información sobre la gestión de los intangibles claves en los sistemas contables para que puedan ser utilizados como herramienta para la toma de decisiones gerenciales.

El presente trabajo persigue los siguientes objetivos:

- 1.- Evaluar las fortalezas y debilidades de la gestión de los intangibles en un grupo de empresas cubanas seleccionadas como muestra.
- 2.- Determinar los activos intangibles que más impactan en la generación de valor en las empresas cubanas.
- 3.- Fundamentar la necesidad y posibilidad de reflejar los intangibles en los sistemas de información contable de las empresas cubanas.

### **1.- Materiales y métodos de la investigación**

La investigación abarcó dos estudios empíricos. El primero se desarrolló en una muestra aleatoria que abarcó 127 empresas de La Habana, pertenecientes a diferentes sectores. El segundo involucró a 13 empresas cubanas líderes en servicios informáticos.

#### **1. *Empresas de La Habana*<sup>1</sup>**

Para el estudio se empleó la triangulación de métodos, fuentes y agentes de recogida de datos. La recogida de información se hizo mediante los métodos del cuestionario y el análisis de contenido para obtener evidencias documentales y empíricas sobre las variables de capital intelectual en el sector. Con la finalidad de hacer homogéneas las unidades de contraste se consideraron como términos de validación convergente los factores intangibles que ejercen una influencia decisiva sobre el éxito de las empresas estudiadas. A su vez, en el trabajo con expertos se utilizaron dos tipos de agentes: empresarios y académicos.

---

<sup>1</sup> Estudio realizado en conjunto con la Máster Lisi Campos Chaurero, Profesora de la Escuela Nacional de Cuadros del Estado y el Gobierno

El procedimiento metodológico del estudio contempló cuatro etapas:

- a) Análisis de contenido de documentos internacionales y nacionales que pautan enfoques conceptuales y/o definen políticas en el tratamiento del capital intelectual en el sector industrial. La finalidad de este análisis fue seleccionar aquellas variables de capital intelectual que mayor presencia y relevancia encuentran en dichos documentos, lo que establece paradigmas de éxito para el sector empresarial internacional y cubano. Al final de este análisis fueron seleccionadas 19 variables.
- b) Validación de las variables de capital intelectual seleccionadas mediante cuestionario a empresarios. En el estudio se tomó una muestra aleatoria de 127 directivos de empresas de la capital de Cuba, La Habana, de alta prioridad para la economía nacional. Su estructura sectorial fue la siguiente: 22% industriales, 26% comerciales y 52% de servicios. Se les pidió a los empresarios que valoraran mediante una escala Likert (1-5) cada una de las 19 variables seleccionadas.
- c) Validación de las variables de capital seleccionadas mediante cuestionario a académicos. En este análisis se utilizó el muestreo intencional, consistente en recabar información de aquellos agentes que aportan a la investigación una información variada, profunda y cualificada sobre el tema objeto de estudio por la calificación y posición profesional y científica que ocupan. En este caso la validación se apoyó en 15 profesores universitarios con experiencia en el campo de la gestión empresarial.
- d) Aplicación de un cuestionario mediante encuesta a directivos de las 127 empresas estudiadas donde fue evaluada la gestión actual de los activos intangibles.
- e) Triangulación de la información obtenida en los pasos anteriores con el fin de analizar el grado de coincidencia entre los resultados obtenidos del análisis de contenido de documentos, del cuestionario a empresarios y del cuestionario a académicos.

## 2. Empresas de servicios informáticos<sup>2</sup>.

El estudio transitó por cuatro etapas:

- a) Para la identificación de los factores intangibles que determinan el éxito de la Industria de los servicios informáticos se creó un grupo de expertos conformado por 23

---

<sup>2</sup> Estudio realizado en conjunto con el Ing. Humberto Arango de la empresa cubana de informática DATYS.

expertos de 10 empresas cubanas de informática, el cual trabajó mediante técnicas grupales de investigación.

b) Los resultados del grupo de expertos fueron validados mediante un cuestionario aplicado a través de encuesta con valoración a escala Likert, utilizando un muestreo aleatorio, a 115 especialistas de 10 empresas de informática.

c) Aplicación de un cuestionario mediante encuesta a una muestra de 1446 trabajadores de 13 empresas cubanas que ofrecen servicios de informática. El universo de la población a estudiar en las empresas fue la fuerza de trabajo calificada (graduados universitarios y graduados de técnico medio). La muestra obtenida representó el 23% del total del universo general de todas las empresas en su conjunto, la cual fue estratificada por empresas, edad, género y tipo de actividad que desempeña cada encuestado.

d) Triangulación de la información obtenida en los pasos anteriores con el fin de analizar el grado de coincidencia entre los resultados obtenidos.

## **2.- Activos intangibles que representan variables motrices para el éxito de las empresas cubanas**

Dentro del capital humano se observan activos intangibles que están presentes en todos o casi todos los sectores estudiados:

- Sentido de pertenencia y compromiso: disposición del personal para alinear su conducta con las necesidades y prioridades de la organización, sintiéndose parte de ella.
- Formación especializada: conocimientos y habilidades específicas que poseen, se crean y / o se desarrollan en los trabajadores y que permiten un desempeño laboral satisfactorio. Presupone la formación técnica y profesional y la capacitación continua acorde a la labor que realiza.
- Trabajo en equipo: capacidad de los miembros de un grupo de trabajadores de organizar y desarrollar el trabajo en conjunto, propiciar decisiones colegiadas y alcanzar objetivos comunes.
- Motivación profesional y satisfacción laboral: impulsos, deseos, aspiraciones profesionales y estímulos laborales que hacen que los trabajadores desempeñen mejor su tarea. Respuesta afectiva de los trabajadores hacia su trabajo, basado en el equilibrio entre las contribuciones que realiza y las compensaciones personales que recibe.

- Creatividad y cultura innovadora: capacidad de crear nuevas ideas o mejorar lo ya existente. Valores, motivaciones, actitudes y condiciones para el desarrollo de la creación científico-tecnológica y la innovación en la empresa.
- Clima laboral: ambiente humano y físico en que se desarrolla el trabajo cotidiano. Desarrollo de los sistemas de comunicación interna sustentados en el diálogo y estilos de dirección participativos, que influyen en una actitud positiva de los trabajadores con la organización.
- Competencias profesionales y capacidad de aprendizaje: capacidad de los trabajadores para aplicar en el desempeño laboral y perfeccionar el conjunto de conocimientos, habilidades y actitudes necesarios para la labor que realiza. En los sectores de servicios informáticos este intangible está vinculado a la necesidad de certificación de las competencias profesionales por entidades especializadas. En alguna medida está necesidad de categorización y certificación de competencias se observa también en las universidades y el sector industrial.

El liderazgo representa un activo intangible de los sectores industriales y de servicios informáticos.

Las regularidades del capital estructural en las empresas analizadas están en los siguientes intangibles:

- Calidad de los procesos, productos y servicios: Correspondencia de las cualidades de los procesos, productos y servicios con los parámetros cuantitativos y cualitativos requeridos, considerando, entre otros criterios, la satisfacción de los clientes internos y externos. En todos los sectores estudiados este intangible exige la certificación o acreditación por instituciones especializadas.
- Esfuerzos y resultados de I+D+i: incluye las inversiones y resultados alcanzados en las acciones relacionadas con la creación de nuevos conocimientos, la incorporación práctica de ellos para concebir nuevas aplicaciones y la mejora de productos, servicios, procesos, tecnologías y relaciones institucionales de la organización.
- Infraestructura tecnológica: desde la visión del intangible se trata de la dotación y desarrollo de aplicaciones para el tratamiento, transmisión y gestión de la información y los conocimientos, que mejoran la eficacia y la eficiencia de la organización. Está vinculada fundamentalmente a la utilización y desarrollo de

las tecnologías de la información y las comunicaciones en función de la creación de ventajas competitivas de la organización.

- Cultura organizacional: conjunto de valores, normas, formas de actuación y comportamientos compartidos entre los miembros de la organización que distingue a una institución.

En el sector de los servicios informáticos aparecen activos intangibles claves de éxito muy particulares como los siguientes: gestión empresarial enfocada a la demanda de los clientes; ciclo cerrado que encadena la investigación, el desarrollo, la producción y la comercialización; y seguridad tecnológica, intelectual e industrial. Aunque estos intangibles están presentes en todos los sectores, los estudios realizados evidencian que es en el sector de los servicios informáticos donde se convierten con mayor fuerza en factores determinantes de ventajas competitivas.

Los resultados de los intangibles del capital relacional por sectores son más dispersos. Solamente dos intangibles son reconocidos en todos los sectores como claves para la creación de valor: las relaciones con los clientes y las relaciones con las instituciones financieras. Las relaciones con proveedores están presentes con mayor énfasis en el sector industria y comercio.

En el sector industrial y en el sector del comercio se reconocen como activos intangibles las relaciones con otras organizaciones empresariales y con instituciones de promoción, mejora y certificación de la calidad. En el sector de los servicios informáticos se distingue como parte importante del capital relacional la alianza con instituciones académicas, científicas y empresariales.

Dentro del capital social aparece un activo intangible reconocido por todos los sectores estudiados: el impacto social y ambiental. Representa las actitudes y relaciones que mantiene la empresa con los diferentes agentes sociales y que muestran el compromiso y responsabilidad con la sociedad. Se incluyen las acciones dirigidas al desarrollo social y económico del territorio, la ayuda a los sectores vulnerables de la población, la protección del patrimonio cultural, la defensa a los consumidores, la preservación de los sistemas naturales, incluidos los ecosistemas, la promoción de iniciativas ecológicas, el cumplimiento de las normas y códigos establecidos para el cuidado ambiental; y el desarrollo de la educación ambiental.

El impacto en la eficiencia económica de los clientes es reconocido como intangible en los servicios, en especial en los informáticos.

La triangulación de fuentes de la investigación definió como motrices para el éxito de las empresas cubanas los activos intangibles que se muestran en la Tabla 1.

### **3.- Valoración de la gestión actual de los intangibles en la muestra de empresas de La Habana**

Los principales resultados de este estudio ofrecen las siguientes evidencias:

1. En el capital humano los aspectos mejor gestionados son los siguientes: el sentido de pertenencia; el clima laboral; la formación general y especializada; el trabajo en equipo; el liderazgo; y las competencias profesionales. Vuelven a aparecer como variables con peor gestión las relacionadas con la motivación y satisfacción laboral; y la creatividad y cultura innovadora.
2. La gestión del capital estructural se centra en la calidad de los procesos y productos y la cultura organizacional. En contraposición, los activos relacionados con la investigación, el desarrollo y la innovación; así como las tecnologías de la información y las comunicaciones presentan debilidades en su gestión.
3. El capital relacional es el componente, junto al humano, mejor gestionado. Se destaca la administración de las relaciones con clientes, proveedores, instituciones financieras y otras empresas y organizaciones empresariales.

**Tabla 1** Variables de capital intelectual en las empresas cubanas



COD.	VARIABLES
CH1	<b>Sentido de pertenencia y compromiso:</b> Disposición del trabajador para alinear su conducta con las necesidades y prioridades de la empresa, sintiéndose parte de la organización
CH2	<b>Clima Laboral:</b> Ambiente humano y físico en el que se desarrolla el trabajo cotidiano
CH3	<b>Formación general y especializada:</b> Conocimientos y habilidades específicos que poseen, se crean y/o se desarrollan en los trabajadores y que permiten un desempeño laboral satisfactorio
CH4	<b>Trabajo en Equipo:</b> Capacidad de los miembros de un grupo de trabajadores de organizar y desarrollar el trabajo en conjunto, propiciar decisiones colegiadas y alcanzar los objetivos comunes
CH5	<b>Liderazgo:</b> Habilidad de influenciar sobre las personas para que trabajen con entusiasmo en la consecución de objetivos de la organización
CH6	<b>Motivación y satisfacción laboral:</b> Impulsos, deseos, aspiraciones y fuerzas que hacen que los trabajadores desempeñen mejor su tarea. Respuesta afectiva de los trabajadores hacia su trabajo, basado el equilibrio entre las contribuciones que realiza y las compensaciones personales que recibe.
CH7	<b>Competencias profesionales:</b> Capacidad de los trabajadores para aplicar el conjunto de conocimientos, habilidades y actitudes en el desempeño laboral
CH8	<b>Creatividad y cultura innovadora:</b> Capacidad de crear nuevas ideas o mejorar lo ya existente. Valores, motivaciones, actitudes y condiciones para el desarrollo de la creación y la innovación en la empresa
CE1	<b>Calidad de procesos y productos:</b> Correspondencia de los procesos y servicios con los parámetros cuantitativos y cualitativos establecidos.
CE2	<b>Esfuerzos y resultados de I+D+i:</b> gastos, inversiones y resultados alcanzados en las acciones relacionadas con el aumento de conocimientos sobre la realidad, la incorporación práctica de ellos para concebir nuevas aplicaciones y la mejora de productos, procesos, tecnologías y relaciones institucionales de la empresa
CE3	<b>Cultura organizacional:</b> conjunto de valores, normas, formas de actuación y comportamientos compartidos entre los miembros de la organización que distingue a una empresa de las otras.
CE4	<b>Tecnologías de la información y las comunicaciones:</b> dotación y desarrollo de aplicaciones para el tratamiento, transmisión y gestión de la información y los conocimientos, que mejoran la eficacia y eficiencia de la empresa
CR1	<b>Relaciones con clientes:</b> Calidad y solidez de las relaciones con los clientes, incluye las bases de datos de clientes, la lealtad y satisfacción de los clientes, así como la calidad de los procesos vinculados a la interacción con los clientes
CR2	<b>Relaciones con proveedores:</b> Calidad y solidez de las relaciones con los suministradores, incluye la formalización de contratos, los procedimientos para la interacción con proveedores, la calidad de los productos y servicios suministrados y la capacidad de respuesta de los proveedores a las necesidades de la empresa
CR3	<b>Relaciones con instituciones financieras:</b> Calidad y solidez de las relaciones con las instituciones bancarias y otros intermediarios financieros, que facilitan las transacciones monetarias, las operaciones crediticias, otros financiamientos y la cobertura de riesgos necesarios para la actividad de la empresa
CR4	<b>Relaciones con otras empresas y organizaciones empresariales:</b> acuerdos de colaboración y alianza estratégica con entidades empresariales dentro y fuera del sector al que pertenece, a nivel nacional e internacional
CR5	<b>Relaciones con instituciones de promoción, mejora y certificación de la calidad:</b> Solidez y sistematicidad de las relaciones de la empresa con las instituciones que promueven, norman y acreditan la calidad de los productos, servicios, procesos y tecnologías empresariales
CS1	<b>Impacto social territorial:</b> Conjunto de actividades y relaciones que mantiene la empresa con los diferentes agentes sociales y que muestran el compromiso y responsabilidad con la sociedad. Se incluyen acciones dirigidas al desarrollo social y económico del territorio, ayuda a sectores vulnerables de la población, protección del patrimonio cultural, defensa a los consumidores, relaciones con instituciones de masas y políticas, entre otras
CS2	<b>Responsabilidad ambiental:</b> Conjunto de acciones dirigidas a la preservación de los sistemas naturales, incluidos los ecosistemas; la promoción de iniciativas ecológicas; el cumplimiento de las normas y códigos establecidos para el cuidado ambiental; y el desarrollo de la educación ambiental de los trabajadores y otras personas del entorno empresarial.

Fuente: Elaboración propia

4. El capital social es el componente menos gestionado por las empresas cubanas, aunque en el país se han hecho notables esfuerzos para potenciar el desarrollo económico y social sostenible. El análisis de correspondencias para este componente evidencia que la responsabilidad ambiental no es gestionada por la inmensa mayoría de las empresas y el impacto social en el territorio por muy pocas de ellas.

5. Más de la mitad de las empresas no poseen indicadores de capital humano. Los intangibles que más se miden son la capacitación del personal y la evaluación del desempeño, motivado por la existencia de una norma cubana de capital humano donde se establece la obligatoriedad de medir estos factores.

6. Son pocas las empresas que miden las variables de capital estructural a través de indicadores. Resulta interesante contrastar que los directivos evalúan satisfactoriamente la gestión de la calidad, sin embargo, solo el 33% de las empresas poseen indicadores para medirla, a pesar de existir en el país un marco regulatorio que norma la calidad.

7. Un bajo número de empresas utilizan indicadores para medir las variables de capital relacional. El activo intangible que más se mide es la satisfacción de los clientes, utilizándose indicadores en el 43% de las empresas estudiadas. Solamente la cuarta parte de las empresas miden la gestión de las relaciones con proveedores, siendo uno de los principales grupos de interés de la empresa.

8. Una de las situaciones más preocupantes del estudio es el bajo número de empresas que utilizan indicadores para medir aspectos de capital social, lo cual no se corresponde con las políticas públicas y el encargo social que se ha encomendado a las empresas cubanas. Menos del 10% de las empresas mide la gestión del impacto social de su actividad en el territorio. Tan solo el 20% de las organizaciones evalúa la correspondencia de su gestión con las políticas medioambientales.

Con este estudio en empresas de La Habana queda demostrado que existen insuficiencias en la gestión de la motivación y satisfacción laboral, el desarrollo de la creatividad y la cultura innovadora de los empleados, los esfuerzos en investigación e innovación, el desarrollo de las tecnologías de la información y las comunicaciones, el impacto social territorial y el cuidado medioambiental.

#### **4.- Valoración de la gestión actual de los intangibles en las empresas de servicios informáticos**

El diagnóstico de la gestión de los intangibles a nivel general de la Industria cubana de software conduce a las siguientes evidencias:

1. De los 4 componentes del Capital intelectual es el Capital humano el que recibe la menor calificación, evaluándose su gestión de regular. El resto de los componentes apenas alcanzan la categoría de aceptable.
2. Dentro del Capital humano las variables con menores resultados en su gestión son: la motivación profesional y la satisfacción personal; el sentido de pertenencia y compromiso; el trabajo en equipo; la creatividad y la cultura innovadora y las competencias certificadas. Representa una importante señal de alerta el hecho de que alcancen bajas calificaciones precisamente los activos intangibles que definen la competitividad de la Industria de software.
3. Dentro de los elementos del Capital humano que obtienen peores resultados en su gestión se encuentran los incentivos al trabajo en equipo; las facilidades para innovar; el encadenamiento entre diferentes procesos; la consideración de las ideas y sugerencias de los trabajadores; la estabilidad del personal; la satisfacción con la remuneración; y el incentivo a la creatividad del personal. Se reitera la preocupación de que la gestión de los intangibles no está apoyando suficientemente al desarrollo de los atributos que debe tener este tipo de Industria, donde la creatividad, la innovación, y el trabajo colectivo deben representar ventajas competitivas.
4. Las variables de Capital estructural con menor valoración fueron el ciclo cerrado de investigación, desarrollo, producción y comercialización; y la calidad de los procesos y productos. De nuevo surge una evidencia importante: no se están logrando los mejores resultados en la gestión de intangibles cardinales para el desarrollo de las empresas de software, las cuales sustentan gran parte de su competitividad en la calidad de los productos que ofrecen y la integralidad en su concepción, desde la investigación hasta la comercialización, característico de una Industria de alta tecnología.
5. Los elementos del Capital estructural con más baja calificación son la alineación de los procesos de investigación, desarrollo, producción y comercialización; la infraestructura de conectividad con altas prestaciones; y la certificación de los procesos.
6. Las variables de Capital relacional obtienen calificación de aceptable. Sin embargo, la gestión de las relaciones con las instituciones financieras es evaluadas de regular.
7. Las variables de Capital social son las que obtienen mejores evaluaciones de su gestión. Muestran una Industria comprometida y con resultados en el impacto social y ambiental y en el apoyo a la elevación de la eficiencia económica de los clientes.

Como resumen del diagnóstico general a nivel de la industria de servicios informáticos se puede señalar que los intangibles mejor gestionados son el clima laboral; la seguridad tecnológica, intelectual e industrial; el impacto social; y la contribución a la eficiencia económica de los clientes.

Sin embargo, las mayores insuficiencias en la gestión están vinculadas a los siguientes intangibles:

1. Motivación profesional y satisfacción personal
2. Sentido de pertenencia y compromiso
3. Trabajo en equipo
4. Creatividad y cultura innovadora
5. Competencias certificadas.
6. Ciclo cerrado: investigación, desarrollo, producción y comercialización.
7. Calidad de los procesos y productos.
8. Relaciones con instituciones financieras.

## **5.- La información sobre intangibles en la Contabilidad**

El reflejo de la información sobre la gestión de los intangibles presenta como una de sus grandes limitaciones las tendencias excesivamente conservadoras de la normativa contable, tanto internacional como de muchos países (Borrás, Ruso, 2015).

En sentido general, el desarrollo de la Contabilidad no se ha adaptado, al menos con suficiente celeridad, a los vertiginosos cambios del entorno económico y social del mundo actual. Muchos de los hechos económicos que deciden las estrategias y los resultados de las organizaciones hoy en día no son revelados en los estados contables.

La calificación, motivación y comprometimiento del personal, la capacidad innovadora de la organización, la calidad de las relaciones con clientes y proveedores, la efectividad de la gestión medioambiental, el impacto social, y otros hechos que condicionan el éxito de las organizaciones no son recogidos actualmente en la información contable lo que puede derivar en el debilitamiento del papel de la Contabilidad.

Edvinsson y Malone (2003), alertan sobre esta realidad afirmando que: “El modelo tradicional de Contabilidad que tan bien describía las operaciones de las empresas durante medio milenio ya no pueden seguir el ritmo de la revolución que se está operando en los negocios...El balance general no da ningún indicio sobre la memoria de la empresa, sus tradiciones y su filosofía. No nos dice cuánto valen estas cosas, ni da la alarma cuando se pierde por mala administración” (p. 24).

La necesidad imperiosa de perfeccionar los modelos contables es compartida por el académico cubano, Infante (2009): “En la actualidad la Contabilidad no refleja las relaciones con el entorno, la comunidad, los clientes, los proveedores, el fisco, por mencionar algunos aspectos de interés. Igualmente, al registrar las operaciones económicas por los métodos tradicionales, sin una visión estratégica... se hace imposible brindar la información requerida para gestionar la entidad en una época de cambios traumáticos. La Contabilidad en el siglo XXI tiene que tener un enfoque estratégico” (p. 21).

Muchos académicos argumentan las limitaciones de la Contabilidad para responder a los requerimientos de la Sociedad del conocimiento y defienden cambios en los enfoques contables tradicionales (Capcha, 2002; Gutiérrez, Pérez, 2007; Cañibano, García, Gisbert, 2008; Ortiz, 2011; Pahlen, Campo, 2013; Ruso, Pérez, Rodríguez, 2015; Casas, Gaspar, Sousa, 2017). La esencia está en que la información que ofrece la Contabilidad hoy en día no revela una parte importante de los hechos económicos que ocurren en la organización al no reconocer la mayoría de los recursos intangibles que son producto del conocimiento.

La información contable del capital intelectual presenta tres aspectos objetos de análisis: la propia definición de activo, el reconocimiento contable en el balance general y la revelación como informe independiente dentro de los estados financieros.

El marco conceptual de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) definen un activo como el recurso que posee tres características básicas: es resultado de sucesos pasados; se espera de él recibir beneficios económicos futuros; y representa un recurso controlado por la entidad. Desde nuestro punto de vista, los intangibles cumplen sobradamente con las condiciones impuestas en los marcos conceptuales de las normas de información financiera para ser identificados como activos. En primer lugar, los intangibles representan un resultado de inversiones realizadas en el pasado en la producción o desarrollo del conocimiento. En segundo, es indudable el papel de los intangibles en la generación de beneficios futuros y, sobretodo en la creación de valor, contribución de mayor alcance que la obtención de flujos de efectivo, otros equivalentes y reducción de pagos que declaran actualmente las normas contables. Por último, la organización ejerce control sobre los intangibles, aún cuando no posea el derecho de su propiedad. Una partida determinada podría incluso cumplir la definición de activo cuando no se tenga control legal sobre él, pero sí sobre los beneficios futuros que de estos recursos puedan derivarse y se pueda restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios.

Los marcos conceptuales tanto de las NIIF y como de las Normas Cubanas de Información Financiera (NCIF) regulan que a la hora de definir los activos es necesario prestar atención a las condiciones esenciales y a la realidad económica de la organización. Considerando la importancia que juegan los intangibles en los resultados de la organización, deberían ser identificados contablemente como activos. Sin embargo, la NIC 38 establece impedimentos para la identificación como activos de muchos de los recursos intangibles.

La NIC 38 niega la definición de activo a la mayoría de los intangibles, entre ellos los vinculados a la capacitación del personal, la mejora de las competencias de los recursos humanos mediante la formación especializada, las habilidades técnicas o de gerencia. Se declara como motivo de esta exclusión el insuficiente control sobre los beneficios futuros cuando estas relaciones con personal y directivos no están protegidas por derechos legales. Aquí se ignora un hecho frecuente en nuestros días: la existencia de un control sobre los sujetos y relaciones a través de fuerzas económicas y no legales, al menos temporalmente.

Otro de los requisitos establecidos por la NIC 38 para definir un activo intangible es su identificabilidad, la cual exige que el activo cumpla las siguientes condiciones: que sea separable, esto es, susceptible de ser escindido de la entidad y vendido, cedido, arrendado o intercambiado; y que haya surgido de derechos contractuales o de otros derechos legales.

Los intangibles, como los recursos humanos, los resultados de la innovación y las relaciones entre sujetos económicos y sociales, cada vez más afianzan su importancia en el éxito de las organizaciones. Sin embargo, como no se pueden traspasar legalmente a terceros o no fueron originados a partir de relaciones mercantiles no pueden ser definidos como activos. Así, muchas de las salidas de efectivo vinculadas a la creación y desarrollo de intangibles, si son generados internamente por la organización, no se consideran por la Contabilidad como inversiones que producirán beneficios futuros, sino como gastos. Esta visión no ayuda a reflejar con veracidad en la información contable los hechos económicos que rigen la vida de las organizaciones.

Otra arista de esta problemática es el reconocimiento contable de los activos intangibles, que se refiere a la incorporación de una partida en el balance general. Se debe distinguir entre el concepto de activo y las condiciones que debe cumplir el mismo para que sea reconocido en el balance. Por sus características y complejidad en la valoración de muchos de los activos intangibles vinculados al conocimiento, no

deben ser reconocidos en el balance general, teniendo en cuenta que su valoración puede tener una cierta dosis de subjetividad, lo que distorsionaría la interpretación de este estado financiero. Pero la Contabilidad no se debe limitar al registro por partida doble. La posibilidad de exposición de los intangibles en los estados financieros, fuera del balance, está contenida en el propio marco conceptual de las NIIF cuando se afirma que una partida a la que, aun poseyendo las características esenciales para ser un elemento, le falte por cumplir las condiciones para su reconocimiento, puede ser revelada a través de memorias, notas, cuadros u otro material informativo dentro de los estados financieros.

Los intangibles deben ser definidos como activos por la Contabilidad, aunque no sean reconocidos en el balance general, lo que no excluye que sean revelados, o sea reflejados dentro de los estados financieros, como un informe independiente. Las memorias y notas a los estados financieros son parte del registro contable, y la incorporación en ellas de los activos intangibles, permitiría que la Contabilidad ofreciera información sobre estos valiosos recursos.

Muchos académicos abogan por un desarrollo de la Contabilidad que la acerque más a las necesidades de los usuarios actuales de la información y a las exigencias del entorno económico contemporáneo (Lev, 2001; Nevado y López, 2002; Ramírez, 2003; Cañibano et. al, 2008; Díaz, 2008; Harris, Durden, 2012; Pahlen, Campo, 2013; Ruso et. al., 2015; Cleary, 2015; Toorchi et. al, 2015). La Contabilidad, basada en normas restrictivas que excluye la mayor parte de los intangibles crea barreras para ofrecer información suficientemente relevante y realmente útil para sus usuarios.

Asimismo, la incorporación de los intangibles que no están vinculados a transacciones legales o mercantiles a los sistemas de información contable exige la necesidad de identificar y valorar esos activos, lo que entraña serias dificultades. El desarrollo de las ciencias contables no puede detenerse ante la complejidad de la identificación, valoración y formas de presentar la información sobre los intangibles, sino encarar este reto para atemperarse a los requerimientos de información en la Era del conocimiento.

Afortunadamente, los científicos a nivel internacional han diseñado diferentes modelos de capital intelectual, que ofrecen vías para la identificación y valoración de intangibles (Kaplan, Norton, 1992, 2004; Brooking, 1996; Sveiby, 1997; Pulic, 2000; Rodov, Leliaert, 2002; Nevado, López, 2002; Edvinsson, Malone, 2003; Bueno, Salmador, Rodríguez, 2004). La academia cubana también ha sido consciente de la necesidad de desarrollar modelos de capital intelectual y procedimientos para valorar la gestión

de los intangibles que se adapten a las particularidades de la economía y la sociedad del país (López, 2006; Rivero, 2009; Pérez, 2011; Monagas, 2012; Borrás, Ruso, 2015; Vega, 2016).

El capital intelectual es identificado con el conocimiento que poseen las personas y que se imbrica en la actividad práctica, dando lugar a una tecnología organizacional propia de la entidad, que incluye las formas de relacionarse con su entorno (Edvinsson y Malone, 2003). Por ello, se pueden visualizar como el conjunto de conocimientos de los trabajadores y su incorporación a la actividad de la empresa (Roos *et al.*, 2001). Dicho de otra forma: representan los elementos intangibles que son resultados del conocimiento individual y organizativo (Ochoa *et al.*, 2010). El capital intelectual puede verse como el resultado de las interacciones de los conocimientos que convergen en una organización, al entender como tal no solo las capacidades profesionales del personal de las empresas, sino también los valores, actitudes y emociones, aplicados al trabajo (Rivero, 2009).

El capital intelectual puede definirse como la combinación holística de activos intangibles basados en el conocimiento, creado por los recursos humanos y aplicados a las estructuras, procesos, relaciones e influencia social de la organización, con capacidad de desarrollar ventajas competitivas (Borrás, Ruso, 2015).

Los intangibles que conforman el capital intelectual, por su esencia económica, pueden agruparse en cuatro componentes: humano, estructural, relacional y social. El capital humano representa el conocimiento de las personas y colectivos en términos de valores, actitudes, competencias y habilidades que tributan al beneficio de la organización. El capital estructural agrupa los intangibles vinculados a la cultura organizacional, la infraestructura, los procesos y la innovación. El capital relacional es resultado de las relaciones estables con los agentes externos para el intercambio de productos, servicios e información. El capital social recoge los activos intangibles relacionados con la integración, compromiso e impacto en la comunidad y en la sociedad en general.

Para resaltar la importancia del proceso de identificación de los activos intangibles que deben ser reflejados en los sistemas de información contable es importante esclarecer la idea de que no todos ellos forman parte del Capital intelectual, sino solamente aquellos que generan ventajas competitivas y por ende generan valor para la organización.



Viedma (2004) subraya que no se trata de cualquier conocimiento, sino aquel que produce valor, que puede traer consigo resultados. Pero además, la creación de valor debe ser sostenible, resultado de la existencia de recursos estratégicos escasos, que no estén disponibles para el resto de las organizaciones, que los beneficios que generen no puedan ser apropiados por otros y que no sean fácilmente imitables por los competidores (Kristandl y Bontis, 2007).

El capital intelectual es un concepto gerencial que toma en consideración aquellos elementos no tangibles, dentro de un marco estratégico dado, que conducen al incremento en el rendimiento de los activos físicos, incidiendo directamente en los resultados de las organizaciones (López, 2006). Es acumulación de conocimiento que crea valor o riqueza cognitiva poseída por una organización, compuesta por un conjunto de recursos y capacidades basados en conocimiento, que cuando se ponen en acción, según determinada estrategia, en combinación con el capital tangible, es capaz de generar competencias esenciales para la organización en el mercado (Bueno, Salmador, Merino, 2008).

Bajo estos preceptos, la identificación de las variables de capital intelectual responde a los factores intangibles inductores de valor asociados a un sector o grupo de organizaciones similares y no a las percepciones y estrategias particulares de una organización aislada.

Es ampliamente aceptado, y demostrado por la teoría y la práctica financiera que se crea valor solamente cuando se obtienen resultados por encima de los resultados medios del sector, o sea, del grupo de organizaciones de riesgo similar (Brealey et. al., 2008). Es por ello que la identificación de esos factores generadores de valor tiene necesariamente que responder a las generalidades del sector o actividad a la cual pertenecen las organizaciones y no a las individualidades de estas últimas.

La identificación de los activos intangibles es la base de todo modelo de capital intelectual, por lo que el enfoque conceptual de esta etapa es definitorio para su posterior medición, valoración y exposición en los sistemas de información contable.

## **Conclusiones**

Los intangibles relacionados con el conocimiento, que conforman el capital intelectual de las empresas, se han convertido en una potente fuerza de desarrollo sostenible en el mundo actual. Sin embargo, En la práctica actual de las empresas cubanas aún existen serias insuficiencias en la gestión de los activos intangibles. Por ello, es imprescindible identificar los activos intangibles que definen la creación de ventajas

competitivas y la creación de valor e incorporar la información sobre su gestión a los sistemas contables. Solo así, la Contabilidad puede llegar a ser una herramienta plena para la gestión eficaz y eficiente de las organizaciones.

### **Referencias bibliográficas**

AECA (2012): Información Integrada: el Cuadro Integrado de Indicadores (CIIFESG) y su Taxonomía XBRL, Documento No. 8 (Comisión de Responsabilidad Social Corporativa)- Documento 10 (Comisión de Nuevas Tecnologías y Contabilidad) y Documento No. 28 (Comisión de Principios y Normas de Contabilidad), Madrid, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresa.

Alonso, G. (2013): "El cuadro de mando integral como herramienta de gestión de intangibles. Diseño y aplicación en el Centro de Ingeniería Genética y Biotecnología", Tesis de Maestría en Contabilidad, Universidad de La Habana, La Habana.

Borras, F., Ruso, F. (2015). *Capital intelectual: visión crítica y propuestas para organizaciones cubanas*. La Habana: Editorial UH:

Brealey, R., Myers, S., Allen, F. (2008). *Principles of Corporate Finance*, Nueva York: International Edition Mc Graw Gill.

Brooking, A. (1996). *Intellectual Capital*. Londres: International Thompson Business Press.

Bueno, E. (2018): "Un análisis de las causas de la pérdida de importancia explicativa de la información financiera corporativa en la economía digital", Revista AECA, 123, sept.,5-7.

Bueno, E. y AECA (2008): El Nuevo Modelo de Empresa y de su Gobierno en la Economía Actual, Documento No. 18 (Comisión de Organización y Sistemas), Madrid, AECA.

Bueno, E. (2013). El capital intelectual como sistema generador de emprendimiento e innovación. *Economía Industrial*, (388), pp. 15-22.

Bueno, E. (2019) La información corporativa no financiera sobre la creación de valor en la sociedad del conocimiento y la economía digital", *Técnica económica*, No. 183, pp. 60-70.

Bueno, E., Salmador, M., Rodríguez, O. (2004). The Role of Social Capital in Today's Economy. Empirical Evidence and Proposal of a New Model of Intellectual Capital. *Journal of Intellectual Capital*, 5 (4), pp. 556-574.

Bueno, E., Salmador, M., Merino, M. (2008). Génesis, concepto y desarrollo del capital intelectual en la economía del conocimiento: una reflexión sobre el modelo Intellectus y sus aplicaciones. *Estudios de Economía Aplicada*, 30, pp. 43-64.

Capcha, J. (2002). *Paradigmas emergentes en la ciencia contable*. Lima: Instituto de Contabilidad y Desarrollo del Perú (ICODE).

Castro Díaz-Balart, F. (2006): *Ciencia, Tecnología e Innovación: desafíos e incertidumbres para el Sur*, Ediciones Plaza, La Habana.

Cañibano, L., García, E., García, B., Gisbert, A. (2008) *Los intangibles en la regulación contable*. Madrid: AECA:

Caruso, G., Ferrari, E., Pisano, V. (2016). Earnings management and goodwill impairment: an empirical analysis in the Italian context. *Journal of Intellectual Capital*, 17(1), pp. 120-147.

Casas, J.; Gaspar, M.; Sousa, A. (2017). The role of management accounting systems in the development of intellectual capital. *Journal of Intellectual Capital*, 18 (2), pp. 286-315.

Cleary, P. (2015). An empirical investigation of the impact of management accounting on structural capital and business performance. *Journal of Intellectual Capital*, 16 (3), pp. 566-586.

Cuesta, A. (2008): *Tecnología de gestión de recursos humanos* 3ra ed., Ed. Academia, La Habana.

Demartini, P., Paoloni, P. (2013). Implementing an Intellectual Capital Framework in Practice. *Journal of Intellectual Capital*, 14 (1), pp. 69-83.

Díaz, M. (2008) Fundamentos teóricos de la contabilidad del conocimiento y su incidencia en la auditoría del capital intelectual. *Quipukamayoc*, 15 (30), pp. 34-48.

Dumay, J. (2016). A critical reflection on the future of intellectual capital: from reporting to disclosure. *Journal of Intellectual Capital*, 17(1), pp. 168-184.

Dzenopoljac, V., Yaacoub, C., Elkanj, N., Bontis, N. (2017). Impact of intellectual capital on corporate performance: evidence from the Arab region. *Journal of Intellectual Capital*, 18(4), pp. 884-903.

Edvinsson, L., Malone, O. (2003). El capital intelectual: cómo identificar y calcular el valor de los recursos intangibles de su empresa. Barcelona: Gestión 2000.

Faloh, R., M. Fernández (2006): *Gestión de la innovación. Una visión actualizada para el contexto iberoamericano*, Editorial Academia, La Habana.

Font, E., C. Lazcano (2004) “Algunas reflexiones acerca del llamado Capital Humano desde la óptica del análisis de la gestión de la información”, *Revista Economía y Desarrollo*, Vol. 13, No.1, p. 130–153.

Garcés, R. (2012): “Valoración sociológica sobre la importancia y composición del Capital intelectual”, *Revista Gestión del Conocimiento*, Vol. 3, No. 6, pp. 2-11.

Giuliani, M. (2013). Not All Sunshine and Roses: Discovering Intellectual Liabilities in action. *Journal of Intellectual Capital*, 14(1), pp. 127-144.

Gutiérrez, H.; Pérez, E. (2007). *Los sistemas ABC / ABM en las fases de identificación, medición y valoración del patrimonio intangible empresarial*. Madrid: AECA.

Harris, J., Durden, C. (2012). Management accounting research: an analysis of recent themes and directions for the future. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 10 (2), pp. 21-41.

Hartmann, F. and VaassenHenry, L. (2013). Intellectual Capital in a Recession: Evidence from UK SMEs. *Journal of Intellectual Capital*, 14(1), pp. 84-101.

Hernández, R. (2002): “Activos intangibles: utilización de enfoques para su medición”. Ponencia, Evento Ibergecyt 2002, Empresa de Gestión del Conocimiento (GECYT), La Habana, noviembre 2002.

Infante, J. (2009): “La sociedad del conocimiento y la Contabilidad en el Siglo XXI” Ponencia, VI Evento Internacional de Contabilidad, Auditoría y Finanzas, Asociación Nacional de Economistas y Contadores de Cuba (ANECC), La Habana, junio 2009.

Jardon, C., Martos, M. (2012). Intellectual Capital as Competitive Advantage in Emerging Clusters in Latin America. *Journal of Intellectual Capital*, 13(4), pp. 462-481.

- Jindal, S., Kumar, M. (2012). The Determinants of HC Disclosures of Indian Firms. *Journal of Intellectual Capital*, 13(2), pp. 221-247.
- Kaplan, R., y Norton, D. (1992): The Balanced Scorecard-Measures that Drive Performance. *Harvard Business Review*, 7 (1), pp. 71-79.
- Kaplan, R., y Norton, D. (2004). *Strategy Maps: Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes*. Boston: Harvard Business School Press.
- Kristandl, G., Bontis, N. (2007). Constructing a Definition for Intangibles Using the Resource Based View of the Firm. *Management Decision*, 45(9), pp. 510-524.
- Lage, A. (2013). *La economía del conocimiento y el socialismo*. La Habana: Editorial Academia.
- Lau, C. (2001): "Modelo de Gestión de los Recursos Humanos para el Sector de Turismo de Cuba", Tesis de doctorado en ciencias económicas, Facultad de Contabilidad y Finanzas, Universidad de La Habana, La Habana.
- Lev, B. (2001) *Intangibles: Management, Measurement and Reporting*. Cambridge: The Brookings Institution Press.
- López, A. (2006). *MECI: una aproximación metodológica a la medición del capital intelectual y sus componentes*. La Habana: Casa Consultora DISAIC:
- López, A. (2008): "Propuesta metodológica para hacer corresponder la gestión por competencias con los objetivos estratégicos de las organizaciones". Tesis de Doctorado en Ciencias Técnicas, Instituto Superior de Tecnologías y Ciencias Aplicadas, La Habana.
- Matos, F., Vairinhos, V. (2017). Intellectual Capital Management as a Driver of Competitiveness and Sustainability. *Journal of Intellectual Capital*, 18(3), pp. 466-469.
- Monagas, M. (2012). *El capital intelectual en las empresas hoteleras en Cuba. Procedimiento para su medición*. (Tesis inédita de doctorado). Instituto Superior Politécnico "José Antonio Echevarría", La Habana, Cuba.
- Morales, A. (2009): *Capital Humano: hacia un sistema de gestión en la empresa cubana*. Editora Política, La Habana.

- Muñoz, R., S. Rodríguez (2005): “La inteligencia emocional y su relación con el proceso directivo en el contexto empresarial”, *Revista Ingeniería Industrial*, Vol. 26, No. 1, pp. 29-36.
- Nevado, D., López, V. (2002) *El capital intelectual: valoración y medición*. Madrid: Prentice-Hall.
- Ochoa, M., Prieto, B., Santidrián, A. (2010). *Estado actual de los modelos de capital intelectual y su impacto en la creación de valor de empresas de Castilla y León*. Valladolid: Editorial del Consejo Económico y Social de Castilla y León.
- Pahlen, R.; Campo, A. (2013). Las contingencias en el marco de la contabilidad ambiental- financiera. *Cofin Habana*, 7(3), pp. 55-59.
- Pérez, T. (2011). *Modelo y procedimientos para medir el capital intelectual en empresas cubanas de proyectos*. (Tesis inédita de doctorado) Universidad Central Marta Abreu, Santa Clara, Cuba.
- Pulic, A. (2000). VAIC™ – an Accounting Tool for IC Management. *International Journal of Technology Management*, 20, (5), pp. 702-714.
- Rivero, D. (2009). *Modelo conceptual de medición del capital intelectual y un procedimiento para su implementación. Caso hotelero*. (Tesis inédita de doctorado). Universidad de Matanzas. Matanzas, Cuba.
- Rodov, I., Leliaert, P. (2002). FiMIAM: Financial Method of Intangible Assets Measurement. *Journal of Intellectual Capital*, 3 (3), pp. 323-336.
- Roos, J., Roos, G. Dragonetti, N., Edvinsson, L. (2001). *Capital intelectual*, Buenos Aires: Ediciones Paidós,
- Ruso, F. (2014): “Identificación, valoración y exposición contable del capital intelectual en la universidad cubana”, Tesis de Doctorado en Ciencias contables y financieras, Facultad de Contabilidad y Finanzas, Universidad de La Habana, La Habana.
- Ruso, F., Pérez, O., Rodríguez, Y. (2015) Los sistemas de información en las universidades. *Cofin Habana*, 9 (2), pp. 120-126
- Sveiby, K. (1997) *The New Organizational Wealth. Managing and Measuring Knowledge-Based Assets*. Berrett-Koehler Publishers: San Francisco.

Toorchi, M., Asiaei, K., Dehghan, M. (2015). Intellectual capital and management accounting practices: evidence from Iran. *Economics and Management*, 31, pp. 775-788.

Vega, V. (2016). *Medición del capital intelectual*. Quito: Editorial Jurídica del Ecuador.

Viedma, J. (2004). CICBS: A Methodology and a Framework for Measuring and Managing Intellectual Capital of Cities. A practical application in the City of Mataró. *Knowledge Management Research and Practices* 2 (81), pp. 13-30.