

Ordóñez S., (2009). Representación contable de lo inmaterial. *Contaduría Universidad de Antioquia*, 54, 205-223.

Representación contable de lo inmaterial

Sergio Luis Ordóñez Noreña

Contador público, Universidad del Valle. Estudiante de la Maestría en Filosofía de la Universidad del Valle.
AA.25360 Santiago de Cali (Colombia)
serluon@gmail.com

Clasificación JEL: M41

Representación contable de lo inmaterial

Resumen: este artículo desarrolla la representación contable tradicional de lo inmaterial. Presenta cómo la partida doble representa realidades materiales e inmateriales utilizando idénticos criterios conceptuales. Se estudia la representación contable tradicional en los aportes que Hendriksen y Cañibano han realizado en sus textos de teoría contable. El desarrollo de la representación contable inmaterial permite considerar que la naturaleza inmaterial no limita la representación en contabilidad. Se discute desde un marco conceptual las propuestas normativas y pragmáticas que recientemente acusan de irrelevante a la contabilidad por no subsumir en sus representaciones las realidades inmateriales. Al final del texto se concluye sobre uno de los principales límites de la representación contable para el conocimiento de la realidad: el precio. La contabilidad representa principalmente la convención monetaria precio, asociada a los objetos de naturaleza material o inmaterial. La realidad inmaterial y simbólica escapa a la representación tradicional.

Palabras clave: contabilidad, representación contable, activo intangible, gasto

Accounting representation of intangible assets

Abstract: This article develops the traditional accounting representation of intangible assets. It shows how the double entry system represents tangible and intangible realities using identical conceptual criteria. The traditional accounting representation is studied in the contributions that Hendriksen and Cañibano have made in their texts of accounting theory. The development of the accounting representation of intangible assets allows considering that the nature of intangible assets does not limit the representation in accounting. The text discusses, from a conceptual focus, the normative and pragmatic proposals that accuse accounting of being irrelevant, because it does not include the intangible realities in its representations. At the end of the text, a conclusion is reached about one of the main limits of the accounting representation for knowing the reality: the price. Accountancy mostly represents the monetary convention "price", associated to the objects of tangible or intangible nature. The intangible and symbolic reality is not included in the traditional representation.

Key words: accountancy, accounting representation, intangible assets, expenditure

Représentation comptable de l'immatériel

Résumé: cet article développe la représentation comptable traditionnelle de l'immatériel. La manière dont la partie double représente des réalités matérielles et immatérielles en utilisant des critères conceptuels identiques y est présentée. La représentation comptable traditionnelle est étudiée dans les contributions faites par Hendriksen et Cañibano dans leurs textes de théorie comptable. Le développement de la représentation comptable immatérielle permet de considérer que la nature immatérielle ne limite pas la représentation en comptabilité. Les propositions normatives et pragmatiques qui récemment accusent la comptabilité d'être insignifiante parce qu'elle n'inclut pas les réalités immatérielles dans ses représentations sont discutées dès un cadre conceptuel. A la fin du texte, on conclut sur l'une des principales limites de la représentation comptable pour la connaissance de la réalité: le prix. La comptabilité représente principalement la convention monétaire prix, associée aux objets de nature matérielle ou immatérielle. La réalité immatérielle et symbolique s'échappe de la représentation traditionnelle.

Mots-clés: comptabilité, représentation comptable, actif incorporel, dépense

Representação contábil do imaterial

Resumo: este artigo desenvolve a representação contábil tradicional do imaterial. Apresenta como a partida dupla representa realidades materiais e imateriais utilizando idénticos critérios conceituais. A representação contábil tradicional é estudada nas contribuições que Hendriksen e Cañibano realizaram em seus textos de teoria da contabilidade. O desenvolvimento da representação contábil imaterial permite considerar que a natureza imaterial não limita a representação em contabilidade. Discute-se desde um marco conceitual as propostas normativas e pragmáticas que recentemente acusam de irrelevante à contabilidade por não subsumir em suas representações as realidades imateriais. Ao final do texto conclui-se sobre um dos principais limites da representação contábil para o conhecimento da realidade: o preço. A contabilidade representa principalmente a convenção monetária preço, associada aos objetos de natureza material ou imaterial. A realidade imaterial e simbólica escapa à representação tradicional.

Palavras-chave: contabilidade, representação contábil, ativo intangível, despesa

Representación contable de lo inmaterial

Sergio Luis Ordóñez Noreña

Primera versión recibida Marzo de 2009 – Versión final aceptada Mayo de 2009

“[...] fue la despersonalización, más aún la desmoralización de las actividades comerciales al ser canalizadas por el medio abstracto de la moneda, lo que echó los cimientos del igualmente abstracto y despersonalizado mundo de la ciencia; en el cual –como lo observara Galileo– sólo contaban las cantidades y las calidades quedaban, según los términos mismos del método científico, fuera de la cuestión”

Arte y Técnica. Mumford (1958, p. 41)

I. Introducción

Los activos intangibles son considerados factores claves en la creación de valor de las empresas, por su relación con la innovación como aspecto clave de la competitividad (Stewart, 1998; Lev, 2003). Algunos autores destacan la importancia de la información contable sobre las inversiones en intangibles, principalmente que sean reconocidas como activos y no como gastos (Lev, 2003; Cañibano, García y Sánchez, 1999; 2000; Cañibano y Gisbert, 2005; García, 2004; Ramírez, 2004; 2007; Monclús y otros, 2006).

Aluden a que el actual desarrollo del capitalismo, economía post fordista o post industrial, centra su atención en la gestión del conocimiento, siendo este último “el principal” recurso a gestionar. Resaltan el papel que juegan las tecnologías de la información, la comunicación, el conocimiento, la información, las economías en red, y los trabajadores del conocimiento.

Mencionan que la contabilidad debe sufrir algunas modificaciones con el fin de adecuarse a las nuevas exigencias derivadas de la economía del conocimiento. Que la contabilidad que resultó útil para un sistema económico industrial ya no lo es para uno que centra su atención en lo inmaterial y simbólico (Lev, 2003; Cañibano, García y Sánchez, 1999; 2000; Cañibano y Gisbert, 2005; García, 2004; Ramírez, 2004; 2007; Monclús y otros, 2006).

Destacan la relevancia de la contabilidad para la representación de las realidades materiales y su pérdida de relevancia frente al reconocimiento de las inmateriales; que la contabilidad es inoperante porque no puede representar lo

inmaterial. Afirman que el sistema contable popularizado hace más de 500 años por un monje Franciscano ya no resulta útil para los tiempos de la Internet.

La documentación bibliográfica relacionada con los activos intangibles resume la inoperancia y poca utilidad de la contabilidad en afirmar que ésta no reconoce los intangibles como activos. Una vez que los criterios de las normas contables para el reconocimiento de los activos se logren “relajar”, la utilidad o relevancia de la contabilidad se “recuperará”.

Algunos autores señalan que el actual sistema de representación contable no reconoce como activos la mayor parte de inversiones inmateriales. Afirmando por ello que la contabilidad trata de manera diferente las inversiones materiales en comparación con las inversiones inmateriales, señalando la limitación normativa para reconocer dichas inversiones. Por ejemplo, Lev identifica una “clara diferencia entre el tratamiento contable de las inversiones *materiales* y las *intangibles*: mientras las primeras son consideradas como activos [...], las segundas aparecen mayoritariamente imputadas directamente como gastos [...]” (Lev, 2003, p. 105).

Los planteamientos sobre la pérdida de relevancia de la contabilidad por no reconocer los activos intangibles presentan al menos tres problemas. El primero está relacionado con la pérdida de relevancia de un saber frente a la realidad que representa. Que ciertos objetos escapan a la representación contable. La pérdida de relevancia de un saber no se declara. Dicho saber se mantiene hasta que un nuevo desarrollo se impone y subsume los antiguos y nuevos problemas. La discusión en los estudios referenciados no está dada sobre un horizonte de reflexión teórico. La argumentación es predominantemente normativa y pragmática, juzga la relevancia del saber contable de acuerdo a un criterio de utilidad sobre los objetos que subsume el marco normativo.

El segundo está relacionado con el concepto de lo inmaterial. Se habla sobre lo inmaterial pero no de lo inmaterial. No se define conceptualmente lo que debe entenderse por inmaterial. Los textos que declaran la pérdida de relevancia de la contabilidad no definen con claridad aquello por lo cual la contabilidad ha perdido relevancia. Las reflexiones sobre los activos intangibles no centran su atención en definir conceptualmente lo que debe entenderse por intangible; más bien concentran su atención en el reconocimiento normativo de dichos activos. Los intereses objeto de reflexión sobre la representación de lo inmaterial en contabilidad no son teóricos. Los documentos revisados utilizan la noción de lo inmaterial sin especificar su significado conceptual.

El tercero está relacionado con la representación normativa. Se asimila el concepto de contabilidad a norma contable. La relevancia está condicionada a lo disponible en la norma. La actual pérdida de relevancia de la contabilidad está relacionada con la poca utilidad que el actual marco normativo presta

para el reconocimiento de activos intangibles. Una modificación en la norma mejoraría paralelamente el criterio de relevancia para la contabilidad. Es preciso distinguir si la relevancia se estudia desde una fuente epistémica o jurídica.

Los problemas señalados constituyen un pseudo problema del reconocimiento de los intangibles en contabilidad: los aspectos económicos de lo inmaterial no son representables por ser de naturaleza inmaterial. Ésta es la principal afirmación para considerar a la contabilidad como un saber inoperante o inadecuado para la actual economía del conocimiento.

Desde el estudio de la representación contable se puede afirmar que no hay diferencia conceptual entre la representación material respecto a la inmaterial. La diferencia mencionada por Lev no se deriva de la representación contable. La contabilidad establece criterios normativos para el reconocimiento de los activos. Si la inversión no cumple con los criterios no será considerada como activo. El reconocimiento depende de los criterios normativos y no de la naturaleza material o inmaterial de dicha inversión.

“La Contabilidad representa los objetos inmateriales y simbólicos de acuerdo a los criterios que se consideran para la representación de objetos materiales” (Ordóñez, 2007). La contabilidad subsume los objetos inmateriales y simbólicos de acuerdo a los criterios que se disponen para la representación de objetos materiales. Esto lo llamo la materialización de lo inmaterial y lo simbólico. “Para retomar una buena formula de Sérieyx (1989), se hizo como si se pudiera ‘administrar’ lo complejo (intangible o inmaterial) con las mismas herramientas que sirven para administrar lo complicado (tangible o concreto)” (Aktouf, 2001, p. 633).

Este estudio clarifica: a) la realidad inmaterial y simbólica que la contabilidad representa; b) los objetos material e inmaterial son representados en contabilidad con idénticos criterios conceptuales; c) la naturaleza intangible o inmaterial del objeto no es una limitante para la representación en contabilidad; d) el criterio de naturaleza inmaterial de los activos intangibles no es determinante para predicar la pérdida de relevancia de la representación contable; e) el concepto de lo inmaterial y lo simbólico no se pliega a las representaciones contables por una variación normativa.

El primer acápite presenta una descripción sobre los intangibles en la actual economía del conocimiento; en un segundo momento desarrolla la representación contable de los activos intangibles. Este acápite propone señalar cómo la representación de activos intangibles no se diferencia de la representación de activos tangibles. Luego, en una segunda parte, se expone brevemente algunas consideraciones sobre lo identificable de lo inmaterial en contabilidad: el precio.

II. Representación contable inmaterial: el caso de los intangibles

II.1. Importancia y auge de los activos intangibles¹ desde la perspectiva de Baruch Lev

Su importancia se atribuye, entre otros factores, a la incesante presión competitiva inducida por la globalización, la desregulación y los cambios tecnológicos, entre estos la Internet. Factores que fuerzan a las empresas a basar su crecimiento en la innovación continua. Innovación que se obtiene principalmente mediante la inversión en intangibles, entre estos I + D (investigación y desarrollo), tecnologías de la información, formación del personal, captación de clientes, entre otros (Lev, 2003).

Para Lev, los intangibles no son un acontecimiento nuevo. “Lo que si es nuevo y ha condicionado significativamente el notable aumento en la importancia de los intangibles es la combinación única de dos fuerzas económicas estrechamente relacionadas” (Lev, 2003, p. 24): 1) La intensificación de la competencia empresarial y 2) el advenimiento de las tecnologías de la información. Lev, ilustra *el auge de los intangibles* mediante el siguiente gráfico:

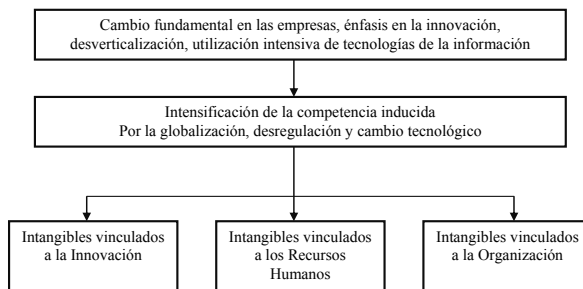


Gráfico 1. *Auge de los intangibles*

Fuente. Lev (2003, p. 32).

1 Sobre los intangibles se han revisado los siguientes trabajos: Stewart, (1998). La nueva riqueza de las organizaciones: el capital intelectual; Cañibano, García y Sánchez, (1998, pp. 17-88). La relevancia de los intangibles para la valoración y la gestión de empresas: revisión de la literatura; Cañibano, García y Sánchez, (2000, pp. 102-130). Accounting for Intangibles: A literature review, 2000; Pompa y Martins, (2002, pp. 41-51) Capital Intelectual: Verdades e Mitos; Lev, (2003). Intangibles: Medición, gestión e información; Ortiz, (2003, pp. 282-289). Medición y auditoría del capital intelectual; Castilla, (2004, pp. 26-36). El conocimiento como principal activo intangible: tratamiento contable; García, (2004). Activos inmateriales y contabilidad; IASB, (2004). Norma Internacional de Contabilidad No. 38 Activos Intangibles; Monclús, (2004, pp. 18-25). El capital intelectual de la empresa; Ramírez, (2004, pp. 6-16). Activos intangibles visibles: identificación y reconocimiento contable; Cañibano y Gisbert, (2005). Principales Cambios en la valoración contable de los activos intangibles; Larrán y Sotomayor, (2005, pp. 83-128). Valoración y reconocimiento de activos intangibles; Monclús y otros, (2006, pp. 55-96). Tratamiento contable de la información sobre activos intangibles; Ramírez, (2007, pp. 18-29). El capital intelectual en los estados financieros: una necesidad.

II.1.1. Naturaleza económica y atributos únicos de los activos intangibles

Naturaleza económica.

Baruch Lev presenta la naturaleza económica de los intangibles y sus atributos únicos asociados a los determinantes de los costos así:

Economía del Capital Intangible	
Determinantes de beneficios: Y La no rivalidad (no escasez) Y Las economías de red	Determinantes de costos: Y La exclusión parcial, Y Riesgo inherente, Y No transmisibilidad

La no rivalidad (no escasez) y escalabilidad: los activos materiales son rivales toda vez que no son susceptibles de uso simultáneo. Para el caso de los activos tangibles el uso está limitado a una función determinada espacio temporalmente. En el mismo momento no puede utilizarse el mismo activo tangible para una actividad alternativa. La simultaneidad en el uso no es posible en el caso de los activos materiales. Los activos intangibles son susceptibles de usos simultáneos. Lev (2003) ejemplifica así: “la utilización de las páginas de internet de Amazon.com por parte del cliente A no impide al cliente B utilizarlas al mismo tiempo” (p. 42). La creación de valor de los activos intangibles no está limitada por el uso de los mismos. La utilización de los intangibles (su escalabilidad) para generar beneficios sólo está limitada por el tamaño del mercado. La mayoría de estas inversiones no están sometidas a la ley de rendimientos marginales decrecientes que caracterizan a los activos materiales.

Las economías de red: en los últimos años los intangibles se han situado en el núcleo de la mayoría de sectores caracterizados por la existencia de economías de red (Lev, 2003); “las redes se caracterizan por la existencia en su núcleo de intangibles relacionados con los productos [...]” (p.48). Con frecuencia las economías de red se producen sobre la base de intangibles (Lev, 2003).

Atributos únicos.

La exclusión parcial: en el caso de las inversiones intangibles, rara vez puede evitarse que los no propietarios disfruten de algunos beneficios (Lev, 2003); los derechos de propiedad intelectual sobre los intangibles no están perfectamente definidos y protegidos (Lev, 2003).

Riesgo inherente: para el caso de los activos materiales es posible reutilizarlos para diferentes usos. Su condición material permite recuperar los costos asociados a su inversión. Si el objetivo principal por el cual se invierte en un activo material no representa los resultados esperados, los inversores pueden sacar provecho del mismo activo en funciones de actividades distintas a las inicialmente proyectadas. No sucede de igual modo en el caso de las

inversiones asociadas a los activos intangibles. El mercado de intercambio de los activos intangibles es reducido. Estos no son reutilizables en actividades distintas a las de su naturaleza. Lev menciona “si tu película fracasa no hay mercado de segunda mano para revender el guión. Si tu CD es un fracaso, termina en una pila de discos en oferta a 4,95 dólares la unidad o 25 por la media docena” (Lev, 2003, p. 59). Según Lev el análisis se extiende a muchos intangibles como la I + D y la inversión en marcas y capital intelectual.

No transmisibilidad: algunos de los factores que dificultan la transmisibilidad de los activos intangibles están relacionados con la ausencia de un mercado organizado para el intercambio; las dificultades inherentes a la contratación sobre los resultados de inversiones intangibles; la imprecisión sobre los derechos de propiedad de dichos activos; y la ausencia de precios estables (Lev, 2003).

II.2. Representación contable de los activos intangibles

La representación en contabilidad se comprende a partir de los planteamientos que sobre los fundamentos de la doble clasificación contable y sobre la estructura de la transacción contable aportan Wolfgang Balzer y Richard Mattessich (Balzer y Mattessich, 2000). Para estos autores la transacción contable queda definida por los objetos, el valor, los números reales, las entradas débito y las salidas crédito, las cuentas y el periodo de tiempo²:

TR: (O, O´; V; R; Db (+)/ Cr (-); C; P)

Para la transacción contable deben observarse las siguientes condiciones:

- Opera para mínimo dos entes (ente A y ente B);
- Mínimo dos objetos que se intercambian; como regla general los dos objetos son diferentes ($o \neq o'$);
- Mínimo dos cuentas diferentes, una cuenta (C) (de salida de naturaleza crédito con signo -) es \neq de una cuenta (C´) (de entrada de naturaleza débito con signo +);
- Mínimo dos valores asociados a los objetos, donde por regla general deben ser equivalentes según su expresión monetaria. V, número real asociado al objeto (O) es equivalente a (V´), número real asociado al objeto (O´).

La transacción contable queda definida por el intercambio de dos objetos (O, O´) entre dos entes en un periodo de tiempo (P), con un valor (V) equivalente

2 Ésta es una muy breve caracterización de los fundamentos de la doble clasificación contable y de la estructura de la transacción contable. Este trabajo desarrolla la representación de la contabilidad financiera para los activos intangibles. Esta breve caracterización resulta suficiente para sustentar que la contabilidad representa lo inmaterial y lo simbólico de acuerdo a los criterios que se consideran para la representación de los objetos materiales. Puede consultarse de manera más amplia sobre la doble clasificación contable y la estructura de la transacción contable directamente en lo expuesto por Balzer y Mattessich en “Formalizing the basis of accounting” (Balzer y Mattessich, 2000).

asociado a los números reales (R) con significado en unidades monetarias (\$), que se registra como entradas y salidas, aumentos o disminuciones que se representan en mínimo dos cuentas (C) por partida doble o doble clasificación contable (Db+/Cr-).

La contabilidad denota todo hecho económico de interés de los usuarios, representa los objetos materiales o inmateriales que puedan ser sometidos a cálculo, identificables numéricamente, homogeneizables, asociados a una convención monetaria denominada precio, y registrados en cuentas por partida doble o doble clasificación contable. La contabilidad denota los hechos económicos (intangibles y/o tangibles) que son cuantificables y susceptibles de ser expresados en precios.

II.2.1. Concepto de activo³

Un activo generalmente es considerado como un beneficio económico futuro probable que se encuentra bajo control del ente económico, producto de una transacción o eventos pasados. El control se entiende como un requisito derivado de la norma contable. Como señal de ello, puede mencionarse que la actual normatividad relacionada con los activos ha modificado el requisito del control: sosteniendo que ya no es necesario tener la propiedad y el control del activo.

Decisión en consonancia con los actuales desarrollos económicos, en los cuales resultan fundamentales los recursos inmateriales y el conocimiento. A manera de ejemplo, se cita que en el caso de los trabajadores del conocimiento, según la actual definición normativa del activo, el ente económico puede considerar el conocimiento de sus trabajadores como activo, toda vez que, el requisito para la clasificación del activo lo constituye el control de los beneficios económicos futuros, y no la propiedad y el control del trabajador.

Esta condición se complementa así: “el control económico de los recursos no se refiere exclusivamente al derivado de detentar la propiedad legal del activo, sino que se refiere igualmente al derecho y posibilidad efectiva de utilización de sus rendimientos futuros” (Ramírez, 2007, p. 21).

Para ser considerado un objeto como activo deben cumplirse además dos requisitos: a) sea “probable” que los beneficios económicos futuros reviertan a la empresa, y b) se pueda estimar de manera “fiable” el valor del activo en cuestión (Cañibano y Gisbert, 2005, p. 6). Es importante señalar que los activos de naturaleza material, inmaterial y simbólica deben ceñirse a esta definición

3 Para caracterizar la representación contable de los intangibles no se consideran explícitamente los fundamentos generales de la contabilidad presentados por Balzer y Mattessich (2000), sino los planteamientos específicos que para la representación contable de activos intangibles plantean autores como Hendriksen (1974), Hendriksen y Van (1999) y Cañibano (1988), entre otros, comprendiendo que los planteamientos de un sistema contable particular son conformes con los fundamentos generales de la representación contable.

de activo, de este modo afirman: “debe advertirse que todos los activos son fundamentalmente idénticos sin que importe su clasificación convencional. Tanto efectivo como intangibles generan⁴ derechos a beneficios futuros. La clasificación no altera su naturaleza⁵ como activo” (Hendriksen, 1974, p. 293; Hendriksen y Van breda, 1999, p. 286)

Independientemente de su clasificación convencional como objetos ambientales, culturales, intangibles, serán activos si cumplen las condiciones, en especial las relacionadas con los beneficios económicos futuros y el control. Para que un objeto material, inmaterial o simbólico sea incluido como activo debe cumplir con las condiciones de designación que lo definen. Debe ser susceptible de cuantificación monetaria, relevante para los propósitos de los usuarios del sistema contable y la información sobre el objeto debe ser neutral, fiel y verificable (Cañibano, García y Sánchez, 1999). “Los activos intangibles no dejan de ser activos simplemente porque no posean sustancia. Su reconocimiento debe obedecer, por tanto, a las mismas reglas válidas para todos los activos” (Hendriksen y Van breda, 1999, p. 388).

En cualquier momento en que un recurso intangible presente esos criterios, debe ser reconocido como activo, *así como será hecho con un recurso tangible*.

II.2.2. Concepto de activo intangible o inmaterial

Hendriksen y Van Breda afirman que “son activos que carecen de sustancia. Como tales, esos activos deben ser reconocidos siempre que presenten los requisitos de reconocimiento de cualquier activo, o sea, deben atender a la definición de un activo, deben ser mensurables, relevantes y precisos” (Hendriksen y Van breda, 1999, p. 387).

Pese a las características particulares de los activos intangibles, estos deben reconocerse según los criterios dispuestos para los activos tangibles o materiales. La contabilidad los homogeneiza y dispone como cosas concretas o tangibles.

La Norma Internacional de Contabilidad 38 de 2004, afirma que *un activo intangible es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física*. Las condiciones que establece la norma son tres: a) el activo sea identificable, b) sea controlado por la empresa como resultado de sucesos pasados, y c) se espera obtener de él, en el futuro, beneficios económicos para la entidad. Además de estos tres requisitos, deben considerarse el de probabilidad y fiabilidad para el reconocimiento de cualquier activo.

Los activos intangibles se caracterizan por los siguientes aspectos:

- no poseen sustancia física, son incorpóreos;

4 Proporcionan, en la edición de 1974.

5 El carácter, en la edición de 1974.

- son no corrientes, sus beneficios económicos futuros probables superan el ejercicio corriente;
- son no monetarios;
- la mayoría son inseparables del ente económico, existen y tienen valor sólo en combinación con el activo tangible de la empresa;
- a los beneficios económicos futuros probables se les asocia un alto grado de incertidumbre;
- son obtenidos mediante compra o creados internamente;
- las inversiones en intangibles son reconocidas generalmente como gastos en el periodo del ejercicio;
- la falta de apariencia física no es esencial para su reconocimiento.

II.2.3. Valoración de activos intangibles o inmateriales

Los objetos inmateriales y simbólicos reciben equivalente tratamiento contable comparado con el que se dispone para los materiales y concretos. En este caso aquellos objetos, al igual que los materiales, se valoran por el precio de adquisición o costo histórico.

En principio, puede señalarse que los criterios establecidos para el inmovilizado material son igualmente aplicables ahora. El principio básico de valoración sigue siendo el precio de adquisición o coste de producción según se trate de adquisiciones a terceros o de trabajos realizados por la empresa para sí misma. (Cañibano, 1988, p. 250)

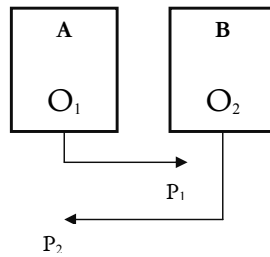
La única valoración significativa y práctica es el valor real de entrada -el costo histórico o precio de adquisición- (Hendriksen, 1974, p. 490). La valoración de los activos intangibles varía dependiendo de si son producto de un intercambio económico o si son generados internamente. Para los fines de este documento sólo se presentan los casos de valoración relacionados con el intercambio de activos y el crédito mercantil externo e interno.

Valoración del intercambio de activos intangibles

La Norma Internacional de Contabilidad 38 de 1998 establece diferente tratamiento dependiendo si los activos intangibles son o no de naturaleza similar. La Norma Internacional de Contabilidad 38 de 2004 ha cambiado sustancialmente el criterio de valoración de los activos intangibles procedentes de una operación de intercambio: “La NIC 38 (2004) adopta un criterio más sencillo en el que la naturaleza similar de los activos intercambiados no es relevante en su valoración” (Cañibano y Gisbert, 2005, p. 11).

De acuerdo con lo anterior, los activos intangibles que se intercambian pueden ser *distintos o similares*, no importa en la representación su naturaleza.

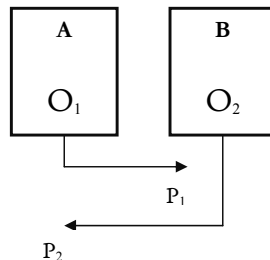
Y Activos no similares con usos diferentes Y Activos de naturaleza similar, usos parecidos, igual línea de actividad productiva, valor razonable similar.



En este caso O_1 puede ser $X \vee Y$, y O_2 puede ser $X \vee Y$, es indiferente. El ente A registra el activo intangible O_2 . Lo registra por el *valor razonable* del activo intangible O_1 .

Valoración de crédito mercantil externo e interno

Y *Crédito mercantil comprado o externo.*



$O_1 =$ Efectivo; $O_2 =$ Valor de la empresa B.

El ente A compra el ente B; el valor razonable del ente B es de \$100 (P_2); El *valor razonable* de los activos tangibles del ente B es de \$50; El ente A entrega \$100 (P_1), registra los activos tangibles por \$50, y el excedente es equivalente a activos intangibles, contablemente conocidos como Good Will, crédito mercantil o plusvalía mercantil, fondo de comercio, entre otras acepciones. Se presume que los \$50 de activos intangibles representan los beneficios futuros que se esperan recibir fruto de la gestión, la calidad de la fuerza humana, las relaciones con los clientes, entre otras cualidades conseguidas por la anterior gestión.

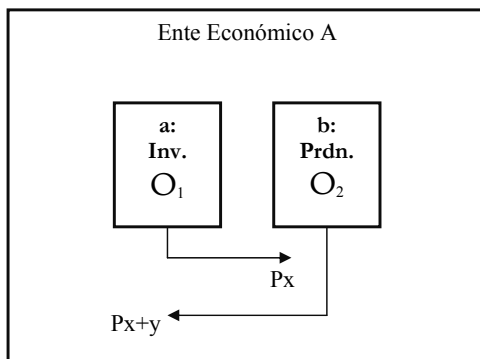
No se identifican los elementos asociados al activo intangible, no se sabe con certeza a cuánto equivale la relación con los clientes o a cuánto las cualidades humanas de sus trabajadores, no es posible. La identificación de lo inmaterial está asociada a la convención monetaria (\$50). De este modo los intangibles son identificables, separables, controlables, suponen beneficios económicos futuros, son activos.

Y *Crédito mercantil formado o interno.*

Este caso supone que el desarrollo normal del negocio genera activos intangibles que en el futuro representarán beneficios económicos.

Especialmente relacionados con ventajas que no son identificables. El crédito mercantil formado o interno se considera el más intangible de los intangibles: no es identificable, separable, realizable y es difícil de valorar.

“La contabilidad normalizada únicamente reconoce el fondo de comercio externo, basándose en que el reflejo del fondo de comercio interno como un activo, conlleva el registro de una inversión ficticia, lo que provocaría una descapitalización” (Ramírez, 2004, p. 13).



En este caso el ente económico tiene un crédito mercantil formado o interno (P_y) y no cuenta con precio de adquisición alguno con el que se pueda comparar y registrar el activo intangible.

Para representar contablemente el activo intangible formado es necesario conocer el precio de adquisición del mismo. El crédito mercantil formado o interno se encuentra indeterminado, por ello se acude a valores razonables para determinar el precio. Debido a la subjetividad en que se incurre en este tipo de valoraciones, algunos contadores en la práctica prefieren atender el principio de prudencia.

Independientemente de si la valoración se realiza a valores históricos o razonables, estos resultan poco útiles para el significado no económico y no cuantitativo de las realidades inmateriales y simbólicas. ¿Resulta apropiado el tratamiento contable de cosas concretas, maquinarias, edificios, desperdicios, etc., para la representación de la realidad simbólica cultural, humana e inmaterial? La naturaleza de los objetos en los intercambios simbólicos, culturales y humanos con el medio natural y entre los hombres mismos por ninguna razón es indiferente⁶ (Cassirer, 2001; Bourdieu, 2002; Godelier, 1989; Vallée, 1995).

6 A modo de ilustración, considérese la diferencia entre los dioses y los aspectos terrenales o entre tabú y noa. Este trabajo se limita a clarificar la representación contable inmaterial. No puede desarrollar los límites de la representación contable respecto a los objetos inmateriales y simbólicos. Especialmente porque esta discusión requiere la exposición de los argumentos concernientes a las realidades inmateriales y simbólicas. Esto último es objeto de otro trabajo (Ordóñez, 2007).

II.2.4. Amortización de activos intangibles o inmateriales

Los criterios empleados para la depreciación de objetos materiales se trasladan a la amortización de objetos inmateriales, aplicando las reglas indiscriminadamente. “De la misma forma que se deprecian los elementos del inmovilizado material también pueden sufrir este proceso de paulatina pérdida de valor los del inmovilizado inmaterial” (Cañibano, 1988, p. 254).

Según este autor la

utilización de los elementos integrantes del inmovilizado inmaterial en la actividad productiva de la empresa origina un desgaste en los mismos, fundado en causas técnicas y económicas, de ahí que los mismos deban ser sometidos a idéntico proceso de amortización que los activos fijos que forman parte del *inmovilizado material*. (Cañibano, 1988, p. 250)

Hasta aquí puede concluirse que para comprender el tratamiento contable de los objetos inmateriales y simbólicos, entre estos el medio ambiente, lo cultural y lo humano, debe en primera instancia comprenderse el tratamiento que se dispone para los objetos materiales, en especial para la propiedad planta y equipo. Se concluye que no es diferente la representación contable dispuesta para los activos tangibles comparada con la de los intangibles, inmateriales o simbólicos.

II.2.5. Reconocimiento de las inversiones inmateriales como gastos y no como activos

Algunos autores proponen incluir en la representación contable a los activos intangibles, resaltan la importancia de los intangibles, haciendo énfasis en el aspecto humano, en especial el conocimiento y las actitudes (Stewart, 1998; Cañibano, García y Sánchez, 1999; 2000; Lev, 2003; Cañibano y Gisbert, 2005; Ramírez, 2004; 2007).

Se debe precisar que la representación no se encuentra determinada por la naturaleza de los objetos inmateriales y simbólicos, sino por su convención monetaria identificable. En este caso debemos tratar de develar el sentido no manifiesto del discurso de la inclusión de los intangibles en la contabilidad. Hay toda una elaboración que justifica su importancia creadora de valor, conjunto de publicaciones haciendo énfasis en lo peculiar de estos activos relacionados con el conocimiento, la información y las capacidades humanas principalmente.

Estos autores, en su mayoría, no manifiestan interés conceptual alguno por representar la realidad inmaterial y simbólica humana. En la revisión bibliográfica realizada para este trabajo se identificó que la mayor parte de los autores hacen uso de la noción inmaterial dejando sin especificar conceptualmente lo que debe entenderse por inmaterial.

Fundamentalmente se preocupan porque los gastos relacionados con el Good Will sean reconocidos internamente como activos intangibles. Dado lo

que ellos llaman criterios restrictivos en la noción de activo, la contabilidad es irrelevante. Juzgan el todo por sus partes. No están de acuerdo con los requisitos del activo, en especial los que se relacionan con el control y los beneficios económicos futuros probables. Les interesa que los criterios se flexibilicen; en el caso de Baruch Lev que se “*relajen*” (Lev, 2003, p. 157)

A los beneficios económicos probables de los intangibles se les asocia un alto grado de incertidumbre y el control de los mismos es incierto. Debido a esto las salidas de efectivo que no cumplen con la definición de activo son reconocidas como gastos. De esto concluyen que la contabilidad *no refleja fielmente el patrimonio*, que distorsiona la verdadera realidad económica e infravalora el ente económico, siendo esto una de las causas de las diferencias notables entre el valor en libros y valor de mercado. En este sentido, Cañibano, García y Sánchez (1999) afirman que:

En la mayoría de los países, las inversiones en intangibles (aunque contribuyen a generar ingresos futuros) no quedan reflejadas en el balance, sino que aparecen como gasto del ejercicio en que se realizan. Consiguientemente, los estados financieros no reflejan la imagen fiel (verdadera y justa) del patrimonio (no físico) y de los resultados de las empresas (p. 25). Por tanto, la información contable no es ni relevante ni comparable y, con toda probabilidad, no permite a sus usuarios estimar el valor de la compañía de cara a adoptar decisiones eficientes de asignación de recursos (p. 47) [...]. Tradicionalmente, inversores y prestamistas han sido considerados los principales usuarios de la información contable (p. 19)

De acuerdo con la cita, las salidas de efectivo representadas en objetos materiales y financieros son reconocidas como activos y las inmateriales como gastos. Siendo coherentes las entradas de efectivo adolecerían de los mismos inconvenientes. Esto equivale a sostener que las entradas de efectivo provenientes de inversiones materiales serán registradas como ingresos y que las provenientes de inversiones inmateriales serán registradas como gastos. No sucede tal cosa. Un gasto no lo es porque provenga de una inversión inmaterial; hay inversiones materiales que al no cumplir con las condiciones para ser designadas como activos son reconocidas como gastos. Y un activo no lo es porque provenga de una inversión material; hay inversiones inmateriales que al no cumplir con las condiciones para ser designadas como gastos son reconocidas como activos.

El análisis que en su mayoría entregan las actuales posturas resulta desconcertante cuando afirma que la problemática de la pérdida de relevancia de la contabilidad quedaría subsanada en parte si reconociera como activos intangibles la mayoría de gastos que se realizan en investigación y desarrollo, principalmente, y se vuelve problemática y contradictoria cuando afirma que según la conveniencia se presentan fuertes presiones por mantener dichas inversiones como gastos dado que es un factor considerable en la detracción del impuesto.

Según Ramírez “muchas empresas no quieren informar sobre su capital intelectual por miedo a que las copien, o por miedo a estar suministrando información sobre sus fuentes de ventaja competitiva” (Ramírez, 2007, p. 24). La mayoría de estos trabajos se orientan por necesidades actuales relacionadas con los mercados de capitales y sus usuarios, excluyendo así del marco de análisis las necesidades de otros posibles usuarios de la información inmaterial y simbólica (Lev, 2003; Cañibano, García y Sánchez, 1999; 2000; Cañibano y Gisbert, 2005; García, 2004; Ramírez, 2004, 2007; Monclus y otros, 2006).

III. Las concepciones sensibles de lo inmaterial en la Contabilidad

¿Qué se debe entender cuando se afirma que un objeto inmaterial debe ser identificable o cuando se afirma “activos intangibles visibles” o “estudios empíricos para hacer visible lo invisible”?

De acuerdo con el concepto de inmaterial los medios de aprehensión de la realidad material sensible son distintos de los medios de aprehensión de la realidad inmaterial no sensible. Se insiste que la realidad no física no debe ser aprehendida con el instrumental con que se aprehende la realidad física. Así “Durkheim parte del principio de que no será posible explicar el mito mientras tratemos de buscar sus fuentes en el mundo físico, en una intuición de los fenómenos naturales” (Cassirer, 2001, p. 123).

Al respecto Nicola Abbagnano sostiene: “Por lo común se estima que una entidad inmaterial sólo es aprehensible por medio de actos cognoscitivos de índole racional, intelectual, etc” (Abbagnano, 1998, p. 1847).

La respuesta a los interrogantes no está dada por la naturaleza inmaterial de los intangibles. Lo identificable es la unidad monetaria, el precio de cambio, no el objeto y su naturaleza. Los activos inmateriales por naturaleza no son identificables, como si se tratara de activos materiales. En el caso del crédito mercantil comprado lo que se identifica es una convención monetaria asociada a unos objetos inmateriales: su precio.

Si las realidades inmateriales fueran sensibles serían simplemente realidades materiales. Sin una concepción de lo inmaterial como algo sobrenatural inaccesible al ser humano, colocado fuera de sus límites, esta potencia no tendría sentido. Si lo inmaterial fuera concreto como una realidad material no sería inaccesible. Una realidad inmaterial no podrá ser aprehendida por medios sensibles, de lo contrario sería una realidad no inmaterial. De acuerdo con esto sería inadmisibles igualar realidades materiales a realidades no sensibles y realidades inmateriales a realidades sensibles.

En Contabilidad las realidades inmateriales y simbólicas son aprehendidas mediante las disposiciones consideradas para representar las realidades sensibles. Lo inmaterial y lo simbólico se subsume bajo la representación de lo material. De esta forma se concluye que en la Contabilidad las realidades

inmateriales quedan incomprendidas conceptualmente, toda vez que su representación no se diferencia de la representación dispuesta para las realidades materiales, no hay una diferenciación clara entre lo inmaterial y lo material, toda vez que lo primero es subsumido por lo segundo.

De esta forma se explica por qué se asocian criterios de identificabilidad sensible con los objetos no sensibles, como lo exponen expresiones como “activos intangibles visibles o identificables”. Lo que debe aclararse es que con este tipo de afirmaciones: “activos intangibles identificables”, “visibilización de los intangibles”, “estudios empíricos para ser visible lo invisible” (Cañibano, García y Sánchez, 1999; 2000; García, 2004; Ramírez, 2004, 2007; Monclus y otros, 2006), no se están refiriendo al problema epistemológico que plantea el oxímoron de las concepciones sensibles o empíricas.

IV. Conclusiones

Este trabajo sostiene que la representación contable no diferencia entre objetos inmateriales y materiales. Para la representación de objetos inmateriales y simbólicos dispone de los mismos criterios que se utilizan para la representación de objetos materiales. A los objetos inmateriales y materiales se les asocia una convención monetaria: su precio.

La condición de inmaterial o material no determina la representación en contabilidad, de este modo no todo objeto inmaterial es un activo intangible, ni es un activo intangible porque sea inmaterial. Al respecto algunos autores resaltan que la falta de apariencia física no es esencial para el reconocimiento de un activo que no posee apariencia física (Monclús y otros, 2006). Es un activo porque cumple con las condiciones de reconocimiento de los activos y no precisamente por su naturaleza material, inmaterial o simbólica. Un activo no deja de serlo por no tener sustancia física. Deja de serlo si no cumple alguna de las condiciones normativas señaladas para su reconocimiento.

Es posible sostener que el reconocimiento de una inversión como activo o como gasto no se encuentra determinada por la naturaleza material, inmaterial o simbólica del objeto. Esto explica por qué los objetos inmateriales y simbólicos son valorados y amortizados, considerando los mismos criterios que son tenidos en cuenta para los objetos materiales o concretos. No interesa la naturaleza de los objetos en la representación; la naturaleza del objeto no es obstáculo de la representación. Es decir, un objeto no deja de ser representable, cuantificable en contabilidad, por ser inmaterial o simbólico, este sólo es considerado como un elemento de la contabilidad cuando cumple con las definiciones y es contabilizado, valorizado y amortizado de igual forma como se hace con lo objetos materiales.

Por ello, lo que se dispone para los objetos inmateriales y simbólicos, es que sean representados de igual forma como se hace con los objetos materiales, los

mismos criterios de valoración, contabilización y amortización. Con el fin de asegurar la identificación de las cantidades monetarias, la numeración de los objetos, su homogenización y comparación. Para el caso de la amortización, mediante iguales reglas de cálculo (Línea recta, suma de dígitos, etc). Si interesara la naturaleza de los objetos por su condición de inmaterialidad o condición simbólica, en su representación no podrían disponerse de los mismos criterios de valoración, contabilización y depreciación / amortización, que son tenidos en cuenta para los activos materiales o concretos.

Lo inmaterial y lo simbólico se cosifica en la representación contable, haciendo énfasis en el aspecto monetario que subsume la representación contable. De esta manera, se desplazan las diferentes individualidades, particularidades de lo simbólico y lo inmaterial que se encuentran relacionados con el aspecto humano, ambiental y cultural.

Referencias Bibliográficas

- Abbagnano, N. (1998). *Diccionario de filosofía*. México: Fondo de Cultura Económica.
- Balzer, W. y Mattessich, R. (2000). Formalizing the basis of accounting. *Poznan Studies in the Philosophy of the Sciences and the Humanities*, (75), 99-126.
- Blasco, J. y Grimaltos, T. (2004). *Teoría del conocimiento*. España: Universitat de Valencia.
- Bourdieu, P. (2002). *Razones prácticas. Sobre la teoría de la acción*. España: Anagrama.
- Cañibano, L. (2000). El medio ambiente en la contabilidad de las empresas. *Revista Legis del Contador*, 2, 81-95.
- Cañibano, L. (1988). *Contabilidad. Análisis contable de la realidad económica*. Madrid: ediciones Pirámide.
- Cañibano, L., García, M. y Sánchez, P. (2000). Accounting for Intangibles: A literature review. *Journal of Accounting Literature*, (19), 102-130.
- Cañibano, L., García, M. y Sánchez, P. (1999). La relevancia de los intangibles para la valoración y la gestión de empresas: revisión de la literatura. *Revista Española de Financiación y Contabilidad, Extraordinario*, 100, 17-88.
- Cañibano, L. y Gisbert, A. (2005). Principales Cambios en la valoración contable de los activos intangibles. En L. Cañibano y M. P. Sánchez (Eds.), *Lecturas sobre intangibles y Capital Intelectual* (pp. 1-37). Madrid: AECA.
- Cassirer, E. (2001). *Antropología filosófica. Introducción a una filosofía de la cultura*. México: Fondo de Cultura Económica.
- Castells, M. (2005). *La era de la información: economía, sociedad y cultura. La sociedad Red*. Argentina: Siglo XXI Editores.
- Fazio, A. (2006). *El trabajo inmaterial como problema de la filosofía política*. Buenos Aires: E-Book.
- Fernández, J. (1977). *Teoría económica de la contabilidad. Introducción contable al estudio de la economía* (9ª ed.). Madrid: ediciones ICE.
- Foucault, M. (1986). *Las palabras y las cosas. Una Arqueología de las Ciencias Humanas*. México: Siglo XXI editores.
- García, M. (2004). Activos inmateriales y contabilidad. *Revista Intangibles*, 2.
- Godelier, M. (1989). *Lo ideal y lo material. Pensamiento, economías, sociedades*. Madrid: Taurus Humanidades.
- Hendriksen, E. (1974). *Teoría de la contabilidad*. México: U.T.H.A.
- Hendriksen, E. y Van, M. (1999). *Teoría da contabilidade*. Sao Paulo: editora Atlas.

- International Accounting Standard Board. (2004). Normas Internacionales de Información financiera (NIIF).
- Larran, M. y Sotomayor, S. (2005). Valoración y reconocimiento de activos intangibles. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y Auditoría*, 21, 83-128.
- Lev, B. (2003). *Intangibles: Medición, gestión e información*. España: ediciones Deusto.
- Monclus, R., Rodríguez, A., Torres, T. y Vidal, A. (2006). Tratamiento contable de la información sobre activos intangibles. *Revista Internacional Legis de Contabilidad & Auditoría*, 28, 55-96.
- Mumford, L. (1958). *Arte y técnica*. Buenos Aires: editorial Nueva Visión.
- Ordóñez, S. (2007). *Límites de la representación contable inmaterial y simbólica*. Tesis para optar al título de Contador Público, Universidad del Valle, Cali, Colombia.
- Ortiz, M. (2003). Medición y auditoría del capital intelectual. *El profesional de la información*, 4(12), 282-289
- Pompa, M. T. y Martins, E. (2002) Capital Intelectual: Verdades e Mitos. *Revista Contabilidade & Finanças*, 29, 41-54.
- Ramírez, Y. (2007). El capital intelectual en los estados financieros: una necesidad. *Partida Doble*, 184, 18-29.
- Ramírez, Y. (2004). Activos intangibles visibles: identificación y reconocimiento contable. *Partida Doble*, 154, 6-16.
- Reygadas, L. (2002). Producción simbólica y producción material: metáforas y conceptos en torno a la cultura del trabajo. *Nueva Antropología*, 60(XVIII), 101-119.
- Requena, J. (1977). *La homogenización de magnitudes en la ciencia de la contabilidad*. España: ediciones ICE.
- Sen, A. (2003). Teorías del desarrollo a principios del siglo XXI. En biblioteca digital de la iniciativa interamericana de Capital social, ética y desarrollo.
- Stewart, T. (1998). *La nueva riqueza de las organizaciones: el capital intelectual*. Argentina: Ediciones Granica.
- Tua, J. (2004). Evolución y situación actual del pensamiento contable. *Revista Internacional Legis de Contabilidad y auditoría*, 20, 43-128.
- Tua, J. (1995). *Lecturas de teoría e investigación contable*. Medellín: editorial CIJUF (Centro Interamericano Jurídico-Financiero).
- Ullman, S. (1970). *Semántica. Introducción a la ciencia del significado*. España: Aguilar.
- Vallée, L. (1995). Representaciones colectivas y sociedades. *Cuadernos de Administración. Universidad del Valle*, 20, 67-120.
- Vlaemminck, J. (1961). *Historia y doctrinas de la contabilidad*. Madrid: editorial E.J.E.S.
- Wallerstein, I. (Coord.). (1996). *Abrir las ciencias sociales. Informe de la comisión Gulbenkian para la reestructuración de las ciencias sociales*. México: Siglo XXI editores.
- Weber, M. (1961). *Historia Económica General*. México: Fondo de Cultura Económica.