

Efectos de la aplicación de la NIC 38 y del Plan General de Contabilidad de 2007 en los gastos de I+D de las universidades.

Emilia Fernández Rodríguez

Belén González Díaz

Universidad de Oviedo (España)

Teléfono: (00 34 985891058)

E-mail: efrodi@uniovi.es

RESUMEN

En este artículo se revisa la normativa que regula la contabilización de uno de los recursos que hoy día se considera más importante en la creación de valor de las empresas: los activos intangibles y, dentro de ellos, los gastos de investigación y desarrollo. Tras revisar la normativa contable actual nacional e internacional, se analiza el caso concreto de las universidades, poniendo de relieve que sus modelos contables no reflejan la imagen fiel de su situación al no considerar los gastos de I+D como activos intangibles. Con vistas a completar la información que sobre estos recursos se presenta en dichos estados, se propone una batería de indicadores capaces de medir los activos intangibles de estas instituciones, que ofrezcan una visión más completa acerca del nivel de inversión que la sociedad realiza en estos conceptos y a los cuales cada vez se destinan más y mejores medios, como sector prioritario de la economía.

Palabras clave: normativa contable, gestión de intangibles, gastos de I+D, indicadores, universidades.

Área Temática: Costos y Contabilidad de Gestión / Nuevas tendencias para la investigación en la Gestión de Costos.

How the Application of the IAS 38 and the General Accounting Plan affect University R and D Costs

SUMMARY

This paper looks at the regulations covering what is currently regarded as one of the most important resources in determining company value – intangible assets, in particular research and development costs. After a preliminary study of current regulations at both national and international levels, the paper analyses the specific case of universities. Here it is pointed out that their accounting systems do not fairly reflect their real situation, as R and D costs are not considered to be intangible assets. So as to complete the information concerning this type of assets, a series of intangible asset-measuring indicators has been proposed as a means of providing a clearer view of society's investment in R and D at university level, where increasing funding and resources show it to be a growth sector in the economy. al and academic level - we are used to design, operate and control.

Keywords: accounting regulations, intangible asset management, R and D costs, indicators, universities.

1. INTRODUCCIÓN.

Este artículo, tras su publicación y debate en el año 2003 en dos congresos: uno nacional, el XII Congreso de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA), y otro internacional, el VIII Congreso del Instituto Internacional de Costos y I de la Asociación Uruguaya de Costos, ha sido actualizado y modificado para su publicación en la revista. Los objetivos perseguidos con su elaboración podemos resumirlos en dos grandes bloques: 1) revisar la normativa que regula los activos intangibles y, dentro de ellos, los gastos de investigación y desarrollo y, 2) analizar los modelos contables de las universidades, con la finalidad de conocer si están registrando esta clase de activos y cuál es el tratamiento contable empleado.

Para abordar los objetivos señalados, el trabajo se estructura en tres partes. La primera recoge una panorámica de la normativa contable actual. Para ello se ha examinado la normativa que a nivel internacional, tanto para el ámbito privado como para el público, se ha encargado de regular el reconocimiento, tratamiento y gestión de los activos intangibles, hasta llegar a la aprobación del Plan General de Contabilidad (PGC) que para el sector privado y con base en la normativa contable internacional se publicó en 2007, y el cual en el caso que nos ocupa, no llega a resolver la problemática objeto de estudio, por lo que no podemos esperar que futuras normas que para el ámbito público surjan como consecuencia de la necesaria armonización, despejen las actuales deficiencias de la información.

La preocupación por la divulgación de las capacidades, recursos y compromisos de la empresa en relación con estos activos a todos los interesados ha supuesto la elaboración de unas “Directrices para la Gestión y Difusión de la Información sobre Intangibles” en el entorno europeo, objeto de estudio en la segunda parte.

A continuación, se analiza el caso concreto de las universidades, poniendo de relieve que sus modelos contables no reflejan la imagen fiel de su situación al no considerar a la mayoría de los gastos de I+D como activos intangibles. Por esta razón, se propone una batería de indicadores que permitan medir los intangibles en las instituciones universitarias y que incluidos en dichos estados ofrezcan una visión acerca del nivel de inversión en estos conceptos.

Finalmente, el trabajo se cierra con unas reflexiones personales, a modo de conclusiones, en torno al futuro del reconocimiento de los activos intangibles en los modelos contables.

2. EL TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS GASTOS DE I+D.

Dentro de la normativa que a nivel internacional, tanto para el ámbito privado como para el público, se ha encargado de regular el reconocimiento, tratamiento y gestión de los activos intangibles, destacan el Estudio N.º 5 (1994) realizado por la International Federation of Accountants (IFAC) para el Sector Público y, más recientemente, la Norma Internacional de Contabilidad (NIC) N.º 38 (2004) emitida por el International Accounting Standards Board (IASB), para el Sector Privado.

La IFAC en su Estudio N.º 5 (1994) establece que el activo inmaterial a efectos de políticas contables se clasifica en activo inmaterial identificable y activo inmaterial no identificable. Los activos inmateriales identificables son aquellos activos inmateriales que pueden ser vendidos o adquiridos por separado de otros activos, incluyendo los derechos creados en virtud de la legislación pero que no están relacionados con la utilización de recursos naturales, patentes, bases de datos y concesiones. Por su parte, los no identificables son todos los demás activos inmateriales, los que no pueden ser vendidos por separado: el fondo de comercio o los recursos humanos, entre otros.

Dicho estudio propone, en lo que respecta a su tratamiento contable, que sólo se registren aquellos inmateriales identificables donde exista un potencial servicio o un beneficio económico futuro, desaconsejando el registro de los inmateriales no identificables. Es decir, se reconoce la existencia de una serie de intangibles en la organización que dada su no identificación, y a pesar de su capacidad de generación de beneficios, no son recogidos en ningún estado contable, por lo que se podría decir que dichos estados no constituyen un verdadero reflejo de la situación económica, ni financiera de la organización.

El IASB, por su parte, en la NIC N.º 38 (2004) establece el tratamiento contable de los activos intangibles que no están tratados específicamente por otra NIIF/NIC. Un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, y del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos. Aunque, inicialmente, la NIC N.º 38 (1998) definía al activo intangible como un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física, que se tenía para ser utilizado en la producción o suministro de bienes y servicios, para ser arrendado a terceros, o para funciones relacionadas con la administración de la entidad (párrafo 7), debido a la gran diversidad de elementos intangibles existentes se redefinió este concepto y así la renovada NIC N.º 38 (2004) limita tal definición a “activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física”, al considerar irrelevante la parte final, en la que se detallaban los usos a los que iba destinado el bien.

Salvada esta diferencia entre la definición recogida en la versión inicial y la norma vigente, a

partir de este momento nos referiremos únicamente a los postulados incluidos en la norma de uso actual, es decir, la versión de 2004 y en la cual se establece que el reconocimiento de una partida como activo intangible exige, para la entidad, demostrar que el elemento en cuestión cumple:

- (a) la definición de activo intangible; y
- (b) los criterios para su reconocimiento.

En este sentido, cabe señalar que un activo intangible se reconocerá si y sólo si:

- a) es probable que los beneficios económicos futuros que se han atribuido al mismo fluyan a la entidad, y
- b) el coste del activo pueda ser valorado de forma fiable.

Sólo en el caso de cumplirse estos preceptos se podrá reconocer el activo intangible, y para ello, la norma distingue entre activos intangibles:

- a) Adquiridos de forma separada o independiente.
- b) Adquiridos como parte de una combinación de negocios.
- c) Adquiridos mediante una subvención oficial.
- d) Permutas de activos.
- e) Fondo de comercio generado internamente.
- f) Otros activos intangibles generados internamente.

Dado que los gastos de investigación y desarrollo quedan incluidos en esta última categoría, nos centraremos únicamente en las particularidades de este apartado.

La norma advierte que cuando un activo es generado internamente se hace aún más difícil determinar si cumple los criterios para su reconocimiento, debido a las dificultades para: (a) determinar si, y en qué momento, surge un activo identificable del que se vaya a derivar, de forma probable, la generación de beneficios económicos en el futuro; y (b) establecer el coste del activo de forma fiable, ya que en ciertos casos, el coste de generar un activo intangible internamente no puede distinguirse del coste de mantener o mejorar el fondo de comercio generado internamente, ni tampoco del coste que supone llevar a cabo día a día las actividades de la entidad.

Para el tratamiento contable de los recursos aquí destinados y evaluar si un activo generado por esta vía cumple los criterios de reconocimiento, debemos empezar delimitando si procede de la fase de investigación o de la fase de desarrollo. En este sentido, en la norma se diferencia entre

investigación y fase de investigación, y entre desarrollo y fase de desarrollo, considerando en ambos casos que la fase tiene un significado más amplio.

Por *investigación* se entiende todo aquel estudio original y planificado, emprendido con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos, mientras que el *desarrollo* es definido como la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico, a un plan o diseño, en particular, para la producción de materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos, o sustancialmente mejorados, antes del comienzo de su producción o utilización comercial.

En términos generales se considera que no se reconocerán los activos intangibles surgidos de la investigación o de la fase de investigación en proyectos internos, tratando los gastos generados como gastos del ejercicio en que se incurran. Todo ello basado en el hecho de que no se puede demostrar que existe un activo intangible que pueda generar probables beneficios económicos en el futuro. Como ejemplos de este tipo de actividades caben señalar las actividades dirigidas a obtener nuevos conocimientos, la búsqueda, evaluación y selección final de aplicaciones de resultados de la investigación u otro tipo de conocimientos, la búsqueda de alternativas para materiales, aparatos, productos, procesos, sistemas o servicios, y la formulación, diseño, evaluación y selección final, de posibles alternativas para materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios que sean nuevos o se hayan mejorado.

Para el reconocimiento de un activo intangible surgido del desarrollo o de la fase de desarrollo de un proyecto interno, abre la posibilidad de activación si se demuestran determinados requisitos, en caso contrario se imputarán como gastos del ejercicio en cuestión. Dichos requisitos son:

- La viabilidad técnica de finalizar o completar la producción del activo intangible de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta.
- La intención de completar el activo intangible en cuestión, para usarlo o venderlo.
- La capacidad para utilizar o vender el activo intangible.
- La forma en que el activo intangible generará probables beneficios económicos futuros. La entidad tiene que demostrar la existencia de un mercado para la producción del activo intangible o para el activo en sí o, si va a ser utilizado internamente, la utilidad que el mismo tiene para la organización.
- La disponibilidad de los adecuados recursos técnicos, financieros o de otro tipo, para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo intangible.
- La capacidad para valorar fiablemente el desembolso atribuible al activo intangible durante

su desarrollo.

En la fase de desarrollo de un proyecto interno, la entidad puede identificar un activo intangible y mostrar que el mismo puede generar probables beneficios económicos en el futuro. Esto se debe a que la fase de desarrollo en un proyecto cubre etapas más avanzadas que la fase de investigación. Como ejemplos de las actividades de desarrollo tenemos el diseño, construcción y prueba, anterior a la producción o utilización, de modelos y prototipos, el diseño de herramientas, troqueles, moldes y plantillas que impliquen tecnología nueva, el diseño, construcción y explotación de una planta piloto que no tenga una escala económicamente rentable para la producción comercial, y el diseño, construcción y prueba de una alternativa elegida para materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios que sean nuevos o se hayan mejorado.

En los casos en los que no se pueda distinguir entre ambas fases, la norma establece que todos los desembolsos realizados se considerarán de la fase de investigación y tendrán que cargarse directamente al resultado.

De lo recogido hasta aquí resulta evidente que primando el sentido de la prudencia, pocos serán los recursos que dedicados a la generación de un activo intangible de manera interna podrán ser activados. No obstante, en el caso de que así sea, se podrán imputar todos los costes directamente atribuibles y necesarios para la creación, producción y preparación del activo para que pueda operar de la forma prevista por la dirección. Ejemplos de coste atribuibles son:

- Los costes de materiales y servicios utilizados o consumidos en la generación del activo intangible.
- Los costes de remuneración a los empleados derivadas de la generación del activo intangible.
- Los honorarios para registrar los derechos legales.
- La amortización de patentes y licencias que se utilizan para generar activos intangibles.

El análisis de las normas hasta aquí tratadas demuestra que, tanto en el Sector Público como en el Privado, ha existido y existe una cierta reticencia a incluir en los activos de las organizaciones a unos bienes que sí participan activamente en la generación de riqueza y que cada día adquieren mayor importancia, ya que contribuyen a asegurar la supervivencia de la entidad, permitiéndole aprovechar y traducir en resultados, las nuevas oportunidades que se presentan en los mercados.

Al analizar la postura española en cuanto al tratamiento contable de estos gastos, es de reconocer que no encontramos grandes sorpresas. Como punto de partida de la reciente reforma

contable, tenemos el “Informe sobre la situación actual de la Contabilidad en España y líneas básicas para abordar la reforma”, en el cual se hacía mención a la importancia que los intangibles tienen como fuente de ventajas competitivas, y ponía de manifiesto que la información que sobre ellos se tiene en la empresa o la que se difunde al exterior resulta escasa, provocando una pérdida de valor informativo de los estados financieros (ICAC, 2002, cap. 7: 12-13), pues como decía Sveiby (1997: 155) no se puede reflejar lo nuevo empleando herramientas del pasado.

Dicho Informe, y a pesar de no ofrecer una solución concreta para la inclusión de información de este tipo en los estados contables, recomendaba desarrollar información sobre intangibles. Para ello proponía diseñar sistemas de indicadores que resultasen significativos, que reflejarán el estado de los elementos intangibles que constituyen parte del patrimonio empresarial, y que se procediese a la divulgación y estandarización entre las empresas que voluntariamente quisieran utilizarlos en su información financiera. Todo ello podría ser llevado a cabo por cualquier medio de los que están al alcance de los reguladores públicos o privados de la información financiera. Asimismo, consideraba conveniente que se revisase el tratamiento contable hasta ese momento vigente, entendiendo que se deberían reducir las restricciones establecidas para su activación.

Si bien esa era la recomendación, si buscamos la solución que la actual normativa española ha dado a estos planeamientos encontramos como primera novedad y en lo que consideremos un modesto acercamiento a la NIC N.º 38 que en el PGC de 2007 se distingue entre investigación y desarrollo. A la investigación se refiere como indagación original y planificada que persigue descubrir nuevos conocimientos y superior comprensión de los existentes en los terrenos científico o técnico, y en cuanto a su tratamiento contable establece que los gastos de investigación deben considerarse gastos del ejercicio en que se realicen, aunque permite su activación si se cumplen las siguientes condiciones:

- Estar específicamente individualizados por proyectos y su coste claramente establecido para que pueda ser distribuido en el tiempo.
- Tener motivos fundados del éxito técnico y de la rentabilidad económico-comercial del proyecto o proyectos de que se trate.

Pero, si en un momento dado existen dudas razonables sobre el éxito técnico o la rentabilidad económico-comercial del proyecto, los importes registrados en el activo deberán imputarse directamente a pérdidas del ejercicio.

En este sentido la normativa española es más permisiva que la NIC N.º 38, ya que ésta no permite en ningún caso activar los gastos de investigación, basándose en el criterio de que en

esta fase la entidad no puede demostrar que existe un activo intangible que generará probables beneficios económicos futuros, excepto en el caso de que procedan de una combinación de negocios.

En lo que al desarrollo respecta, valga decir que por tal se entiende la aplicación concreta de los logros obtenidos de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico, a un plan o diseño en particular para la producción de materiales, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos, o sustancialmente mejorados, hasta que se inicia la producción comercial. Para su activación tendrán que cumplirse las condiciones ya definidas para la fase de investigación.

En este caso y en comparación con la NIC N.º 38, cabe recordar que ésta última establece unos requisitos muy detallados para poder activar un activo intangible procedente de la fase de desarrollo, y a los cuales nos referimos anteriormente. En cambio, el PGC es menos exigente al limitarse a exigir el cumplimiento de los mismos requisitos que para la activación de los gastos de investigación ya señalados.

En definitiva, y tras la reforma del PGC y a pesar de las tímidas matizaciones se mantiene el tratamiento contable de estos gastos, ya que aunque se abre la posibilidad de activar los gastos de investigación cuando se cumplen determinadas condiciones, idénticas a las recogida en el Plan de 1990, como norma general seguirán siendo considerados como gastos corrientes del ejercicio, aunque es de reconocer que la posibilidad que aquí se ha abierto contradice a la normativa internacional. Respecto a los gastos de desarrollo, el Plan obliga a su reconocimiento, aunque con un menor índice de exigencia de como lo establece la normativa internacional, dejando de ser en ambos casos una opción, como era considerado en el Plan de 1990.

Los planteamientos que sobre el tratamiento de estos gastos encontramos bien podrían ser incluidos dentro de cualquiera de las dos corrientes de pensamiento siguientes:

- Una, en la que se defiende la consideración de éstos como gastos del ejercicio en el que se realizan, priorizando el principio de prudencia sobre la correlación de ingresos y gastos.
- Otra, favorable a su consideración como activo en ciertas condiciones, otorgando un mayor peso a la correlación de ingresos y gastos.

Tenido en cuenta estas circunstancias y que no se ha sido capaz de encontrar el equilibrio que permita reflejar la particularidad de estos gastos, pero estando consciente de la necesidad de presentar y difundir información sobre estos recursos y actividades, consideramos que la mejor alternativa la podemos encontrar en la emisión de indicadores que incluidos en la Memoria o recogidos en un Informe de Gestión, reflejen la información necesaria sobre estos gastos, pues la capitalización de estos intangibles como planteaban Moreno Campos y Sierra Molina (2002: 86) parece lejos de ser factible.

3. EL PAPEL DE LOS INDICADORES EN LA MEDICIÓN DE LOS GASTOS DE I+D.

El reflejo de la preocupación por estos temas ha quedado más que patente en los innumerables documentos que al respecto se han escrito. En el entorno europeo, se puso de manifiesto con la creación de un grupo de trabajo en el cual participaron investigadores de España, Francia, Suecia, Finlandia, Noruega y Dinamarca. El Proyecto, que se denominó Meritum, fue estructurado en torno a cuatro actividades: clasificación de los intangibles, análisis de los sistemas de gestión y control de los intangibles en las empresas, estudio de la relevancia de los intangibles en el mercado de capitales, y elaboración de un conjunto de directrices sobre medición y difusión de intangibles. Dichas Directrices para la Gestión y Difusión de la Información sobre Intangibles (Informe de Capital Intelectual) pueden resumirse de la siguiente forma (Proyecto Meritum, 2002: 15):

- ✘ Facilitar a las empresas el desarrollo de sistemas de información que permitan identificar, medir y controlar sus intangibles a fin de incrementar la eficiencia en su gestión y mejorar su rendimiento.
- ✘ Proporcionar una guía útil para la difusión de información sobre los intangibles, de su capacidad de generación de riqueza, y que sirva a sus proveedores de capital para evaluar correctamente los beneficios futuros y el riesgo asociado a su inversión.

Estas directrices han de apoyarse en un soporte conceptual común que sirva como punto de partida en el proceso de identificación de los intangibles y que proporcione una definición de las principales propiedades de los indicadores destinados a su medición.

El Informe ofrece a las empresas la posibilidad de difundir información sobre los intangibles que integran su capital intelectual, comunicando a todos los interesados las capacidades, recursos y compromisos de la empresa en relación con esos elementos que actualmente se consideran fundamentales en la creación de valor en la empresa. Las partes del Informe son:

- Visión de la empresa. Se presentan los principales objetivos y estrategias, así como los intangibles que deben adquirirse, desarrollarse o mantenerse para alcanzar dichos objetivos.
- Resumen de recursos y actividades intangibles. Se describen los recursos intangibles de los que puede disponer la empresa, las diferentes actividades llevadas a cabo hasta la fecha y las que se realizarán en el futuro para incrementar el valor de dichos recursos.
- Sistema de indicadores de los recursos y actividades intangibles. Permite a los proveedores de bienes, servicios o capitales de la empresa llevar a cabo una estimación acertada de los

beneficios futuros de la empresa y el riesgo que conlleva la inversión en ella. La información será de mayor utilidad si además del indicador se presenta la tendencia esperada y su relación con los resultados y el crecimiento futuro de la empresa.

Tomando en consideración estos planteamientos, se puede ratificar que la voluntad para emprender el proceso de reforma ha existido y el planteamiento para llevarla a cabo ha sido el de incorporación de información sobre intangibles en la Memoria de las Cuentas Anuales a través de indicadores, los cuales deberían ser elaborados por organismos profesionales para evitar disparidades en la información suministrada. Estos indicadores no tendrían que ser iguales para todas las empresas, ya que cada sector presenta particularidades con relación a la gestión de sus intangibles y se podría utilizar la Memoria para añadir información sobre todos los medios con que cuenta la organización para el desarrollo de sus actividades, así como su generación, pues como ya se ha puesto de manifiesto la capitalización de los intangibles (aplicando las mismas reglas que para los tangibles), y amortizándolos a lo largo del período en el que contribuyan a la generación de ingresos (Lev, 1996) no parece ser una vía que convenga a la mayoría.

En este sentido, se requerirá no sólo de una ampliación de la información financiera recogida en los estados contables tradicionales, sino también del apoyo que disciplinas como la Contabilidad de Dirección Estratégica, la Contabilidad de Recursos Humanos, y la Contabilidad de Costes y de Gestión pueden ofrecer en el proceso de elaboración de dicha información.

Para la medición de estos recursos y actividades, Gallardo Vázquez y Pérez Calderón (2003: 104-105) proponen que los tres bloques que conforman el Capital Intelectual (Capital Humano, Capital Estructural y Capital Relacional o Clientela) fueran controlados por un Sistema de Contabilidad Estratégica de Costes (en adelante, SCEC), cuyo campo de actuación sea el análisis de la circulación interna de recursos, en lo cual resultará clave la identificación, definición y valoración de las rutinas, sistemas de información y de comunicación, procesos de trabajo o sistemas de gestión, así como el conjunto de relaciones que se mantengan con el entorno y en concreto con los agentes frontera, factores todos ellos de generación de Capital Intangible (Bueno Campos, 1998; 1999 y AECA, 2002).

Por tanto, y siguiendo las recomendaciones de la Comisión de Expertos del Libro Blanco, el SCEC se encargaría de analizar y elaborar información encaminada a apoyar la toma de decisiones de los diferentes usuarios, información que debería presentarse según modelo normalizado junto a los estados financieros tradicionales, teniendo en cuenta:

- Posicionamiento estratégico. Postura en el sector en cuanto a los costes o inversiones, además del seguimiento y control del mismo.

- Indicadores de gestión y de estrategia en la empresa. Factores claves y potenciales.
- Inductores de costes. Identificar quiénes originan costes a largo plazo.
- Sistema de creación de valor. Identificación del proceso y valor generado por estos costes, mediante la implantación de algún modelo generalmente aceptado y llevado a la práctica, tales como el *Navegador de Skandia* de Edvinsson y Malone, el *Intelectual Assets Monitor* de Sveiby, el Trabajo de *Anni Brooking*, el *Cuadro de Mando Integral* de Kaplan y Norton, el *Modelo Intelect* o el que para el Sector Público se realizó a petición del *Ministerio de Finanzas de Dinamarca*. Todos ellos, recogidos en el gráfico 1, proponen sistemas de indicadores financieros y no financieros, que destacan por tener una clara utilidad en el ámbito interno, lo cual puede no resultar igual de relevante en el ámbito externo.

Gráfico 1: Dimensiones del Capital Intelectual en cada Modelo.

MODELOS DE MEDICIÓN	DIMENSIONES DEL CAPITAL INTELECTUAL			
<i>Modelo de Sveiby</i>	Estructura Externa	Estructura Interna		Competencia del Personal
<i>Skandia</i>	Capital Estructural			Capital Humano
	Capital clientela	Capital Organizacional		
<i>Cuadro de Mando Brooking</i>	Perspectiva Clientes	Perspectiva Interna	Perspectiva empleados	
	Activos de Mercado	Activos de Infraestructuras	Activos de Propiedad Intelectual	Activos centrados en el individuo
<i>Intelect</i>	Capital Relacional	Capital Estructural		Capital Humano
<i>Ministerio de Finanzas de Dinamarca</i>	Entorno	Sistemas y procesos		Recursos Humanos

Fuente: Caba Pérez y Sierra Fernández (2003: 33).

Por tanto, la aplicación de un SCEC apoyaría la necesaria identificación, desarrollo, evaluación y control de las actividades intangibles, lo cual ratifica la necesidad de clasificar los intangibles en recursos y actividades. Por recurso intangible (noción estática) se entiende el stock o valor actual de un intangible determinado en un momento concreto de tiempo (puede ser o no expresado en términos financieros), mientras que las actividades intangibles (noción dinámica) son aquellas acciones que implican la asignación de recursos destinados a adquirir o desarrollar internamente nuevos recursos intangibles, aumentar el valor de los recursos existentes, o evaluar y controlar los resultados de los dos tipos de actividades anteriores.

4. LOS GASTOS DE I+D EN EL ÁMBITO UNIVERSITARIO.

Si como se ha puesto de manifiesto, los modelos tradicionales de gestión y difusión de la información contable de las empresas de negocio han quedado desfasados, no tanto por los años transcurridos desde su aplicación, sino por la magnitud y cantidad de cambios que se han producido en el entorno, otro tanto ha pasado con los de los entes públicos, y en particular los de las instituciones universitarias. Los relativos a organizaciones como las universidades, que tienen en el conocimiento su principal input y también su principal output, reflejan una ausencia más que notable de información referida a sus activos intangibles y, más concretamente, a los gastos de I+D.

La investigación es, junto con la docencia y el estudio, una de las actividades por medio de las cuales se materializa el servicio público de la educación superior. Así lo recogió la hoy derogada Ley Orgánica 11/1983, de 25 de agosto, de Reforma Universitaria, la cual junto con la Ley 13/1986, de 14 de abril, de Fomento y Coordinación General de la Investigación Científica y Técnica o Ley de la Ciencia sentaron las bases para que la investigación se reconozca como una de las actividades básicas del personal universitario, se organice en departamentos y se rija atendiendo a criterios de calidad investigadora (Bricall, 2000: 22). Igualmente, la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades corrobora en su art. 39.1, la función esencial de la investigación como fundamento de la docencia, medio para el progreso de la comunidad y soporte de la transferencia social del conocimiento.

Si analizamos cuál ha sido la evolución de estos gastos en el sector universitario español en los últimos años, nos encontramos que si en el año 2000 se destinaron a actividades de I+D 1.694 millones de euros, en el año 2006 fueron 3.266 millones de euros, es decir un 92,80% más, suponiendo que los gastos en I+D de dicho sector representan el 0'33% del PIBPM (INE, 2008) y un 27,6 % del gasto total del Estado (INE, 2008).

Como se puede observar en el cuadro 1, la financiación procede en un 14,12% del propio sector, un 7,89% de las empresas, un 71,96% de la Administración Pública y un 6,03% de las Instituciones Privadas sin ánimo de lucro (IPFSL) y del extranjero. Así pues, la financiación de los gastos de I+D en el sector universitario continua procediendo fundamentalmente de la Administración Pública.

Cuadro 1: Gastos internos en I+D por sector de ejecución y según el origen de fondos.

Año 2006 (miles de euros).

Sector de ejecución	Origen de los fondos (miles de euros)					
	Total	Admón. Pública	Enseñanza Superior	Empresas	IPSFL	Extranjero
Total	11.815.220	5.020.048	466.075	5.561.629	66.042	701.426
%	100	42	4	47	1	6
Admón Pública	1.970.824	1.718.060	2.426	119.170	10.403	120.765
Ens. Superior	3.265.739	2.349.895	461.265	257.698	33.905	162.976
Empresas	6.557.529	946.612	2.368	5.179.436	12.759	416.354
IPSFL	21.128	5.481	16	5.325	8.975	1.331

Fuente: INE (2008).

Por otro lado, el número de personas (en equivalencia a jornada completa) que trabajan en actividades de I+D en el sector universitario desde el año 2000 hasta el 2006 ha crecido en un 43,41%, es decir en 21.479,4 personas, lo que representa un 37,54% del total de personal empleado en I+D. Asimismo, un total de 55.443 investigadores (en equivalencia a jornada completa) dirigían en el 2006 actividades de I+D, es decir el 47,88% del total de investigadores a esa fecha, todo lo cual queda recogido en el cuadro 2.

Cuadro 2: Personal empleado en I+D por sector de ejecución.

Año 2006 (en equivalencia a jornada completa).

Sector de ejecución	Personal I+D		Investigadores	
	Total	Mujeres	Total	Mujeres
TOTAL	188.977,6	72.171,2	115.798,4	43.430,6
Admón Pública	34.587,9	17.046,7	20.062,7	9.499,5
Ens. Superior	70.949,5	30.631,4	55.443,0	22.506,3
Empresas	82.869,8	24.193,3	39.935,7	11.256,7
IPSFL	570,4	299,8	357,0	168,1

Fuente: INE (2008).

En este marco, se han desarrollado modelos muy diferentes de investigación universitaria, cuyos frutos han sido muy diversos según la institución. De todos modos, resulta muy significativo que el 100% de las universidades españolas realicen en la actualidad actividades de I+D en relación al 93% que lo hacían en el año 1997.

La situación de la universidad española en materia de investigación es bastante diferente a la de la mayoría de los países más avanzados en términos de su participación en el PIB, aunque es de destacar que en los últimos años ha habido un crecimiento del 27,47 %, que aún manteniéndonos por debajo de la media de los países de la Unión Europea, tal como se puede

observar en el cuadro 3, demuestran la intención de priorizar estas inversiones, al estar conscientes de la necesidad de cimentar el crecimiento económico en un modelo basado en el conocimiento y con más valor añadido.

Cuadro 3. Gastos en I+D (% PIB).

	Gastos I+D 2000	Gastos I+D 2006
ESPAÑA	0'91	1'16
UE (15)	1'91	1'91
UE (25)	1'86	1'85

Fuente: INE (2008).

Justificado el volumen de recursos monetarios y humanos destinados a I+D en el sector universitario, cabe plantearse cuál es su reflejo contable. Según el Plan General de Contabilidad Pública (PGCP) que le resulta de aplicación, la activación de estos gastos pasa por el cumplimiento de condiciones tales como:

1. Existir un proyecto específico e individualizado.
2. Imputación de costes claramente establecida que permita su distribución en el tiempo.
3. Motivos fundados de éxito del proyecto.
4. Contar con la debida financiación.
5. Rentabilidad económico-comercial garantizada: La apreciación de la rentabilidad económico-comercial y del éxito técnico de los proyectos se realizará genéricamente para cada conjunto de actividades de investigación y desarrollo relacionadas por la existencia de un objetivo común.

Con excepción de ésta última condición, las cuatro restantes se cumplen en los proyectos o contratos gestionados por las universidades. Todos ellos están perfectamente identificados, pues surgen de su aprobación en una convocatoria local, nacional o internacional que le da el carácter específico e individualizado requerido. Cuentan con la debida financiación, otorgada en base a las necesidades de recursos sugeridas por el investigador principal. Una parte importante de los gastos que de ellos se derivan también están perfectamente identificados y distribuidos en el tiempo, al ser de obligatorio cumplimiento la presentación, por un lado, del presupuesto del proyecto en el momento de su tramitación, en el cual se diferencia entre material inventariable y gastos de funcionamiento (material fungible, viajes y dietas y otros gastos), y por otro, de un cronograma, que permite la imputación de costes.

Únicamente la ausencia de la rentabilidad económico-comercial o generación de ingresos futuros hace que la mayoría de los gastos en investigación y desarrollo provocados por dichos

proyectos no puedan pasar de considerarse como un gasto presupuestario, al no cumplirse la última de las condiciones antes aludidas. No basta con su transformación en una patente, ni la relevancia de su aportación al estado de la técnica -suficiente indicador de éxito del proyecto- si no viene acompañado de ingresos futuros, algo que si bien puede tener sentido en el ámbito empresarial, carece de toda razón en el entorno público, al no contemplarse el lucro como objetivo prioritario.

Por consiguiente, sólo si se cumplen estos requisitos se entiende razonable su consideración como un activo; no obstante, y en cualquier caso, su coste debe ser distribuido o amortizado a la mayor brevedad, no pasando de cinco años desde la finalización del proyecto. Cuando las condiciones que justificaron su capitalización dejen de cumplirse, el saldo que permanezca sin amortizar deberá llevarse a pérdidas.

El establecimiento de estas restricciones a la hora de contemplar estos gastos y más en organizaciones como las universidades conlleva a que, como bien planteaba Arias Rodríguez (1997: 240), la forma de contabilizar los gastos de investigación se resume en dos. Una de ellas hace referencia a su consideración como costes del ejercicio y responde al principio de prudencia, pero desatiende al de correlación de ingresos y gastos, siempre que dichos gastos puedan revertir en ingresos futuros, y la otra como activo intangible, siempre que se den las condiciones antes mencionadas.

No obstante, y en sintonía con la apuesta que parece tener más posibilidades de éxito – la información sobre activos intangibles medida a través de indicadores – se elabora una propuesta de indicadores que pueden servir para cuantificar el capital intelectual de nuestras universidades.

Es preciso señalar que los indicadores deben cumplir una serie de requisitos que, siguiendo el Proyecto Meritum (2002: 28-29), al que antes se ha hecho referencia, se resumen en utilidad, relevancia, significatividad, comprensibilidad, oportunidad, comparabilidad, fiabilidad, objetividad, veracidad, verificabilidad, y por último que sea factible.

Tenido en cuenta todos estos requisitos y basándonos en la batería de indicadores recogida en el Catálogo del Consejo de Coordinación Universitaria (Consejo de Universidades, 2008) además de las propuestas realizadas en el Informe Jarrat (1985), por Spee (1991), Minguillón Roy (1995), Cave *et al.* (1997) y Elena (2004), el cuadro 4 recoge una propuesta de indicadores de medida del Capital Intelectual, y más concretamente del impacto y relevancia de los gastos de I+ D en nuestras universidades.

Cuadro 4: Indicadores de Capital Intelectual de las universidades.

Número de publicaciones (libros y artículos en revistas) nacionales e internacionales y su índice de impacto.	Tasa de participación de la universidad en proyectos y contratos de investigación nacionales e internacionales.	Ponencias y comunicaciones presentadas a congresos y jornadas nacionales e internacionales.	
Tasa de participación del profesorado en proyectos y contratos de investigación.	Número de becas de investigación recibidas.	Porcentaje de gastos de investigación por universidad.	
Movilidad interna y externa de los investigadores.	Número de patentes y licencias por universidad.	Producción de doctores.	Proporción de sexenios.

Fuente: *Elaboración propia.*

En definitiva los futuros modelos de información, como bien planteaba Warden (2003), deberían adaptarse a las nuevas condiciones ofreciendo una mayor transparencia acerca del uso de los recursos públicos, evidenciando los beneficios que la formación, la investigación y la innovación tienen para la sociedad, a la vez que revelen y ejemplifiquen el desarrollo de los activos intangibles en las organizaciones, dada la importancia que estos nuevos valores tienen en el desarrollo de las actuales competencias.

5. A MODO DE CONCLUSIONES.

En este artículo, se ha puesto de manifiesto que la normativa contable deberá proporcionar nuevas formas de reconocimiento y valoración de los activos intangibles ya que la incapacidad para reflejar el valor real y potencial de las empresas a través de los estados financieros tradicionales conlleva cierta insatisfacción en la consecución de uno de los principales objetivos de la información contable: la toma de decisiones.

Para garantizar el cumplimiento de este objetivo será preciso establecer mecanismos de control externos e internos sobre la información que las empresas deben suministrar. Los primeros consisten en la puesta en marcha de organismos reguladores, supervisores y judiciales que, respectivamente, actualicen la normativa contable, supervisen la información divulgada garantizando su armonización, objetividad y prudencia, y exijan responsabilidades ante las actuaciones fraudulentas en la elaboración y publicación de dicha información. Los segundos se refieren a la implantación de modelos de indicadores del capital intangible, reflejado en un modelo tipo al Cuadro de Mando Integral aconsejado por AECA (2002) y publicado en un informe normalizado como el recogido en el Proyecto Meritum (2002).

Por otro lado, las universidades no son organismos ajenos a la problemática contable de los activos intangibles. De hecho, la normativa actual considera las inversiones realizadas en I+D como gasto del ejercicio, al no poder garantizarse la rentabilidad económico- financiera del proyecto desarrollado. Así pues, los estados contables no incluyen información sobre la

naturaleza ni el destino de los recursos en I+D imputados a resultados. Ello significa que la información que reciben los usuarios de los estados contables universitarios resulta incompleta. Para paliar estas deficiencias se ha propuesto el empleo de una batería de indicadores que puedan servir para medir el capital intelectual de nuestras universidades.

Finalmente, no conviene olvidar que al igual que cambia la economía, también debe cambiar la normativa contable, y las normas que eran válidas para la economía industrial, no lo son para la economía actual: la del conocimiento. Así se ha modificado la normativa contable empresarial, es de esperar que en poco tiempo asistamos a la reforma del PGCP, que al igual que ha pasado con el privado empieza a resultar caduco en algunos de sus planteamientos, y en concreto en el tema que nos ocupa. En este sentido, bien podríamos esperar una mayor flexibilidad a la hora de activar los gastos de I+D, pues como bien ya se ha planteado, salvo el aseguramiento de la rentabilidad económico-financiera, el resto de requisitos establecidos para su activación, bien se cumplen en el ámbito universitario.

6. BIBLIOGRAFÍA.

Arias Rodríguez, A. (1997) *El régimen económico y financiero de las universidades*. Madrid: Complutense.

Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) (2002) *Indicadores para la gestión empresarial, Principios de Contabilidad de Gestión. Documento n.º 17*. Madrid: AECA.

Bricall, J.M. (2000) *Universidad 2000*. Madrid: Conferencia de Rectores de las Universidades Españolas.

Bueno Campos, E. (1998). *El Capital Intelectual como clave estratégica en la competencia actual*. *Boletín de Estudios Económicos*, N.º 164, pp. 207-229.

- (1999). *La gestión del conocimiento en la nueva economía*. In Bueno Campos, E. (ed.) *Gestión del conocimiento y Capital Intelectual: Experiencias en España*. Escorial: Instituto Universitario Euroforum.

Caba Pérez, C. y Sierra Fernández, M. (2003). *La evaluación del Capital Intelectual en la administración local*. *Auditoria Pública*, N.º 29, pp. 32-41.

Cave, M.; Hanney, S., Henkell, M., y Kogan, M. (1997) *The use of performance indicators in higher education*. Jessica Kingsley Publishers.

Consejo de universidades (2008)

<http://www.mec.es/educa/jsp/plantilla.jsp?area=ccuniv&id=E127>

Elena, S. (2004). *Knowledge management and intellectual capital in European universities. Paper presented at workshop organised by the Graduate Programme “Entering the Knowledge Society” and the Institute for Science and Technology Studies. Bielefeld University, Bielefeld, 11-13 November.*

Gallardo Vázquez, D., y Pérez Calderón, E. (2003). *Papel de las disciplinas contables en el nuevo marco conceptual para activos intangibles. Comunicación presentada a la IV Jornada de Trabajo de Contabilidad Financiera (ASEPUC). Madrid.*

Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (2002) *Libro Blanco para la reforma de la Contabilidad en España. Informe sobre la situación actual de la Contabilidad en España y líneas básicas para afrontar su reforma. Madrid: ICAC.*

Instituto Nacional de Estadística (INE) (2008) *Estadística de Investigación Científica y Desarrollo Tecnológico (I+D). Año 2006*, disponible en <http://www.ine.es>

International Accounting Standards Board (IASB) (1998). *Activos Intangibles. Norma Internacional de Contabilidad N.º 38*. In International Accounting Standards Board (IASB) (2001): *Normas Internacionales de Contabilidad* pp. 1253-1340. Madrid: CissPraxis, disponible en http://psicondec.rediris.es/contabilidad/lecturas/IASB/NIC_31_a_NIC_41.pdf

International Accounting Standards Board (IASB) (2004). *Activos Intangibles. Norma Internacional de Contabilidad N.º 38*, disponible en <http://psicondec.rediris.es/contabilidad/lecturas/IASB/NIC-consolidadas/NIC38.pdf>

International Federation of Accountants (IFAC) (1994) *Definition and Recognition of Assets. Study N.º 5*. New York: IFAC.

Jarratt Report. Committee of Vice-Chancellors and Principals (1985) *Report of the Steering Committee for Efficiency Studies in Universities.*

Lev, B. (1996). *The boundaries of financial reporting and how to extend them. Working Paper.* University of California at Berkeley.

Minguillón Roy, A. (1995). *La auditoría operativa de las universidades. Auditoría Pública*, N.º 3, pp. 51-57.

Moreno Campos, I. y Sierra Molina, G.J. (2002). *La relevancia del capital humano en la información financiera: análisis y revisión de la literatura empírica. Técnica Contable*, N.º 638, pp. 82- 93.

Proyecto Meritum (2002) *Directrices para la gestión y difusión de información sobre intangibles. Informe de Capital Intelectual.* Barcelona: Fundación Airtel Móvil.

Skandia (1995) *Visualizing Intellectual Capital in Skandia. Supplement to 1994 Annual Report.*

Spee, A. J. (1991) *Sobre la comunicación de la calidad para la mejora de la investigación y de la educación en los Países Bajos. La evaluación de las instituciones universitarias.* Consejo de Universidades.

Sveiby, K. E. (1997) *The new organizational wealth.* San Francisco: Berrett-koebler Publishers.

Warden, C. (2003). *Managing and reporting intellectual capital: new strategic challenges for HEROs.* *IP Helpdesk Bulletin*, N.º 8, april-may, disponible en www.ipr-helpdesk.org/newsletter/8/pdf/EN/N08_EN.pdf

LEGISLACIÓN:

Ley 13/1986, de 14 de abril, de Fomento y Coordinación General de la Investigación Científica y Técnica (BOE n.º 93, de 18 de abril).

Ley Orgánica 11/1983, de 25 de agosto, de Reforma Universitaria (BOE n.º 209, de 1 de septiembre).

Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades (BOE n.º 307, de 24 de diciembre).

Orden de 6 de mayo de 1994, por la que se aprueba el Plan General de Contabilidad Pública (BOE N.º 120, de 20 de mayo).

Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (BOE n.º 310, de 27 de diciembre).

Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (Suplemento del BOE n.º 278, de 20 de noviembre).