



El reconocimiento de los gastos de I+D en las universidades. Una perspectiva internacional.

RECIBIDO: 11-06-05 · ACEPTADO: 09-09-05

Resumen

En el 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 una referencia a las restricciones impuestas por la normativa contable actual, se analiza el caso concreto de las universidades, poniéndose 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. Para paliar las deficiencias de los actuales sistemas contables universitarios se propone una batería de indicadores capaces de medir los activos intangibles de las universidades.

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

Abstract

Recognition of I + D Costs in Universities. An International Perspective.

The article looks at the regulations governing the accountability of intangible assets, currently regarded as a major resource in terms of creating value in a company. Research and Development costs come into this category. After initially referring to restrictions imposed by current accounting regulations, the specific case of universities is analysed, highlighting the fact that their accounting models do not fairly reflect their situation by not considering R + D costs to be intangible assets. In order to palliate the shortcomings of present-day university accounting systems, a number of indicators are proposed as a way of measuring intangible assets in universities.

Key Words: accounting regulations, intangible asset management, R + D costs, indicators, universities

*Dpto. Admón. de Empresas y Contabilidad, Universidad de Oviedo – España

**Dpto. Admón. de Empresas y Contabilidad, Universidad de Oviedo – España

Introducción

Dos son los objetivos que se pretenden con la realización de este trabajo: 1) revisar la normativa que regula los activos intangibles y, dentro de ellos, los gastos de investigación y desarrollo (en adelante, gastos de I+D) y, 2) analizar los modelos contables de las universidades, con la finalidad de conocer si se están registrando esta clase de activos y cuál es el tratamiento contable empleado.

Para abordar los objetivos señalados el artículo se estructura en tres partes. La primera se dedica a presentar un panorama de la normativa contable actual. Ello supone examinar 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.

La preocupación por la divulgación de las capacidades, recursos y compromisos de la empresa en relación con estos activos ha supuesto la elaboración de unas “Directrices para la Gestión y Difusión de la Información sobre Intangibles”, 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 puedan medir los intangibles en las instituciones universitarias y que incluidos en dichos estados ofrezcan una visión acerca del nivel de inversión en estos conceptos.

Se cierra el trabajo con unas reflexiones en torno al futuro reconocimiento de los activos intangibles en los modelos contables.

La Normativa Contable Actual.

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- 38 (1998; 2004), emitida por el International Accounting Standards Committee (IASC), reemplazado desde el año 2001 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. Por tanto, se reconoce la existencia de una serie de intangibles que 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 IASC, por su parte, en la NIC 38 (1998; 2004) establece la contabilización y la información financiera a suministrar en el caso de los activos intangibles, siempre que no estén tratados específicamente por otra NIC¹. La NIC 38 (1998) definía al activo intangible como un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física, que se posee para ser utilizado en

la producción o suministro de bienes y servicios, para ser arrendado a terceros, o para funciones relacionadas con la administración de la entidad (párrafo 7). Sin embargo, y debido a la creciente variedad de elementos intangibles, la actual NIC 38 (2004) ha limitado tal definición a “identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física” (párrafo 8), al considerar irrelevante la parte final, en la que se detallan los usos a los que va destinado el bien (Fundamentos de las conclusiones de la NIC 38, párrafo BC5).

De esta manera se considera que un activo es un recurso, que además de identificable, sea controlado por la empresa como resultado de sucesos pasados, y del que se espera obtener, en el futuro, beneficios económicos para la entidad. Aunque los criterios anteriores diferencian entre recurso y activo intangible, es necesario que para su reconocimiento en el patrimonio empresarial se cumplan dos criterios adicionales: a) sea *probable* que los beneficios económicos anteriores reviertan en la empresa, y b) se pueda estimar de manera *fiable* el valor del activo en cuestión.

La NIC 38 (1998; 2004) cita como ejemplos de recursos inmateriales, el conocimiento científico, las licencias, las concesiones, la propiedad intelectual, los programas informáticos, las listas de clientes, las cuotas de mercado, los derechos comerciales, etc. De igual modo, destaca que los recursos humanos de la empresa, las carteras de clientes o las cuotas de mercado (párrafos 15 y 16), las marcas, las cabeceras de los periódicos, las listas de clientes, los sellos o las denominaciones editoriales (NIC 38, 1998, párrafo 51 y NIC 38, 2004, párrafo 63) son recursos intangibles que al no cumplir los criterios necesarios para considerarlos como activos de la compañía no pueden formar parte del patrimonio contable, exigiéndose por tanto que el desembolso realizado en dichos casos se reconozca como gasto del período en el que tengan lugar.

A este respecto distingue entre:

a) Activo adquirido separadamente a otra empresa. Se reconocerá por su precio de adquisición.

b) Activo comprado como parte de una combinación de empresas. Se reconocerá en el balance de la empresa adquiriente cuando: a) es probable que se deriven de los mismos beneficios futuros, y b) se dispone de una valoración fiable de su coste o valor razonable² (NIC 22, 1998, párrafo 26). En caso contrario, se reconocerá dentro del fondo de comercio.

c) Activos intangibles generados internamente. Se refiere solamente a los gastos de investigación y desarrollo, señalando la necesidad de distinguir entre la fase de investigación y la de desarrollo. En la primera fase, la empresa no podrá demostrar que los gastos incurridos cumplen los criterios que permiten reconocer un activo como intangible, por lo que se llevarán a la cuenta de resultados en cuanto se produzcan. En la siguiente fase, es decir, en la de desarrollo, dichos gastos sólo se podrán identificar como activo intangible, si cumplen los criterios generales de reconocimiento y medición. No obstante, antes de ser reconocidos, será importante, que quede demostrada la viabilidad técnica del proyecto, así como la probabilidad de éxito comercial, a través de una evidencia verificable objetivamente. En los casos en los que no se pueda distinguir entre ambas fases, todos los desembolsos realizados se considerarán de la fase de investigación y tendrán que cargarse directamente al resultado (NIC 38, 1998, párrafo 41 y NIC 38, 2004, párrafo 53). Al igual que los gastos de investigación, los desembolsos realizados como consecuencia de la puesta en marcha de una actividad, la formación del personal, la publicidad o promoción, o la reorganización o reubicación de la empresa total o parcialmente deben ser reconocidos como gastos del período en el que se incurran.

Cuando se emplean recursos o se incurren en pasivos por la adquisición, desarrollo, mantenimiento o mejora de recursos intangibles, tales como conocimiento científico o tecnológico, diseño e implementación de nuevos procesos o nuevos sistemas, licencias o concesiones, propiedad intelectual, conocimientos comerciales o marcas, etc., y éstos no cumplen el requisito de la identificabilidad, el control sobre el recurso en

cuestión y la existencia de beneficios económicos futuros, se tratarán como un gasto del período en el que se han producido.

Las actividades de investigación y desarrollo orientadas al desarrollo de nuevos conocimientos, y aunque de ellas puedan derivarse activos con apariencia física, no podrán ser capitalizadas al no cumplir los requisitos establecidos para ello. Los desembolsos provocados por estas actividades se reconocerán como gastos del ejercicio. No obstante, la empresa está obligada a ofrecer información adicional sobre los desembolsos de investigación y desarrollo llevados a resultados.

d) Fondo de comercio generado internamente. No puede ser reconocido como activo al comprender elementos intangibles no identificables.

e) Fondo de comercio adquirido. Se contabilizará como activo.

Por consiguiente, el análisis de estas normas muestra que, tanto en el Sector Público como en el Privado, ha existido una cierta indiferencia hacia 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.

En relación con las normas vigentes en España, tanto el Plan General de Contabilidad Empresarial como el Público ratifican las ordenanzas externas. No obstante, el “Informe sobre la situación actual de la Contabilidad en España y líneas básicas para abordar la reforma” (ICAC, 2002, cap. 7: 12-13) hace mención a la importancia que los intangibles tienen como fuente de ventajas competitivas, y pone de manifiesto que la información que sobre ellos se tiene en la empresa o la que se difunde al exterior resulta escasa, lo que ha provocado una pérdida de valor informativo de los estados financieros, 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, recomienda desarrollar información sobre intangibles. Para ello propone diseñar sistemas de indicadores que resulten significativos, que reflejen el estado de los elementos intangibles que constituyen parte del patrimonio empresarial, y que se proceda a la divulgación y estandarización entre las empresas que voluntariamente quieran utilizarlos en su información financiera. Todo ello puede ser llevado a cabo por cualquier medio de los que están al alcance de los reguladores públicos o privados de la información financiera. Asimismo, considera conveniente que se revise su tratamiento contable actual, entendiendo que se deberían reducir las restricciones establecidas para su activación.

Conscientes de esta situación, organismos como el ya mencionado IASB o el Financial Accounting Standards Board (FASB) han incluido en sus agendas de trabajo, proyectos relativos a la revelación de información sobre intangibles. El FASB en su SFAS N.º 142 (2001) sobre Fondo de Comercio y Activos Intangibles ya ha establecido la obligatoriedad de difundir información sobre los gastos de I+D que son imputados directamente a resultados por no ser susceptibles de capitalización. No obstante, aún son muchas las inversiones en intangibles que no satisfacen los requisitos de reconocimiento contable y no aparecen claramente identificadas en las cuentas anuales.

El Proyecto Meritum³. Principales Líneas De Futuro.

La preocupación por estos temas en el entorno europeo, se puso de manifiesto con la creación de un grupo de trabajo en el cual han participado investigadores de España, Francia, Suecia, Finlandia, Noruega y Dinamarca. El Proyecto se estructuró 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 por último 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 decir que la voluntad para emprender el proceso de reforma existe. Esta reforma puede ser planteada desde dos perspectivas:

1. Capitalización de los intangibles (aplicando las mismas reglas que para los tangibles), amortizándolos a lo largo del período en el que contribuyan a la generación de ingresos (Lev, 1996).

2. 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 los medios con que cuenta la organización para el desarrollo de sus actividades, así como su generación.

Todo hace indicar que la mejora del sistema contable puede provenir de esta segunda perspectiva, es decir, de la emisión de indicadores sobre intangibles que incluidos en la Memoria o en el Informe de Gestión de las Cuentas Anuales muestren la información necesaria sobre este tipo de bienes en la organización, ya que la capitalización de los activos generados internamente, como los recursos humanos, parece lejos de ser factible (Moreno Campos y Sierra Molina, 2002: 86).

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 Intelect⁴* o el que para el Sector Público se realizó a petición del *Ministerio de Finanzas de Dinamarca*. Todos ellos, recogidos en el cuadro 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.

Cuadro 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</i>	Perspectiva Clientes	Perspectiva Interna		Perspectiva empleados
<i>Brooking</i>	Activos de Mercado	Activos 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 actividades⁵.

4. El Caso Concreto de las Universidades.

Los modelos tradicionales de gestión y difusión de la información contable de las empresas de negocio no son los únicos que 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. 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 11/1986, 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 vigente 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 revisamos cuál es la situación en España respecto al gasto en actividades de I+D detectamos que en el año 2003 (último año del que se dispone de datos oficiales) el mayor crecimiento lo experimentó el sector de la Enseñanza Superior con un incremento del 16,3% respecto al año 2002. En concreto destinó 2.492 millones de euros a actividades de I+D lo que representa un 30,34% del gasto total y un 0,33% del PIB_{PM} (INE, 2005).

Como se puede observar en el cuadro 2, la financiación procedió en un 17,59% del propio sector, un 6,43% de las empresas, un 69,79% de la Administración Pública y un 6,19% 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 derivándose fundamentalmente de la Administración Pública.

Cuadro 2. Gastos internos en I+D por origen de fondos y sector de ejecución. Año 2003

Sector de ejecución	Origen de los fondos (miles de euros)					
	Total	Empresas	Enseñanza Superior	Admón. Pública	IPSFL	Extranjero
Total	8.213.036	3.971.421	442.747	3.290.809	37.281	470.778
%	100	48,36	5,39	40,07	0,45	5,73
Empresas	4.443.439	3.708.164	941	494.544	7.204	232.586
Ens. Superior	2.491.958	160.221	438.394	1.739.011	20.000	134.332
Admón Pública	1.261.763	97.163	3.342	1.053.703	4.652	102.903
IPSFL	15.876	5.873	70	3.551	5.425	957

Fuente. INE (2005).

Por otro lado, el número de personas (en equivalencia a dedicación plena) que trabajaron en actividades de I+D en el sector universitario en 2003 fue de 60.307,2, lo que representa un 39,81% del

total de personal empleado en I+D. Asimismo un total de 49.195,6 investigadores (en equivalencia a dedicación plena) dirigieron actividades de I+D, tal como pone de relieve el cuadro 3.

Cuadro 3. Personal empleado en I+D. Año 2003 (en equivalencia a dedicación plena)

	Total	%	Investigadores	%	Técnicos	Auxiliares
Total	151.487,4	100	92.522,7	100	36.277,8	22.686,9
Empresas	65.032,1	42,93	27.580,6	29,81	25.395,6	12.055,9
Enseñanza Superior	60.307,2	39,81	49.195,6	53,17	5.700,5	5.411,1
Admón. Pública	25.759,6	17,00	15.489,0	16,74	5.123,2	5.147,4
IPSFL	388,5	0,26	257,5	0,28	58,5	72,5

Fuente. INE (2005).

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. En el año 2002, el gasto interno total como porcentaje del PIB

a precios de mercado se situó en España por debajo de la media de los países de la Unión Europea y la OCDE, al igual que el porcentaje de personal I+D con dedicación plena, tal como se puede observar en el cuadro 4.

Cuadro 4. Indicadores de recursos destinados a I+D. Año 2002

	Gastos internos totales*100/PIB precios mercado 2002	Personal I+D (EDP) *1000 /Población activa 2002
ESPAÑA	1,03	8,3
Unión Europea (15)	1,95	11,0
Unión Europea (25)	1,86	10,2
OCDE	2,26	-

Fuente. INE (2005).

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, 1994) 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 garantizada⁶.

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.

Así pues, la situación actual y la que propone la adaptación del Plan a las universidades (en proceso de elaboración) considera a los proyectos de desarrollo científico o tecnológico financiados por instituciones externas, realizados por convenios o contratados con las mismas, como gastos del ejercicio en el que se realice la aplicación de los mismos, excepto que hayan generado inversiones en bienes de inmovilizado, en cuyo caso se les aplicarán

los principios de valoración y amortización correspondientes, o bien hayan dado lugar a un elemento de la propiedad industrial o intelectual, donde se actuará conforme a lo establecido para estos casos (Gonzalo Angulo, 2000).

Si la propiedad industrial o intelectual de los resultados no es por el convenio o contrato establecido en la Universidad, los gastos correspondientes serán siempre gastos del ejercicio en que se realicen.

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 prudencia⁷, 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 – en el cuadro 5 se presenta una propuesta de indicadores que pueden servir para cuantificar el capital intelectual de nuestras universidades. Dichos indicadores se han elaborado teniendo en cuenta la batería de indicadores recogida en el Catálogo del Consejo de Coordinación Universitaria (Consejo de Coordinación Universitaria, 2005), además de las propuestas realizadas en el Informe Jarrat (1985), por Spee (1991), Minguillón Roy (1995), y Cave y otros (1997).

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

Cuadro 5. 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.

Conclusiones

En este artículo, se ha puesto de relieve 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 en la empresa, 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 propone 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 que si bien la adopción de la normativa internacional para la elaboración de las cuentas anuales consolidadas a partir de 2005 sitúa a las empresas cotizadas en Bolsa en una etapa de transición hacia un nuevo sistema contable, obligando a presentar más información tanto cualitativa como cuantitativa, aún queda mucho camino por recorrer hasta que la irrupción del conocimiento como motor o impulsor de la nueva sociedad (Cowan y Van de Paal, 2000) transforme los sistemas contables de todas las organizaciones

- APARICIO GONZÁLEZ, M.L. (1996): *Código de Comercio y Leyes Complementarias*, Civitas, Madrid.
- ARIAS RODRÍGUEZ, A. (1997): *El régimen económico y financiero de las universidades*, Complutense, Madrid.
- ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (2002): Indicadores para la gestión empresarial, Principios de Contabilidad de Gestión, Documento n.º 17, AECA, Madrid.
- BRICALL, J.M. (2000): *Universidad 2000*, Conferencia de Rectores de las Universidades Españolas, Madrid.
- 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", en BUENO CAMPOS, E. (ed.) *Gestión del conocimiento y Capital Intelectual: Experiencias en España*, Instituto Universitario Euroforum, Escorial.
- CABA PÉREZ, C. Y SIERRA FERNÁNDEZ, M. (2003): "La evaluación del Capital Intelectual en la administración local", *Auditoría 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 COORDINACIÓN UNIVERSITARIA (2005): < <http://wwwn.mec.es/educaccuniv/html/indicadores/>. Fecha de consulta: 9 de mayo de 2005.
- COWAN, R., Y VAN DE PAAL, G. (2000): *Innovation Policy in a Knowledge-Based Economy*, Final Report of the Expert Group, marzo, pendiente de publicación.
- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (FASB) (2001): *Goodwill and Intangible Assets*, Statement Financial Accounting Standards (SFAS) N.º 142, Stamford, Connecticut.
- 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.
- GESTIÓN DEL CONOCIMIENTO (2005): < <http://gestiondelconocimiento.com/modelos.htm>. Fecha de consulta: 9 de mayo de 2005.
- GONZALO ÁNGULO, J.A. (2000): "Presentación del Plan General de Contabilidad Pública adaptado a las Universidades. Resultados del Grupo de Trabajo", Ponencia presentada en II Foro Sorolla, Oficina de Cooperación Universitaria, Octubre, Universidad de Cádiz, Formato CD.
- INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORIA DE CUENTAS (ICAC) (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, ICAC, Madrid.
- INSTITUTO NACIONAL DE ESTADÍSTICA (INE) (2005): Estadística de Investigación Científica y Desarrollo Tecnológico (I+D). Año 2003, < <http://www.ine.es>. Fecha de consulta: 9 de mayo de 2005.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD (IASB) (1998): Combinaciones de Negocios, Norma Internacional de Contabilidad N.º 22, Londres, IASC.
- (1998): Activos Intangibles, Norma Internacional de Contabilidad N.º 38, Londres, IASC.
- (2003): Leases, International Accounting Standard N.º 17 revised, London, IASB.
- (2004): Business Combinations, International Financial Reporting Standard N.º 3, London, IASB.
- (2004): Intangible Assets, International Accounting Standard N.º 38 revised, London, IASB.
- INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC) (1994): Definition and Recognition of Assets, Study N.º 5, IFAC, August, New York.
- JARRATT REPORT. COMMITTEE OF VICE-CHANCELLORS AND PRINCIPALS (1985): *Report of the Steering Committee for Efficiency Studies in Universities*. 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).
- 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° 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, *Fundación Airtel Mòvil, Barcelona*.

SPEE, A. 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.

STANDARD INTERPRETATION COMMITTEE (2001): SIC-32, "Activos inmateriales - Costes de sitios web", Lonfres, IASC.

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

Notas

¹ Es el caso de los "derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero" recogidos en la NIC 17 (2003); el "fondo de comercio" regulado en la NIC 22 (1998) y más recientemente en la NIIF 3 (2004), o los costes de las páginas web tratados en la SIC 32 (2001) de la NIC 38 (1998).

² La adopción de la NIIF 3 (2004) supone la consideración del valor razonable como medida de referencia en el reconocimiento y valoración de los activos procedentes de una combinación de negocios, así como un cambio de redacción de los criterios de reconocimiento de los activos y pasivos identificables en la operación.

³ El Proyecto MERITUM (Measuring Intangibles to Understand and Improve Innovation Management) es un proyecto de investigación que se inició en noviembre de 1998, con una duración de 30 meses, y ha estado financiado por la Unión Europea dentro del Programa TSER.

⁴ Al respecto, puede consultarse <http://gestiondel conocimiento.com/modelos.htm>

⁵ 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

⁶ 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.

⁷ El art. 38 de Código de Comercio otorga un carácter preferencial a este principio, en aras de proteger el patrimonio, pero usado en exceso y con falta de objetividad empaña la imagen fiel de la entidad, al introducir criterios subjetivos que pueden verse excesivamente afectados por la apreciación personal del riesgo que puede tener quien elabora las cuentas anuales. A este respecto, la Comisión de Expertos que elaboró el Libro Blanco (ICAC, 2002, cap. 10: 11) estima que debe considerarse la supresión del carácter prioritario del principio de prudencia a efectos de información económico contable, si bien habrá que tener presente la protección patrimonial perseguida en nuestro ordenamiento jurídico (Aparicio González, 1996).

⁸ El INE incluye como indicadores de ciencia y tecnología la solicitud de patentes en la Oficina Europea de Patentes por países, tipo de solicitud y años.