



UNIVERSIDAD DE BELGRANO

Las tesis de Belgrano

Facultad de Ciencias Económicas
Carrera Contador Público

Activos Intangibles de Capacitación y
Formación: su reconocimiento según
normas contables argentinas.
Propuesta de cambio

N° 731

German Gustavo Monachesi

Tutora: Dalila Efron

Departamento de Investigaciones
Fecha defensa de tesina: 6 de mayo de 2015

Universidad de Belgrano
Zabala 1837 (C1426DQ6)
Ciudad Autónoma de Buenos Aires - Argentina
Tel.: 011-4788-5400 int. 2533
e-mail: invest@ub.edu.ar
url: <http://www.ub.edu.ar/investigaciones>

Índice

Resumen de la Investigación	5
1. Introducción	5
1.1. Objetivos generales	6
1.2. Objetivos específicos	6
1.3. Preguntas formuladas.....	6
1.4. Desarrollo de la hipótesis	6
2. Marco Teórico	7
2.1. Aspectos Formativos	7
2.1.1. Un proceso continuo	7
2.1.2. Capacitar adultos	7
2.2. Aspectos Contables	8
2.2.1. Organismos de creación y revisión de las normas contables argentinas.....	8
2.2.2. Principales normas de esta investigación.....	8
2.2.3. Capital Intelectual	9
2.2.4. Metodología - Fuentes de información	9
Capítulo 1: ¿Cómo medir el beneficio del conocimiento?	11
3.1. Enseñanza reactiva	11
3.1.1. Costos ocultos	11
3.1.2. Cuantificar los beneficios.....	13
3.2. Enseñanza proactiva	14
3.2.1. Análisis de Necesidades.....	14
3.2.2. Determinar el punto de partida	14
3.2.3. Recolectar datos.....	15
3.3. Conclusiones	18
Capítulo 2: Tratamiento contable según la normativa vigente	19
4.1. Marco Regulatorio	19
4.2. Requisitos para el reconocimiento de activos	19
4.3. Contratos de permanencia laboral.....	20
4.4. Requisitos para el reconocimiento de activos intangibles	21
4.5. Vida Útil y Depreciación.....	23
4.6. Normas Internacionales - IFRS	24
4.7. Conclusiones	25
Capítulo 3: Propuesta de modificación a la normativa contable vigente en la República Argentina.....	27
5.1. El valor real de una organización – Capital Intelectual.....	27
5.2. Beneficio Económico-Social	28
5.3. Cambios a la normativa contable vigente	30
5.4. Opinión de otros autores	31
5.5. Análisis y consideraciones.....	33
5.6. Conclusiones	33
6. Conclusiones de la Investigación.....	35
7. Bibliografía	37
8. Anexos	39

Resumen de la Investigación

Durante el presente estudio expondré un análisis integral sobre los activos intangibles por costos de capacitación y desarrollo. Analizaré las diferentes condiciones que establece la normativa contable vigente en la República Argentina, a fin de determinar si existe posibilidad, bajo ciertas condiciones, de reconocer este tipo de activos.

En conjunto con la opinión de otros autores, considero que existe la posibilidad de contabilizar la capacitación como un activo, lo que traería un inmenso valor y beneficio para las compañías modernas, representado por el conocimiento y el desarrollo de sus empleados. Hoy en día no se encuentra expuesto en su totalidad en la contabilidad de una organización, generando un desfasaje entre su valuación contable y su valor real de mercado. Considero que éste es un tema poco desarrollado en la normativa contable argentina, lo cual me motiva a realizar este trabajo.

Adicionalmente a la labor realizada, presento una propuesta a la normativa contable vigente en el país, a fin de poder reconocer en mayor medida, y con sus respectivas limitaciones, una porción del valor llave representado por el desarrollo del conocimiento en una organización. Esto traerá un incentivo a la actividad educativa y fomentará el desarrollo a nivel laboral en todo el país, elevando los niveles socio-culturales de la población y la calidad de los trabajadores argentinos. También impactará en la demanda internacional, mediante la exportación de conocimiento a otras regiones y el desarrollo de puestos de trabajo calificados.

Debido a la importancia de este tema, es que decidí investigar sobre los beneficios de los costos de capacitación, con el objetivo de poder evaluar todas sus características y realizar un análisis integral que permita encuadrar su reconocimiento contable y maximizar su beneficio en la sociedad argentina.

1. Introducción

Las personas constantemente aprenden. Durante toda su vida los seres humanos adquieren conocimiento, ya sea de hechos importantes o triviales, conscientemente o sin darse cuenta. Desde cambiar la rueda de un auto, o aprender a relacionarse con otras personas, todo se aprende de forma directa, mediante alguien que nos indica cómo hacerlo, o de forma indirecta, observando el medio ambiente y viendo la forma en que otros resuelven los problemas que a uno mismo se le presentan.

Teniendo en cuenta esta situación, podemos decir que el aprendizaje de una persona es un proceso constante y clave para el desarrollo de la misma. Sin él, tenemos menos herramientas para resolver nuestros problemas independientemente del ámbito del que se trate, sea este laboral, cotidiano e incluso una situación de emergencia.

Para una Nación es una cuestión muy importante. Una mano de obra calificada permite el acceso a nuevas industrias, disminuye la necesidad de profesionales extranjeros y mejora la calidad de vida de dichos trabajadores. Es por eso que en conjunto a la interpretación de la normativa vigente, planteo al final de mi trabajo y como cuestión central del propósito de mi ensayo, una posible reforma al criterio contable en lo que respecta al reconocimiento de activos intangibles por actividades de capacitación. Considero que es una forma de promover una mejora en los niveles de calidad de la masa laboral e incentivar una mayor especialización y desarrollo profesional de los trabajadores, independientemente del rubro económico. La educación es un tema primordial a nivel público, pero también es necesario fomentar y promover el desarrollo en el ámbito privado, el cual genera un aporte adicional muy valioso no solo en la empresa en cuestión sino para la sociedad.

En lo que respecta a las compañías, el conocimiento es una herramienta sumamente valorada. Las empresas con un alto grado de desarrollo en sus recursos suelen tener una diferencia de valor y de calidad con respecto a su competencia. A su vez, el aprendizaje de los valores y objetivos organizacionales crea un ámbito laboral mucho más coordinado y en la mayoría de los casos suele impactar positivamente en su productividad.

En las organizaciones existen distintos tipos de activos intangibles, entre los cuales se encuentra la puesta en valor de una marca, invenciones de patentes, gastos de investigación y el desarrollo de conocimiento. En algunos casos no es posible reconocerlos contablemente, lo que genera una diferenciación entre el valor en libros y el valor económico. Esto trae aparejado un valor llave dentro de las compañías que no se ve incluido en los activos de la sociedad. Solamente se reconoce ese intangible cuando existe una transacción que confirme ese mayor valor, como puede ser la compra de la compañía. Una forma de observar esta disparidad es cuando se realiza una oferta pública de acciones en la bolsa de valores, citando algunos ejemplos, aparece Facebook por el desarrollo de software, Apple por la consolidación de su marca y Techint por el desarrollo y conocimiento de sus empleados en cuestiones de ingeniería y construcción.

La capacitación es un elemento vital en el desarrollo de una compañía, desde el aprendizaje de valores éticos hasta el conocimiento de cómo manejar la maquinaria de una planta de producción. Sin la misma, no se podrían brindar servicios al cliente ni obtener estándares de calidad en los productos que se desarrollan. Toda organización deliberada o implícitamente paga por el conocimiento. Cuando se contrata personal capacitado, cuando se delega en terceros la realización de cursos y talleres o incluso en la experiencia que se obtiene día a día, una empresa produce conocimientos que luego aplica a mejorar la productividad y calidad de los bienes y servicios que comercializa.

1.1. Objetivos generales

- Analizar las posibilidades de activar contablemente las erogaciones realizadas por planes de capacitación y desarrollo en las empresas.
- Indagar de forma minuciosa la normativa vigente en la República Argentina, con el fin de determinar las posibilidades de reconocimiento contable sobre los activos intangibles atribuibles a la formación del personal de una organización.

1.2. Objetivos específicos

- Identificar las condiciones que habiliten o no, la contabilización de activos de capacitación y formación.
- Determinar la posibilidad de separar estos conceptos del valor llave al que forman parte.
- Proponer, según lo investigado, una modificación a la normativa vigente en la República Argentina.

1.3. Preguntas formuladas

Las principales preguntas que surgen son: ¿Los costos de capacitación y desarrollo cumplen con los requisitos para ser reconocidos como intangibles, según las normas contables vigentes en la República Argentina? ¿Son necesarias condiciones específicas para poder activar los costos de formación?

1.4. Desarrollo de la hipótesis

Planteados estos interrogantes, considero que sería posible, según las normas contables vigentes en la República Argentina, activar costos generados por actividades de capacitación y desarrollo dentro de la figura de gastos preoperativos, con el cumplimiento de las condiciones para el reconocimiento de los mismos. Entiendo, sin embargo, que sería necesaria una modificación a la regulación existente para que se puedan reconocer activos intangibles de capacitación propiamente dichos.

Mi desarrollo contempla todas las opciones que existen para adquirir conocimiento, aunque el enfoque del trabajo está puesto en el desarrollo de planes de formación y el subsidio de estudios especializados,

los cuales considero que tienen un beneficio potencial mucho mayor, principalmente por la posibilidad de transmitir valores y habilidades específicas. Esto, sin embargo, no es posible de llevar a cabo en todas las compañías, ya que existen limitaciones las cuales explicaré durante el transcurso del trabajo.

La capacitación suele tener una planificación incompleta o nula. Esto se debe a la dificultad de su medición. No es posible determinar la cantidad de conocimiento exacta de un individuo y, por ende, el ingreso marginal que produciría el aumento del mismo. Tampoco resulta posible medir el valor agregado que representa para dicha organización tener un personal más capacitado en el desempeño de sus funciones, por lo que no se le da importancia a su aspecto económico en el armado de un proyecto de inversión.

Ahora bien, cada organización tiene particularidades que las diferencian unas de las otras, por lo que es necesario dividir nuestro análisis en distintas áreas y evaluar cómo impacta en cada una: elementos como el tamaño, rubro y poder de mercado pueden generar que la conclusión sea diferente. Las características de los contratos para mantener al personal están contempladas en la investigación, a fin de ver si su aplicación es posible y si tienen algún propósito en el reconocimiento como activo de estos costos.

2. Marco Teórico

2.1. Aspectos Formativos

2.1.1. *Un proceso continuo*

Estimo que en las empresas existe de alguna manera, sistemas de capacitación tácitos, en los cuales el empleado aprende mediante la observación y la interacción con otros empleados, con sus superiores e incluso con sus subordinados.

El aprendizaje no son sólo los conocimientos necesarios para hacer su trabajo, sino también la forma y predisposición para los mismos. Se encuentran las habilidades técnicas, pero también hay conocimientos sociales, valores, formas de conducta y hechos que son improductivos al ámbito laboral. Todo ese conocimiento fluye por la compañía, cuando conversan las personas en el almuerzo, reciben una orden de un superior, escuchan recomendaciones de terceros, etc. Este tipo de aprendizaje se da en prácticamente todas las compañías y es importante aprovecharlo y fortalecerlo para que el personal directivo pueda implementar eficientemente un conjunto de valores que le sean beneficiosos a la imagen corporativa.

Sin embargo, en muchas organizaciones no es suficiente con este manejo constante de conocimiento, necesitan implementar instrucciones técnicas específicas o visiones a futuro de la compañía, que le permiten al empleado ver lo que ve la dirección de la empresa, lo que comúnmente se llama "ponerse la camiseta". En muchas situaciones esto genera un valor llave diferencial el cual es clave para el éxito en un mercado competitivo.

2.1.2. *Capacitar adultos*

Enseñar en una empresa no es lo mismo que en una escuela, los niños tienen una predisposición tanto mental como psicológica a recibir nuevos conocimientos, mientras que los adultos desarrollan un freno al cambio y tratan de mantener su entorno de forma estable, por lo que es mucho más difícil plantearle cambios de valores, procedimientos o formas de relacionarse.

Más allá de las diferencias personales que existen entre toda la gente adulta, hay ciertos patrones que se mantienen y que pueden volver ineficaz un proceso de formación:

- ***Resistencia al cambio:*** Es el principal problema a la hora de enfocar un proceso de desarrollo debido a que, a diferencia de los niños, los adultos poseen un sistema de creencias y valores ya establecido, y aprender nuevos valores significa muchas veces tener que enfrentar o cambiar dichas creencias.

- ***Pensamiento Pragmático***: La gente adulta decide por sí misma qué conocimientos incorpora a su desarrollo y a cuáles no les ve utilidad. Suele descartar cualquier información a la que no le vea una aplicación práctica o que no le sirva para mejorar su desempeño.
- ***Subjetividad de la realidad***: Sus experiencias personales y sus circunstancias son generalmente asumidas como verdades absolutas para el resto de los casos, creyendo que ante una acción similar siempre se producirá el mismo resultado, sin darle importancia a las variables del entorno.
- ***Quiere la información “servida”***: Suelen no darle tiempo a la información, son reacios a aceptar la capacitación como una forma de mejoramiento. Solamente les funciona cuando responde a necesidades específicas y es pertinente a **las situaciones que están viviendo en ese momento**.

2.2. Aspectos Contables

2.2.1. Organismos de creación y revisión de las normas contables argentinas

En este trabajo está presente el reconocimiento de activos intangibles, relacionados con el desarrollo y la formación de los recursos humanos de una organización. A la hora de interpretar el marco normativo, es necesario tener en cuenta que existen definiciones específicas sobre conceptos particulares y otras que abarcan temas más amplios.

Estas normas y principios contables se encuentran regulados por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (F.A.C.P.C.E.), una institución fundada el 10 de Agosto de 1973 en la ciudad de La Plata, la cual agrupa los 24 Consejos Profesionales del territorio nacional. Actualmente cuenta con más de 120.000 matriculados de la carrera de Contador Público.

Estos Consejos Profesionales, divididos por cada provincia y por la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, son los principales encargados de la defensa y representación de la profesión, con matriculados de Ciencias Económicas que incluyen las carreras de Contador Público, Licenciado en Administración, Licenciado en Economía y Actuario. Estos organismos eligen a sus directivos mediante el voto de sus asociados, y este órgano de dirección es el encargado de crear la comisión que formará parte del debate de las normas profesionales argentinas en las reuniones de la Federación¹.

2.2.2. Principales normas de esta investigación

Las normas profesionales argentinas poseen varias publicaciones que engloban muchos aspectos de la regulación contable. Entre ellas, se encuentran las resoluciones técnicas, normas que regulan la valuación y presentación de la información financiera de una sociedad establecida en la República Argentina.

Dentro de estas publicaciones existen criterios generales de la contabilidad, llamados principios contables, los cuales proveen un marco amplio sobre aspectos que debe cumplir la información financiera, más allá de otras limitaciones específicas que existan. Sobre este punto creo conveniente comentar algunos que, en mi opinión, pueden tener impacto durante el desarrollo de mi análisis²:

Confiabilidad (credibilidad): Establece que la información debe ser creíble para sus usuarios y que la misma debe poder verificarse y tener una debida aproximación a la realidad.

Neutralidad (objetividad o ausencia de sesgos): Específica que no deben existir manipulaciones que conlleven a ocultar o deformar la información, con el fin de influir en la conducta de sus usuarios. Trata el concepto de objetividad en la preparación de los estados contables y hace una aclaración sobre dos excepciones a este criterio:

¹ Página Oficial de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Visitada el 22 de Septiembre de 2014. <http://www.facpce.org.ar/institucional.php>.

² Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas; Resolución Técnica N° 16 Marco conceptual de las normas contables profesionales distintas a las referidas en la RT 26; editorial Errepar; Buenos Aires, Argentina; página 147.

- Litigios judiciales adversos, los cuales sean altamente probables pero su importe económico se desconoce y no existen formas confiables para la determinación del mismo.
- Intangibles inseparables del negocio generados por las empresas, como el valor llave y sus componentes.

Por otro lado, dentro de las definiciones que voy a utilizar durante mi investigación, la Resolución Técnica N° 16, en su apartado 4.1.1., provee la definición de un activo. Más específicamente, es necesario también analizar la Resolución Técnica N° 17, en su apartado 5.13.1.: Otros Activos Intangibles – Reconocimiento donde se establecen los requisitos y limitaciones para contabilizar un activo intangible. Las mismas se encuentran transcritas de forma completa en el Anexo de este trabajo (Anexo A). Es necesario cumplir con los requisitos establecidos de forma general, como los principios contables, y a su vez con las definiciones más específicas, como el concepto de Activo y de Intangible.

Con respecto a las normas internacionales, estaré utilizando las Normas Internacionales de Información Financiera, puntualmente la NIC 38, que determina el reconocimiento, valuación y exposición de los activos intangibles. Cabe destacar que la abreviatura NIC (Normas Internacionales de Contabilidad) corresponde a la nomenclatura anterior al desarrollo de las NIIF. En el año 2003, mediante la creación del IASB (International Accounting Standards Board) y la emisión de la NIIF 1, se aprobaron todas las NIC existentes, utilizando solamente las NIIF para cambios y modificaciones posteriores.

2.2.3. Capital Intelectual

Durante mi desarrollo, hago mención a un concepto utilizado en la valuación económica de las organizaciones, y sobre el cual cada vez más autores analizan su utilidad e impacto en la gestión y valoración de una compañía.

El capital intelectual, según la definición provista por Roberto Vázquez y Claudia Bongianino de Salgado, es *“el patrimonio basado en los conocimientos que posee una empresa. Puede ser tanto el resultado final de un proceso de transformación de conocimientos como el conocimiento en sí mismo que se transforma en propiedad intelectual (definida legalmente y con derechos de propiedad tales como patentes, marcas, derechos de autor, etc.) o en activos intelectuales de la firma”*³.

Este concepto se encuentra muy relacionado con la capacitación. Los autores expresan que cuando en una empresa el valor de mercado supera ampliamente su valor contable, se debe a que en la misma prima el conocimiento y el principal generador de valor de la organización reside en sus intangibles, como puede ser *“la capacidad de sus empleados, la eficacia de sus administradores, sus relaciones con la clientela”*.

2.2.4. Metodología - Fuentes de información

La investigación que realizo es descriptiva, analizando la normativa vigente en la República Argentina, la opinión de los principales expertos en la materia y los comentarios de un profesional que se desempeña como Contador Público en su estudio contable.

Dentro del ámbito contable, las resoluciones técnicas contienen las definiciones principales que forman parte de mi análisis, las cuales pondré a revisión durante mi propuesta de modificación a la normativa de reconocimiento de activos intangibles.

Sin embargo, estas definiciones poseen elementos subjetivos, los cuales requieren su interpretación y la utilización del criterio profesional, por lo que adicionalmente complementaré mi análisis con la opinión y fundamentos de los principales referentes en lo que respecta a la medición y exposición de la información financiera, autores tales como Enrique F. Newton, Herbert E. Miller y William A. Paton, entre otros.

³ Vázquez Roberto y Bongianino de Salgado (2005) Los intangibles y la Contabilidad, editorial Errepar, Buenos Aires, Argentina, páginas 46 y 47.

También realizaré una entrevista con un contador público matriculado en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y en el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires, quien posee su propio estudio contable con una gran variedad de clientes. El objetivo de esta reunión es poder aprovechar su análisis y conversar con él qué opinión le merece una modificación a las normas contables en el reconocimiento de activos intangibles.

Capítulo 1: ¿Cómo medir el beneficio del conocimiento?

La principal dificultad de tomar la decisión sobre un plan de capacitación empresarial no reside en la inversión ni en los plazos de duración (sin que estos puedan representar también una complicación) sino en los beneficios que se obtienen de la misma. ¿Cómo realizar un planeamiento económico de la inversión si no se pueden determinar los flujos netos de efectivo del mismo?

Medir el conocimiento en unidades económicas resulta prácticamente imposible por la subjetividad de los conceptos incorporados, pero existen distintos métodos para poder evaluar las mejoras introducidas en una organización y valorizarlas para obtener un resultado económico.

El más simple de aplicar es el método por diferencia. En este método se evalúa la situación del ente previa a cualquier plan de capacitación. Posterior a la formación se realiza un nuevo estudio para evaluar los resultados generados. Esos cambios, ya con un contenido tangible, se valorizan y se realiza un informe de ingresos del proyecto. Para la mayoría de las empresas, tiene un nivel de eficacia muy alto y les permite obtener información muy precisa.

Aquí es donde se debe realizar una división principal entre lo que es, según Garry Mitchell (1995)⁴, la enseñanza reactiva y proactiva, las cuales describiré en este capítulo.

3.1. Enseñanza reactiva

3.1.1. Costos ocultos

Cuando en una empresa no es llevado adecuadamente un plan de capacitación, no existe un departamento específico, o no se evalúan las futuras necesidades, suele utilizarse el método de formación reactiva. Ocurre comúnmente en pequeñas empresas cuando aparecen actualizaciones de un nuevo sistema contable, se compra una nueva máquina en el sector industrial, existen nuevas regulaciones impositivas o comerciales que afectan al negocio, etc. El dueño de la compañía o del sector suele ser el que alerta sobre dicha emergencia y la necesidad de aprender estos nuevos conocimientos para no perder una ventaja competitiva con el resto.

Pese a que este método cumple con su objetivo propuesto, suele ser ineficiente y termina generando costos ocultos que en la mayoría de los casos no suelen asociarse con el sistema implementado. Las distintas ineficiencias las he clasificado en cuatro rubros:

- Ineficiencias económicas: La falta de planificación genera que no se puedan aprovechar situaciones a mediano plazo, como momentos de baja intensidad laboral, disponibilidad del personal o épocas específicas del año que faciliten la formación. Esto conlleva generalmente a mayores desembolsos de dinero, en horas extras, en capacitadores más costosos, multas fiscales o incumplimiento de contratos, según el caso.

También es común ver costos adicionales por errores ocasionados por el mal aprendizaje, por ejemplo, entre los cuales amplío los casos ya mencionados:

- o En la implementación de un nuevo sistema contable, existen muchas posibilidades de error como ser: en la facturación al cliente, en el cobro o pago de saldos de cuenta corriente, en la realización de ajustes contables, en las declaraciones juradas impositivas, entre otros. Cualquiera de estas situaciones puede generar pérdidas significativas a la compañía.
- o En el armado o la utilización de una nueva máquina de producción, los problemas pueden variar de situaciones menores, como el mal uso de materias primas, productos terminados sin las condiciones requeridas de calidad, mayores índices de desperdicios; a situaciones mucho más graves, como roturas, ya sea de la misma máquina o de elementos conexos a la misma, accidentes laborales, detención de la línea de producción, etc.

⁴ Mitchell, Garry (1995) Manual del Capacitador, grupo editorial Iberoamérica, México, páginas 111 a 140

- o En el caso de una nueva resolución impositiva o técnica, pueden existir distintos tipos de penalizaciones según el organismo regulador. En una situación más grave puede conllevar a inhabilitaciones por un cierto plazo de tiempo, lo que le impediría a la empresa llevar a cabo normalmente sus negocios.
- Ineficiencias Temporarias: Además de las pérdidas económicas, una mala planificación conlleva mayores plazos de implementación y ralentiza toda la organización interna, perjudicando tanto a las líneas bajas como a los sectores superiores de la compañía. Por ejemplo:
 - o En el sector contable las demoras significan principalmente documentación no procesada, dificultades financieras, información no entregada a tiempo que pierde relevancia, etc.
 - o En la planta de producción pueden ocurrir incumplimientos de pedidos, productos que se vencen o pierden su calidad, líneas de producción suspendidas, etc.
 - o En cuanto a lo legal y técnico, existe desinformación sobre protocolos de producción, atrasos en la presentación de declaraciones juradas, demoras por incumplimientos de estándares de calidad, etc.
- Ineficiencias de Ociosidad: Suele suceder, cuando se produce un cambio en las actividades de una empresa, que esa modificación traiga ventajas y complicaciones. Si no se lleva a cabo una formación correcta acerca de ese nuevo elemento y se ve solamente lo superficial, es muy posible que se estén omitiendo posibilidades de mejora que beneficien a la compañía y le otorguen una mayor rentabilidad.

Enumerando algunos ejemplos:

- o Pueden existir aplicaciones nuevas, cálculos automáticos, informes mejorados o más completos que sistemas anteriores no tenían y por no realizar una investigación completa se pierden oportunidades de lograr una mayor eficiencia y de reducir tiempos y costos.
- o Nuevas máquinas de producción pueden posibilitar una mayor velocidad de producción, mayores alternativas de desarrollo, menores desperdicios, mayor duración de los plazos de mantenimiento, etc.
- o Nuevas reglamentaciones pueden permitir desgravaciones impositivas, planes de pago más accesibles, controles de calidad innecesarios, posibilidades de acceder a nuevos mercados, etc.
- Ineficiencias de Imagen empresarial: Toda ineficiencia que perjudique al entorno de la empresa tiene repercusión en la imagen corporativa. Sea la mala atención al cliente, el incumplimiento de los servicios ofrecidos, demoras en los plazos estipulados, pagos atrasados, fallas del producto, éstos generan un descontento en el cliente y si existe una alta competitividad en el mercado es posible que muchos cambien de empresa. La imagen es un aspecto muy delicado que tienen en cuenta principalmente las compañías internacionales con una gran cantidad de clientes de comportamiento muy volátil. Un error de planificación que perjudique la imagen de la organización puede traer serios problemas comerciales.

Todas estas cuestiones son problemas que pueden surgir cuando no se realiza un análisis de las necesidades concretas de formación. Esto no significa que sea un método incorrecto para todas las empresas, pero a la hora de evaluar un método de capacitación hay que tener en cuenta los posibles problemas que pueden surgir durante el proceso y reconocer que no se deben a problemas externos o a eventos casuales.

Si se realiza un presupuesto erróneo, se puede incurrir en malas decisiones producto de resultados positivos que luego no se realizan. El ejemplo más claro es: "Compré una nueva máquina, más moderna, pero al final hace lo mismo que la que tenía antes". Suelen haber beneficios que no se conocen y que se desaprovechan por una mala capacitación técnica.

3.1.2. Cuantificar los beneficios

Una vez determinados los costos relativos a este método de capacitación, es necesario ver los beneficios del mismo. Esta resulta la parte más compleja del proyecto y la que por lo general no se lleva a cabo, asumiendo que no existe, y que una vez cubierta la necesidad ya no es más necesaria.

El no reconocer un beneficio detrás de la formación simplifica el método y lo reduce a un “gasto necesario” para poder mantener una cierta competitividad. Lejos de ser así, cada capacitación tiene beneficios adquiridos y es importante reconocerlos, medirlos, evaluarlos y hacer una retroalimentación para futuras oportunidades.

Sin embargo, esto no resulta una tarea fácil, siendo necesario realizar un ejercicio que es usualmente utilizado en el armado de proyectos de inversión y planes de rentabilidad a largo plazo: consiste en discernir los costos e ingresos y reconocer la causa de los mismos. En otras palabras: ¿Este beneficio se produjo por la capacitación que yo introduje o se hubiera realizado de todas formas?

En el método de capacitación reactivo, el beneficio principal resulta ser la necesidad en cuestión. Es necesario cuantificar las pérdidas que se evitan o los ingresos que se generan con la resolución del problema y sumarlos como un ingreso propio de la capacitación, por ejemplo:

- Se detectó un elevado número de quejas y devoluciones: La reducción de productos devueltos representa un beneficio identificable, medible y comparable. Algunos ejemplos de menores costos son:
 - o Productos desperdiciados o irreparables.
 - o Costos de reparación de materiales en garantía.
 - o Costos en el área de Atención al Cliente.
 - o Juicios de consumidores del producto o servicio.
 - o Clientes que dejan de operar con la empresa.
- Se percibe un elevado nivel de desgano o desmotivación en la compañía: La motivación es otro elemento subjetivo, pero que impacta en todas las áreas de la empresa. Algunos de los beneficios son:
 - o Mejoras en los niveles de productividad.
 - o Eficiencia en las tareas realizadas.
 - o Reducción de errores humanos.
 - o Reducción de desperdicios por fallas.
 - o Mejor calidad de servicio.
 - o Sinergia producida por una labor coordinada entre los distintos sectores de la organización.
- Existe desinformación e ineficiencias en el cumplimiento de requisitos legales: En este rubro se pueden obtener diversos márgenes económicos, algunos de los cuales son:
 - o Reducción de multas impositivas.
 - o Acceso a nuevos mercados (Requisitos de normas de calidad).
 - o Beneficios Financieros (Planes de pago).
 - o Aprovechamiento de deducciones y créditos impositivos.

Estas son sólo algunas de las posibilidades que ofrecen las capacitaciones reactivas, depende de la organización y de cada situación específica pueden aparecer nuevos beneficios y volverse obsoletos otros, la intención es mostrar que los conocimientos aplicados al funcionamiento interno de una empresa traen aparejados beneficios que son necesarios identificar.

Debo aclarar que lo que se hace con este procedimiento no es medir el beneficio del conocimiento recibido por cada empleado, sino el beneficio que éste produce al funcionamiento de la compañía. Esta diferencia es esencial ya que existen otros aspectos positivos que no forman parte del análisis de la investigación, tanto a nivel psicológico, social, como cultural. Muchas compañías aprovechan las necesidades de capacitación y las complementan para formar un plan integral de responsabilidad social.

3.2. Enseñanza proactiva

Tal como comenté en este capítulo, la enseñanza proactiva prevé las necesidades de la compañía y permite prepararse para los requerimientos de formación que puedan surgir a futuro. Este análisis requiere casi obligatoriamente de un departamento abocado a su desarrollo, siendo muy extraño que los directivos de la organización realicen dicho análisis correctamente.

En los casos en que la formación esté tercerizada en otras empresas, la gerencia debe realizar un control de las acciones y nuevos rumbos que se tomarán, evaluando nuevas adquisiciones y medidas gubernamentales futuras que se implementen en la compañía para luego informarlas en la forma y los plazos adecuados al personal externo, el cual deberá realizar un análisis de necesidades y un plan integral de capacitación.

Ya sea interna o externamente, siempre existen dificultades sobre los fondos destinados a proyectos de formación y desarrollo. Por más que se demuestre que la capacitación trae aparejado beneficios tangibles y medibles económicamente, siempre se verá como una actividad de soporte y es una de las primeras en eliminarse cuando la organización atraviesa problemas financieros.

3.2.1. Análisis de Necesidades

A diferencia del sistema reactivo, que calcula el beneficio una vez realizada la formación, el método proactivo realiza un panorama previo de la compañía y aclara de antemano cuáles son los resultados que se esperan del mismo. Propone una justificación para la erogación de fondos en planes de enseñanza y evalúa los resultados mediante diferentes sistemas según la estructura de cada empresa.

En sí, un análisis de necesidades es una mera recolección de datos, pero tiene un papel fundamental para el planeamiento adecuado de las actividades. Debe realizarse en un plazo no muy extenso, ya que la información relevada se vuelve obsoleta si el plan de capacitación no es realizado a tiempo. Según Mitchell (1995)⁵, *“Para ser actual y útil, un análisis de necesidades formal debe plantearse y completarse en un periodo de tres a cuatro meses.”*

3.2.2. Determinar el punto de partida

Todo proyecto que busque medir los cambios producidos por su implementación debe realizar un estudio de la situación previa al mismo, constituir una base de referencia para determinar si el resultado posterior fue positivo o negativo. No es necesario realizarlo en toda la compañía, sino en las áreas que uno espera ver los resultados. Algunos de los elementos a relevar son:

- Determinar el nivel de satisfacción de los distintos sectores de la organización, mediante la realización de entrevistas, encuestas anónimas y observación directa.
- Evaluar pérdidas que puedan ser producto de un mal desempeño, baja motivación, o falta de conocimientos.

⁵ Mitchell, Garry (1995) Manual del Capacitador, grupo editorial Iberoamérica, México, página 108

- o Ver índices de productividad.
- o Buscar porcentajes de desperdicios por errores en el manejo de materiales.
- o Analizar el tiempo que le toma a los empleados realizar sus tareas.
- o Revisar los costos por devoluciones y quejas por mala calidad de servicio.
- Evaluar las maquinarias de la compañía y determinar si se están aprovechando todas las funciones técnicas de las mismas.
- Evaluar el software de los equipos de computación, tales como sistemas de contabilidad, sistema de costeo y registro de stocks, etc. y corroborar si se están utilizando todas las funciones inherentes a dicho software.
- Observar la organización en su conjunto y mediante el criterio profesional buscar situaciones donde pueden existir necesidades de formación.

Algunas de estas situaciones pueden no aplicar según la estructura y organización interna de cada empresa, es importante siempre adaptarse a cada situación y determinar dónde existen posibilidades de mejora que justifiquen el proceso de enseñanza.

Este proceso se realiza al comienzo de la implementación de un análisis de necesidades y con esto se busca cubrir todas las deficiencias existentes para poder planificar a futuro y adelantarse a las situaciones. Como la enseñanza proactiva es un sistema continuo, esta labor se realiza solamente una vez, y sobre la cual se incluyen modificaciones y mejoras permanentemente.

3.2.3. Recolectar datos

Como mencioné anteriormente, un análisis de necesidades representa la recolección de datos que nos den indicios de aspectos que requieren, ya sea actualmente o en un corto plazo, un plan de formación. Una vez examinado el punto de partida y cubiertas las deficiencias existentes, es necesario comenzar a evaluar las acciones futuras de la compañía y dónde será necesario implementar nuevos conocimientos.

Existen numerosos métodos para ir controlando el accionar de la organización, los cuales he clasificado según el sector que interviene:

Recursos Humanos:

- **Nuevos ingresos:** Los nuevos empleados que ingresan deben recibir formación de tipo técnica relacionada con el trabajo que vayan a realizar, pero también es importante otorgarles conocimientos sobre los valores de la empresa, códigos de conducta, aspectos de calidad u otros elementos que se consideren valiosos enseñar. Debe hablarse con los responsables del sector para prever nuevos ingresos o evaluar las épocas de mayor actividad que requieran contrataciones temporales, como es el caso de las empresas de labor estacional.
- **Ascensos:** Muchas empresas tienen gran cantidad de empleados y programan sus ascensos en distintas fechas del año. Adelantarse a estas fechas permite que los empleados que reciban una mejora en su escala laboral estén preparados y sean conscientes de las nuevas tareas y responsabilidades que deban abordar.
- **Cambios en las políticas y procedimientos:** En empresas más grandes, suelen existir planes de procedimientos ante distintas situaciones, códigos de ética o políticas de calidad. Cualquier cambio en los mismos debe ser informado adecuadamente y pueden ser necesarias capacitaciones para explicar las modificaciones implementadas y como afectan al empleado.
- **Reestructuraciones:** En organizaciones con estructuras más flexibles, suelen existir rotaciones de sector y alternancias en las tareas que se le asignan al personal, para una correcta transición se

requiere ir formando a cada persona para que esté preparada a un eventual cambio de tareas o de sector.

Administración y Contabilidad:

- **Implementación o actualización de software:** En una organización pueden existir gran cantidad de programas de computación que facilitan y agilizan la labor tanto en el área administrativa como en el área contable. Desde sistemas de registración, hoy en día existentes en casi cualquier empresa, a sistemas más complejos y que sólo se utilizan en grandes compañías, como sistemas de gestión y planificación financiera, de administración del personal, de liquidación de sueldos, etc. Cualquier cambio o actualización en los mismos puede requerir de cursos de formación para enseñar los nuevos cambios del sistema. Es importante tener en cuenta que muchas veces las compañías proveedoras del software ofrecen como parte del servicio dicha capacitación.
- **Medidas gubernamentales:** Este es uno de los aspectos más importantes en el área contable y administrativa, porque suele representar grandes montos económicos y sobre el cual suele estar pendiente la alta gerencia. También es un área sobre la cual no se puede obtener información tan fácilmente, pese a su carácter público. Las leyes impositivas suelen ser bastante complejas y requieren un análisis detallado para determinar correctamente cómo afectan directamente al ente, pueden existir beneficios económicos que se pueden aprovechar o cargos extraordinarios que perjudiquen a la empresa. En cualquiera de los dos casos, que el personal contable de la compañía esté preparado ante estas regulaciones representa una mayor eficiencia y menor probabilidad de errores que conlleven a un perjuicio económico para la organización.

Producción:

- **Nuevas inversiones en activo fijo:** Este punto abarca una gran cantidad de opciones de formación, ya que en el sector de producción existe la mayor cantidad de conocimientos técnicos. Pueden ser maquinarias de alta complejidad, líneas de montaje, software de control de stocks, manejo de talleres, etc. Cada uno de estos puntos debe llevar la correspondiente explicación de su uso. El desconocimiento y mal uso de los mismos puede llevar a errores en los productos fabricados, la rotura de bienes o incluso dañar a otras instalaciones de la planta. Se debe consultar periódicamente a los encargados de producción si se producirán compras de maquinaria, nuevas líneas de montaje o alguna mejora en equipos o en sistemas.
- **Tareas de supervisión:** En los cargos superiores del área de producción, es necesario supervisar ciertos riesgos que se puedan producir. Para poder mitigarlos a su mínima expresión se debe estar capacitado para reconocerlos y prevenirlos.
- **Nuevos productos o servicios:** Cuando la compañía decide abordar una nueva línea de productos, entrar en nuevos mercados o adicionar un nuevo servicio, en el área de producción deben estar las condiciones para que la prueba inicial se realice con la menor cantidad de errores posibles. Para poder lograr dicho objetivo, es necesario participar de las reuniones directivas de la empresa y plasmar los conocimientos en cómo afectarán las necesidades de formación de los recursos humanos. Un cambio de esta magnitud suele repercutir en varios sectores, como nuevos ingresos, compras de maquinarias, cambio en los sistemas de producción, etc. Es muy importante conocer las medidas a implementar con la suficiente anticipación y preparar al personal en dicha dirección.

Alta gerencia:

- **Nuevos mercados:** La incursión en nuevas áreas siempre representa un gran cambio para una organización. Requiere planes de formación a nivel global sobre nuevas regulaciones, conocimiento

del producto, características de la demanda, especificaciones técnicas de producción, barreras de entrada y salida del mercado, etc.

En lo referente específicamente al área gerencial, es importante que en los mercados internacionales la representación de la organización sea adecuada, para ello es necesario capacitar al área que representa a la organización (generalmente el área gerencial) en cuestiones de idioma, de cultura del mercado a incursionar, las costumbres de plaza, estrategias de marketing locales, etc. También los posgrados en administración de negocios e innovación, como ofrecen los Master of Business Administration (MBA), son una herramienta útil para este sector.

Éstas son sólo algunas de las posibilidades que existen para realizar un control proactivo de las necesidades de formación de una organización. Cada ente tiene sus características específicas y situaciones tanto internas como externas que deben ser evaluadas a juicio del profesional a cargo.

Para plasmar la temática abordada se encuentra el caso de los estudios de auditoría contable que se responsabilizan por la veracidad de los valores contables de otra empresa, de modo que coincidan significativamente con la realidad económica y se ajusten a lo establecido en las normas de medición y exposición de la información financiera. También realizan procedimientos para detectar fraudes o algún otro tipo de actividad ilegal, por lo que el trabajo que se realiza y la información que se procesa suele ser confidencial y muy sensible. En Price Waterhouse & Coopers, uno de los principales estudios de auditoría a nivel mundial, los empleados reciben una fuerte formación cultural sobre la importancia de revisar y corroborar adecuadamente las tareas que realizan, ya que un error puede perjudicar la imagen del estudio en su conjunto. En este caso, la motivación del personal y el fomento de sus valores juegan un papel primordial en el desarrollo de la imagen empresarial. Actualmente, se encuentran implementado un programa de capacitación para sus empleados, llamado "Escuela de Negocios" en el cual desarrollan un plan proactivo de formación. El mismo se encuentra detallado en su página web:

"La nueva escuela de negocios PwC Argentina estará estructurada en tres ámbitos principales:

- *Capacitación*
- *Investigación*
- *Aspectos Institucionales*

En lo que se refiere al primero de los dos ámbitos, cabe destacar que la nueva matriz de capacitación integrará la capacitación global técnica actual con nuevos programas de desarrollo personal, en el marco de un plan de carrera de la firma. De esta manera, a los actuales skills técnicos propios de la industria, se suman herramientas de management para formar en la gestión efectiva y de desarrollo ejecutivo, y además, para potenciar los liderazgos en la firma"⁶.

Este es un claro ejemplo de enseñanza proactiva, mediante el cual se busca fomentar actitudes propuestas por el empleador, como el liderazgo, el desarrollo ejecutivo o la gestión efectiva. Además, los conocimientos generados producen un beneficio a largo plazo en los participantes, formando parte de la política de sustentabilidad social desarrollada por la firma.

Resumiendo, el análisis de necesidades es una herramienta de gran utilidad que permite evitar errores, ganar eficiencia en la organización interna y desarrollar una imagen corporativa. Sin embargo, tiene costos de implementación aparejados y debe evaluarse constantemente que esas erogaciones no superen los beneficios que el mismo otorga.

Suele ser beneficioso en empresas grandes, con altos niveles de producción, o con una fuerte imagen, las cuales pueden resultar perjudicadas si se producen algunos de los problemas descritos en este capítulo. Primeramente se debe evaluar si se justifica en la empresa implementar un sistema de capacitación proactivo.

⁶ Página Oficial de Price Waterhouse & Coopers Argentina, sector Escuela de Negocios PwC. Visitada el 16 de Septiembre de 2014. <http://www.pwc.com.ar/es/escuela-de-negocios/nuestra-escuela-de-negocios-de-pwc-argentina.jhtml>.

3.3. Conclusiones

Considero que existen dos formas de realizar capacitaciones en una organización: De forma reactiva, ateniéndose a las situaciones específicas que surgen en la organización, o de forma proactiva, realizando un análisis de necesidades futuras y adelantándose a las cuestiones importantes que se produzcan.

A primera vista, podemos decir que el sistema proactivo es más completo que el reactivo y otorga mayores beneficios tanto tangibles como intangibles, sin embargo es necesario evaluar el beneficio neto que cada sistema produce para la compañía, y ahí es donde se dificulta la decisión, ya que cada organización tiene sus necesidades y características particulares. A pesar de esto, en algunas cuestiones se puede arribar a conclusiones concretas:

- Es importante tratar de cuantificar la mayor cantidad posible de costos y beneficios que se producen por la formación o por la ausencia de la misma, con el fin de poder comparar y evaluar su desempeño.
- El sistema proactivo otorga mayores beneficios que el reactivo, tanto en eficiencia y productividad como en imagen empresarial.
- A su vez, el sistema proactivo es más costoso, ya que tiene:
 - o Mayor alcance en la cantidad de empleados y en los temas que abarca.
 - o Mayor frecuencia y cantidad de cursos a lo largo del año.
 - o Al ser más constante, es necesaria una estructura particular y mayores costos en capacitadores.
- El beneficio del sistema proactivo aumenta proporcionalmente al tamaño de la organización, mientras que el sistema reactivo está acotado a la problemática cubierta por el mismo.

Para resumir, no existe un sistema que otorgue mayores beneficios netos que otro en todos los casos, cada empresa debe evaluar su propia estructura, sus necesidades específicas y su mercado para determinar cuál es el sistema que más le conviene aplicar.

Capítulo 2: Tratamiento contable según la normativa vigente

En el capítulo anterior analicé diferentes alternativas posibles a la hora de obtener personal capacitado para la organización. Desde contratar empleados calificados, tercerizar el sector o armar un plan de formación para el personal de planta. Se hicieron las planificaciones de las alternativas y se armaron los presupuestos para poder comparar y evaluar la opción más eficiente.

En este capítulo voy a desarrollar cómo deberá ser su reconocimiento, valuación y exposición contable, con el fin de representar las erogaciones e ingresos que produzcan estas actividades, en orden de que cumplan con las normas que lo reglamentan y que a su vez muestren la realidad económica de dicha transacción.

4.1. Marco Regulatorio

En el ámbito contable, a diferencia de aspectos legales o impositivos, el criterio profesional suele tener una mayor participación. Esto sumado a la variedad de operaciones que puede realizar una organización en el día a día, genera que las normas tengan conceptos amplios y utilicen principios y atributos para generalizar transacciones que sería imposible individualizar y tratar puntualmente. Estas normas, llamadas Resoluciones Técnicas, se encuentran divididas por capítulos según los distintos conceptos que tratan y se someten a una constante revisión y actualización.

Las resoluciones tienen aplicación en todo el territorio nacional y son las que debemos utilizar para determinar la valuación y exposición de la información financiera de cualquier tipo de ente. En este trabajo, las utilizaremos para considerar cómo debe ser el tratamiento contable para las erogaciones realizadas por planes de formación a los miembros de la compañía. Adicionalmente, si la compañía cotiza sus acciones en la Bolsa, deberá emitir sus balances según las normas NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera). Abarcaré el análisis de estas normas en el presente capítulo.

En relación al método de formación, pueden encontrarse dos alternativas. En primer lugar, si luego del análisis lo que se termina decidiendo es la contratación de personal previamente capacitado, todo el conocimiento estará representado económicamente dentro de su salario, ya sea por su sueldo devengado mes a mes, como por bonificaciones, premios y demás beneficios.

En este caso, la exposición es la más simple, ya que todo estará incluido dentro la remuneración, por lo que mes a mes se reconocerá como una operación que se sumará al resultado del ejercicio del ente.

Otra alternativa que puede surgir de la necesidad de capacitar, es la realización propia o mediante terceros de un plan de formación, por el cual la empresa transmite los conocimientos, conceptos y valores que le interesa comunicar.

En cualquiera de los dos casos, se incurre en gastos con el fin de obtener un beneficio futuro, mediante el aprovechamiento de empleados comprometidos con la empresa, con mayores conocimientos técnicos que les permitan realizar de forma eficiente su labor o simplemente con mayor motivación.

La implementación de estas acciones conlleva desembolsos de efectivo que pueden generarse mediante la contratación de una compañía intermediaria, o por contratación propia de los elementos necesarios para su desarrollo. Estas erogaciones representan un costo para la organización, sin embargo, ¿es posible considerarlas como un activo perteneciente e identificable con la empresa?

4.2. Requisitos para el reconocimiento de activos

La Resolución Técnica N° 16 define al activo como bienes materiales o inmateriales que tienen valor de cambio o de uso para el ente y sobre los cuales la compañía ejerce un control de los beneficios que producen. Ver la definición completa en el Anexo de este trabajo (Anexo A.1).

La definición marca algunos requisitos para que dicho bien pueda ser considerado un activo:

- Proveniente de un hecho ya ocurrido: El hecho generador del bien en cuestión debe haber ocurrido con anterioridad a la fecha que se produzca el reconocimiento de dicho activo. Ejemplo: Una venta no perfeccionada impide el cómputo de los créditos de dicha operación, ya que no se produjo el hecho generador del crédito.
- Control sobre sus beneficios: La compañía debe tener acceso y disposición de los recursos para que dicha organización pueda reconocerlo como activo. Esto no implica la propiedad del bien, como es el caso de los bienes en concesión, en los que el ente concesionario tiene el control sin ser el propietario.
- Debe tener valor de cambio o valor de uso: Para ser considerado un activo, dicho bien debe generar flujos de fondos de efectivo o equivalentes. Ejemplo: Un tercero está dispuesto a pagar una suma de dinero, intercambiarlo por otro bien o aceptarlo como pago de obligaciones. También se cumple este requisito si mediante su utilización dentro de la compañía se generan dichos flujos. Este requisito debe poder asegurarse con una alta probabilidad de ocurrencia.

Ahora bien, teniendo en cuenta solamente la definición de activo, ya poseo algunos parámetros para delimitar mi análisis:

- Proviene de un hecho ya ocurrido: Se activarían sólo las capacitaciones efectivamente realizadas. En este sentido no habría limitaciones puesto que no se computarían saldos por adelantado, la formación sin dudas es el hecho generador, por lo que ése sería el punto de partida para su reconocimiento.
- Debe tener valor de cambio o valor de uso: Para este caso el valor de cambio no es considerado, sino que aplica su valor de uso. Tener un personal capacitado y correctamente motivado tiene un rédito para el desempeño de la empresa. Esto está relacionado con su comparación con valores recuperables, tema que trato más adelante en este capítulo.
- Existe control sobre los beneficios: En este punto es necesario plantear algunas cuestiones, ya que su análisis es más complejo. La problemática surge porque la norma no hace aclaración acerca del tipo de control sobre dicho activo, no especifica si es requerido un control total o si alcanza con tenerlo por un periodo de tiempo. A falta de aclaración, considero adecuado optar por la opción más conservadora, que representa tener un control absoluto sobre los beneficios futuros del ente a fin de poder reconocer un activo. Esto coincide con lo expresado por Fowler Newton (2010), quien aclara: *"...los beneficios de la capacitación de un empleado no están bajo el control de su contratante, porque el primero puede abandonar su empleo en cualquier momento. (...) cabe que nos preguntemos si es razonable que los marcos conceptuales requieran un control absoluto sobre los recursos para considerarlos parte del activo o sólo debería exigirse que sea probable que los controle durante algún tiempo"*.

Por lo tanto, entiendo que en un contrato de trabajo, ya sea por un plazo fijo o por tiempo indeterminado, no se posee los requisitos necesarios para considerar un control sobre dichos beneficios. Sin embargo, considero que hay que tener en cuenta un factor más en este análisis, la posibilidad de generar dicho control mediante un contrato de compromiso de permanencia.

4.3. Contratos de permanencia laboral

En muchas empresas es común la constante formación y especialización de sus empleados, con el fin de que aporten sus conocimientos al mejoramiento y valorización de sus tareas diarias. Las organizaciones realizan estos aportes como una inversión, con el objetivo de obtener un beneficio económico. Si no existiera este incentivo, ninguna compañía realizaría este tipo de desembolsos, ya que no tienen la obligación de hacerlo.

⁷ Fowler Newton, Enrique (2010) Contabilidad Superior – Tomo I, editorial La Ley, Buenos Aires, Argentina, página 608.

Es por eso que algunas compañías optan por establecer un contrato de permanencia laboral, con el fin de establecer una protección legal y asegurarse una garantía por si el empleado decide no continuar con la compañía luego de haber finalizado su formación. También se puede encontrar como una cláusula adicional al contrato de trabajo.

Las leyes de contrato de trabajo de la República Argentina no establecen una reglamentación específica a este tipo de acuerdos, aunque se pueden tomar ciertas premisas generales basándose en sus cláusulas. En principio, el criterio general establece que no se pueden *“pactar condiciones menos favorables para el trabajador que las dispuestas en las normas legales”*⁸. Esto, desde ya, evita la posibilidad de retener al empleado en la compañía, por lo que se limita a obtener un resarcimiento de los fondos aportados en su formación. Tampoco sería exigible un monto superior al invertido en concepto indemnizatorio, ya que sería desfavorable para el trabajador.

Otro tema que debe ser tenido en cuenta a la hora de elaborar un acuerdo de este tipo es el plazo de permanencia exigido. El mismo debe ser acorde a la capacitación impartida y cumpliendo con el principio de buena fe, de forma que el plazo no represente un abuso para el trabajador. También debe existir una amortización de dicho resarcimiento, ya que no es lo mismo un empleado que cumple con un 90 por ciento del plazo establecido, que otro que cumple apenas un 10 por ciento del mismo.

Al no haber una legislación específica, tampoco existe un modelo general o acordado y las cláusulas establecidas suelen variar según las necesidades o las características particulares de cada organización. En el Anexo de la presente investigación (Anexo B), se puede observar un modelo que en mi opinión posee los puntos y consideraciones más importantes de este tipo de acuerdos.

Trasladándolo a su utilización contable, estos contratos generan una garantía económica que cumpliría con la exigencia de tener un control sobre los ingresos futuros. El importe establecido representa, de alguna forma, un valor neto de realización, ya que por cualquier monto superior se dejaría de tener el control de dichos recursos. Sin embargo, hay que remarcar la importancia de analizar la validez legal de estos acuerdos, ya que si los mismos tuvieran cláusulas prohibidas por las normas laborales pierden su validez, generando que el control sobre dichos beneficios deje de estar garantizado.

En mi opinión hay que tomar estos contratos con bastante cuidado, ya que si bien creo que cumplen la condición requerida por la definición de activo, probar su validez legal representa una limitante para su reconocimiento contable. La principal diferenciación, judicialmente, es si el acuerdo a realizar posee un carácter laboral o representa un contrato entre partes. En el primer caso, la legislación argentina suele tender hacia la defensa y protección del empleado, dificultando el reclamo de lo pactado. Por otro lado, en el ámbito comercial de la justicia, las partes tienen igual condición ante la ley, por lo que si el documento en cuestión se atiene a los principios legales y el reclamo es razonable, las probabilidades del reclamo son mucho más altas.

Al no existir una legislación específica, las variables y condiciones utilizadas son claves para determinar su validez. Es necesario un marco jurídico que delimite las cuestiones permitidas y prohibidas en este tipo de acuerdos a fin de poder confirmar, con el debido respaldo legal, el control sobre los montos de resarcimiento establecidos según contrato.

4.4. Requisitos para el reconocimiento de activos intangibles

Continuando con mi análisis, las Resoluciones Técnicas, al estar divididas por temas y sub-temas, proveen definiciones más específicas con respecto al reconocimiento de activos intangibles, que deben ser cumplidas junto con las previamente mencionadas.

Esta definición es más puntual y trata acerca de la activación de conceptos intangibles, las características que deben tener para poder ser reconocidos como tales y, si correspondiera, cuáles de las erogaciones pueden ser reconocidas como activos intangibles.

⁸ L. 20.744 Ley de Contrato de Trabajo (1974) y sus modificatorias. Artículo 7: Condiciones menos favorables – Nulidad, Buenos Aires, Argentina.

Analizando los distintos requisitos que enumera la norma, la cual se encuentra transcrita en el Anexo de este trabajo (Anexo A.2), podemos determinar que:

Capacidad para generar beneficios económicos futuros: Esta es una cuestión que genera muchas dudas y es posiblemente el aspecto central del reconocimiento contable de los activos intangibles. ¿Es posible afirmar que una persona motivada o con mayor instrucción en el desempeño de su tarea generará beneficios económicos a futuro?

Considero que es posible demostrar dicha condición en casos particulares y con ciertas condiciones específicas. Esto se encuentra relacionado con el concepto de control. Las leyes laborales de nuestro país, en lo que respecta a contratos de trabajo por tiempo indeterminado, posibilitan a cualquier empleado a renunciar de su trabajo sin tener la obligación de cumplir con un periodo fijo de tiempo, por lo que no existe una seguridad en la generación de beneficios futuros.

Teniendo un contrato que respalde económicamente la permanencia del personal, la posibilidad de renuncia no queda invalidada, por lo que no correspondería reconocer beneficios más allá de los que se obtengan del incumplimiento del contrato firmado. El monto de resarcimiento que se establezca, corresponde al valor recuperable que se obtendría si el empleado decidiera renunciar a su trabajo. En cuanto a la determinación de los valores corrientes de un activo, en relación a la comparación con valores recuperables, la norma establece:

“Ningún activo (o grupo homogéneo de activos) podrá presentarse en los estados contables por un importe superior a su valor recuperable, entendido como el mayor importe entre:

- a) *Su valor neto de realización (...)*
- b) *Su valor de uso, definido como el valor actual esperado de los flujos netos de fondos que deberían surgir del uso de los bienes y de su disposición al final de su vida útil (...)*⁹.

El valor de uso que detalla la definición no es posible de aplicar en este caso, porque el tiempo de permanencia de dicho activo es indeterminado para el ente. Además, dicho valor, pese a ser mayor, no tiene los requisitos de control mencionados anteriormente, por lo que no sería aceptable su utilización como valor recuperable.

En resumen, una activación de los costos de capacitación y desarrollo estaría cuantificada por su valor de uso, aunque se encontraría limitada por la comparación con su valor recuperable, el cual está representado por el monto de resarcimiento establecido por contrato.

Costo determinado sobre bases confiables: Este requisito no presenta ninguna dificultad en el tema tratado ya que los planes de capacitación que se implementen, sin importar el formato sea propio o ajeno, tienen la posibilidad de determinar y delimitar confiablemente sus erogaciones. Este apartado está creado para los costos en los que no se pueda realizar una división confiable de lo que corresponde efectivamente al activo intangible, como es el caso de las llaves de negocio.

Cumplidos estos requisitos, la norma establece excepciones que no podrán ser consideradas activos intangibles, entre las cuales se incluye:

- **Costos de entrenamiento.** La norma aclara que se excluye de esta excepción a los que por sus características corresponda activarlos como gastos preoperativos.

La norma establece una excepción específica a los costos de entrenamiento de personal, por lo que se limita su aplicación específicamente a los gastos preoperativos, excluyendo a los costos realizados durante el transcurso de las actividades de la empresa o que no sean estrictamente necesarios para el desarrollo de una nueva operación. Estos gastos deben ser realizados de forma previa a la nueva actividad y deben estar atribuidos únicamente al desarrollo en cuestión, si dicha operación no se realizara no habría necesidad de incurrir en los mismos.

⁹ Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, Resolución Técnica N° 17 Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general, editorial Errepar, Buenos Aires, Argentina, pagina 163.

Es necesario tener en cuenta que la delimitación de la norma, que implica que solamente puedan ser activadas las erogaciones que cuenten con las condiciones de gastos preoperativos, no evita que sea necesario cumplir con los dos requisitos enumerados previamente, la capacidad de generar beneficios económicos futuros y la determinación de su costo sobre bases confiables.

Existen casos en los que se cumplen con los requisitos enunciados para ser costos preoperativos, sin embargo, no es posible demostrar su capacidad para generar beneficios futuros, por ejemplo:

Una de las sociedades integrantes del grupo Techint Ingeniería y Construcción, que realiza proyectos de extracción de minerales mediante la explotación de minas subterráneas, decide realizar una nueva actividad en un área geográfica específica. El proyecto en cuestión es de gran tamaño e involucra una numerosa cantidad de personal capacitado tanto para la excavación como para la extracción.

Se realizan en la etapa preliminar las capacitaciones necesarias para el correcto desarrollo del trabajo y la mitigación del mayor porcentaje de riesgo posible.

Los planes de capacitación involucrados en esta inversión cumplen con los requisitos enumerados por los costos preoperativos, ya que representan una erogación necesaria para la realización del proyecto y a su vez están aplicados específicamente hacia el mismo, por lo que es claramente un costo incremental. Cumplen además con la capacidad de generar beneficios económicos futuros, ya que los mismos, en conjunto con los demás conceptos que se apliquen al desarrollo del proyecto forman el requisito fundamental para la iniciación del emprendimiento y por ende, para la obtención de ingresos.

Siguiendo con el ejemplo, cuando se realizan los estudios necesarios para comenzar con la obra, se observa que el área posee ciertos elementos que agregan mayor complejidad al desarrollo, como pueden ser túneles subterráneos, terrenos rocosos o adversidades climáticas extremas. Para mitigar esos riesgos, la compañía determina que son necesarios conocimientos específicos que deben ser adoptados por el personal para desarrollar la tarea de forma correcta. Sin los mismos, no sería viable el proyecto.

Los planes de capacitación posteriores, también cumplen con la condición de gasto preoperativo, sin embargo, no generan beneficios económicos futuros, ya que los planes de formación son realizados frente a una situación adversa que se presentó, no para obtener aumentos en la productividad del proyecto.

Son mayores costos que se presentan y, por lo tanto, no representan un activo para la compañía. Si dichas situaciones no se hubieran presentado, la estimación de los ingresos futuros por el proyecto a realizar no hubiera diferido. El último párrafo de la Resolución Técnica N° 17 - Apartado 5.13.1. detalla claramente esta situación (Anexo A.2).

4.5. Vida Útil y Depreciación

Habiendo establecido los parámetros para definir los activos intangibles, es necesario determinar la vida útil de los mismos. ¿Por cuánto tiempo corresponde mantener a los mismos como activo?

Este tema está alineado con el criterio del valor recuperable ya enunciado en este capítulo. La vida útil está relacionada con la capacidad de uso, y en este caso es posible asegurar su valor de uso solamente hasta la fecha de finalización de contrato establecido con el personal en cuestión.

Así como las mejoras sobre inmuebles de terceros, las cuales solamente se pueden activar por la duración del contrato de alquiler, estos activos siguen un criterio similar. Se considera que la vida útil de las capacitaciones realizadas es la misma que la del contrato establecido con el personal, el cual garantiza la protección legal. Si esto no fuera así, estaríamos exponiendo contablemente un valor residual que no tiene asegurada su recuperabilidad.

Establecida la vida útil, la depreciación es simplemente una amortización por el método de línea recta, ya que no es posible segregarlo en horas de trabajo, unidades producidas u otras medidas de amortización por agotamiento.

Este análisis queda invalidado por la imposibilidad de activar costos de entrenamiento, exceptuando los que sean enmarcados como gastos preoperativos. Sobre los mismos, la norma determina una medición contable específica, no permitiendo una extensión de su vida útil por más de cinco años¹⁰. En cuanto al método de depreciación se aplica el criterio general, el cual indica que si no hubiera posibilidad de aplicar los beneficios generados por el activo de forma sistemática, estos deberán aplicarse por el método de línea recta.

4.6. Normas Internacionales - IFRS

Las IFRS (International Financial Reporting Standards), o NIIF (Normas Internacionales de Información Financiera) por sus siglas en español, son regulaciones técnicas contables desarrolladas por la IASB (International Accounting Standards Board), las cuales proveen un marco general sobre el tratamiento de la información financiera y buscan estandarizar los parámetros de reconocimiento, valuación y exposición contable en todo el mundo.

Desarrolladas inicialmente en 2003, estas normas tienen una remarcada importancia a nivel global y es cada vez mayor su utilización. Actualmente cuenta con una aplicación parcial o total en 138 países, entre los que se incluye a la gran mayoría de Europa, una adopción parcial por parte de China y numerosos países americanos, como Argentina, Brasil, México y Chile, los cuales exigen la adopción obligatoria a las empresas que cotizan en bolsa. Estados Unidos ha permitido, pero no exigido, la aplicación de NIIF en empresas cotizadas y paralelamente a esto, se encuentra en procesos de unificar sus normas contables vigentes con las NIIF¹¹.

Como se puede observar, las NIIF cobran cada vez más un papel central que debe sin dudas ser analizado. El autor David Cabrera (2009) se expide sobre la temática del tratamiento de la capacitación laboral como un activo intangible. El mismo da una breve introducción que merece la pena ser citada: *“(...) normalmente los trabajadores siguen teniendo la misma definición que hace mucho tiempo: un factor productivo, un elemento del costo directo, o un gasto administrativo, que resulta fácilmente reemplazable y cuantificable económicamente (cuánto se le tiene que pagar, cuánto representa la carga social, cuánto costaría reemplazarlo o cuánto cuesta capacitarlo). Desgraciadamente, visto de este modo, provoca que los trabajadores sepan que son prescindibles, por lo tanto su fuerza laboral y sobre todo su potencial lo venden al mejor postor, este círculo vicioso origina para la empresa alta rotación del personal ya que sus trabajadores no tienen un sentido de pertenencia, y para el trabajador genera una gran inseguridad en sus empleos, por lo que a ellos (los trabajadores) les gustaría saberse necesarios para la empresa, saber que realmente son el capital humano, saber que realmente son un activo de la empresa, y no un costo o un gasto”. Este autor define al capital humano como “la forma de capital intangible que incluye las habilidades y conocimientos que los trabajadores poseen o adquieren por medio de la educación y la capacitación, y que brinda servicios valiosos para una empresa a través del tiempo”.*¹²

En este punto llegamos a lo que este autor trata de demostrar manifestando que el capital humano puede ser considerado un intangible. Primero, el mismo indica que un activo tiene la capacidad de generar beneficios económicos futuros. El Capital Humano a criterio de este autor se ajusta a esta característica del activo ya que tiene la capacidad de generar beneficios a la empresa además de que invariablemente forma y formará parte de los procesos productivos y actividades operativas, ya que sin el personal, no se podrían llevar a cabo dichos procesos o actividades. Segundo, Cabrera (2009) expone que para reconocer un activo no es estrictamente necesario que esté asociado a derechos de propiedad legal o que tenga características de tangibilidad, lo cual se identifica plenamente con el concepto de que los trabajadores no son propiedad de la empresa y el Capital Humano definido anteriormente, tiene las características de intangible.

En último lugar, el citado autor indica que el concepto del capital humano encuadra dentro del marco conceptual de las NIIF. Por una parte, existieron costos para la obtención de este capital humano ya que

¹⁰ Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, Resolución Técnica N° 17 Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general, editorial Errepar, Buenos Aires, Argentina, pagina 180.

¹¹ Página Oficial de las Normas Internacionales de Información Financiera. Visitada el 9 de Febrero de 2015. <http://www.ifrs.org/>.

¹² Cabrera, David (2009) El Capital Humano ¿un valor intangible para los estados financieros? Visitada el 6 de Octubre de 2014; <http://ols.uas.mx/>.

existen gastos de reclutamiento, selección, contratación, inducción, curvas de aprendizaje y capacitación. Por otra parte, el capital humano coincide con la definición de intangible ya que existen beneficios económicos futuros fundamentalmente esperados, de lo contrario, no tendría sentido la contratación del personal, y además la empresa o entidad tiene control pleno sobre dichos beneficios económicos esperados ya que los mismos pertenecen a la empresa, no a los trabajadores.

Las normas NIIF representan poco a poco un nuevo paradigma en la normativa contable mundial, por lo que es importante analizar el tratamiento aplicable de los costos de capacitación en las mismas. Con el tiempo, se espera una convergencia con las normas de cada país y una globalización a fin de estandarizar la información financiera y facilitar su control.

La Norma Internacional de Contabilidad 38 se expresa puntualmente sobre los costos de capacitación y formación, enumerando lo siguiente:

“Una entidad puede poseer un equipo de personas capacitadas, de manera que pueda identificar posibilidades de mejorar su nivel de competencia mediante la mejora de su formación especializada, lo que producirá beneficios económicos en el futuro. La entidad puede también esperar que su plantilla continúe prestando sus servicios dentro de la entidad. No obstante, y con carácter general, la entidad tendrá un control insuficiente sobre los beneficios futuros esperados que pueda producir un equipo de empleados con mayor especialización, como para poder considerar que los importes dedicados a la formación cumplen la definición de activo intangible. Por razones similares, es improbable que las habilidades técnicas o de dirección, de carácter específico, cumplan con la definición de activo intangible, a menos que estén protegidas por derechos legales para ser utilizadas y alcanzar los beneficios económicos que se espera de ellas, y además cumplan el resto de condiciones de la definición de activo intangible”¹³.

Como se puede observar, posee ciertas similitudes con la norma argentina, como es la necesidad de generar beneficios económicos futuros y de tener un control justificable sobre los mismos. La diferencia radica en que, pese a que admite en términos generales la imposibilidad de tener un control suficiente, permite la alternativa de que los mismos se encuentren protegidos por derechos legales, lo cual se asemeja a la modificación que propongo en el último capítulo del trabajo, donde hago un análisis más detallado del concepto de control sobre los beneficios. Extendiendo su definición, la norma expresa: *“La capacidad que la entidad tiene para controlar los beneficios económicos futuros de un activo intangible tiene su justificación, normalmente, en los derechos de tipo legal que son exigibles ante los tribunales. En ausencia de tales derechos de tipo legal, será más difícil demostrar que existe control. No obstante, la exigibilidad legal de un derecho sobre el elemento no es una condición necesaria para la existencia de control, puesto que la entidad puede ejercer el control sobre los citados beneficios económicos de alguna otra manera”¹⁴.*

Esto está relacionado directamente con los contratos de permanencia laboral mencionados en el presente capítulo. Actualmente, en la República Argentina, no existe un marco regulatorio que respalde las cláusulas que llevaría un contrato de estas características, por lo que su protección legal carece de sustento para admitir un control sobre los beneficios en cuestión.

Cabe destacar que las NIIF no permiten la activación de conceptos anteriores a la puesta en marcha de una organización, como ser los costos de publicidad y otras actividades promocionales, por lo que la figura de gastos preoperativos establecida en norma argentina carece de validez en las NIIF.

4.7. Conclusiones

En este capítulo analicé las distintas alternativas que existen para reconocer los costos de capacitación dentro de una organización. La norma contable argentina hace un fuerte hincapié en la subjetividad de los beneficios económicos a futuro y en la importancia de garantizar su recuperabilidad posterior mediante su control. Esto limita en gran medida la posibilidad de activar costos de formación, ya que la recuperabilidad

¹³ Norma Internacional de Contabilidad N° 38 Activos Intangibles. Emitida en Septiembre de 1998 más modificatorias. Londres, Inglaterra, párrafo 15.

¹⁴ Norma Internacional de Contabilidad N° 38 Activos Intangibles. Emitida en Septiembre de 1998 más modificatorias. Londres, Inglaterra, párrafo 13.

se encuentra basada en las personas, las cuales pueden dejar de formar parte del negocio y, pese a las garantías mencionadas y analizadas en este capítulo, considero que no son suficientes para determinar que existe un control sobre dichos ingresos.

Los contratos de retención del personal son herramientas que brindan, en teoría, el control necesario sobre los beneficios que produce la utilización del conocimiento y desarrollo del capital humano. Sin embargo, no existen actualmente en el país legislaciones que delimiten su aplicación y permitan que los mismos tengan respaldo legal. Hoy en día los mismos carecen de sustento para generar una protección legal sobre los beneficios económicos futuros.

Las normas internacionales de información financiera, NIIF o IFRS por sus siglas en inglés, representan el principal marco normativo a nivel mundial. Con un abarcamiento cada vez mayor, es necesario analizar el criterio de reconocimiento contable según dichas normas, ya que la tendencia a futuro es que todas las normativas existentes se globalicen bajo un solo estándar. En el tratamiento de activos intangibles, las NIIF poseen varios elementos similares a los enumerados por las normas argentinas, con la diferencia de que realizan una aclaración puntual sobre los costos de formación del personal, considerando a los mismos por criterio general no activables, pero dejando la posibilidad de demostrar el control de los mismos mediante el debido respaldo legal. Éste es el único encuadre posible, ya que las NIIF no admiten el reconocimiento de gastos preoperativos.

Las posibilidades y particularidades de cada organización hacen que sea imposible determinar una posición general para todo ente que posea planes de capacitación. Este análisis realizado busca delimitar las posibilidades y limitaciones de reconocimiento contable, a fin de realizar un aporte a lo establecido según las normas legales y contables, con el fin de darle una mayor participación e incentivo al perfeccionamiento de la formación de la masa laboral del país. Creo que el desarrollo del conocimiento es clave para progresar y es necesario incentivarlo, desde el ámbito público como privado, para que los estándares de calidad laboral sean cada vez superiores.

En el siguiente capítulo propondré una modificación a la norma de reconocimiento de activos intangibles, con el fin de incluir la posibilidad de activar, con ciertas limitaciones, este tipo de conceptos como intangibles de capacitación, fomentando así su aplicación.

Capítulo 3: Propuesta de modificación a la normativa contable vigente en la República Argentina

5.1. El valor real de una organización – Capital Intelectual

En este capítulo, desarrollaré mi resolución de todo el análisis realizado durante la etapa previa. Considero adecuado proponer una alternativa que sea más inclusiva y que incentive el desarrollo profesional en el ambiente laboral.

Durante la recopilación y lectura de distintos autores sobre el tema, pude notar una tendencia cada vez mayor a considerar la capacitación y desarrollo como un factor clave para el progreso y crecimiento de una organización. Conceptos como el “capital intelectual”, o la mayor ponderación que se le ha dado al cálculo de los activos intangibles considero que merecen un acompañamiento desde el ámbito contable.

Sin dudas, ha existido un cambio de paradigmas durante las últimas décadas con respecto al desarrollo de una organización. La globalización, la innovación tecnológica e incluso aspectos de responsabilidad social, tanto ambientales como culturales, han afectado la forma y los principales costos que afectan a las compañías en todo el mundo.

Los costos intangibles (no necesariamente activos) han adquirido una importancia central en las grandes corporaciones, en prácticamente todos los rubros y sin importar que las mismas persigan un fin de lucro. Se incluyen en este análisis fundaciones, ONGs y asociaciones civiles, sobre las cuales los costos de posicionamiento de marcas o costos de investigación son, muchas veces, su principal inversión.

También forman parte e incentivan este cambio los estudios que se realizan sobre diferentes compañías, los cuales se utilizan para clasificarlas por temas como:

- Mejor ambiente laboral: Determina las organizaciones que promueven diferentes beneficios para sus empleados. Algunos de estos incentivos son una posibilidad de progreso profesional, tanto en su carrera dentro de la empresa, como en la posibilidad de realizar estudios adicionales para mejorar su desarrollo. También se incluyen temas como las condiciones de trabajo (flexibilidad, horario, evaluaciones de desempeño, etc.) y el desenvolvimiento de los roles entre el personal jerárquico, supervisor y operativo. El desarrollo de un feedback en ambos sentidos, comunicación entre los miembros del personal, el cuidado del orden y seguridad y el incentivo de la diversidad cultural son algunos de los factores que se consideran.
- Mayor responsabilidad social: Se toman en cuenta todas las acciones que se realizan en pos de aportar a la sociedad un beneficio o limitar acciones que perjudiquen la convivencia y bienestar de la población. Involucra cuestiones ambientales, sociales, culturales y de ética profesional. Algunos ejemplos son los proyectos de reciclado, la inversión en tecnologías comprometidas con el medio ambiente, la construcción de entidades deportivas, escuelas o museos o la comunicación de anuncios que fomenten o desalienten ciertas acciones de la comunidad (donaciones, no beber alcohol si vas a conducir, etc.)
- Reputación en la Sociedad: Corresponde principalmente a la imagen que tienen las personas de las distintas organizaciones, esto se encuentra muy relacionado a cuestiones de marca e imagen empresarial. Existen publicidades que persiguen únicamente este fin, y no tienen intención comercial de un producto específico.
- Mayor innovación: Otro factor es la inversión que se realiza en fomentar nuevas técnicas o tecnologías dentro de la compañía. Esto abarca también a la innovación educacional como una constante formación y mejoramiento de los recursos humanos de la organización, aunque se enfoca principalmente en la innovación tecnológica y de nuevos procesos de producción.

Estos informes, elaborados muchas veces por revistas de negocios, como Forbes o Fortuna crearon una forma de competencia entre las distintas compañías. Mediante la publicidad y difusión de los mismos, lograron convalidar y darle importancia a estos rankings, haciendo que muchas organizaciones estén interesadas en mejorar su posición con el fin de obtener un mayor prestigio y crear una imagen empre-

sarial positiva sin realizar publicidad propia, lo cual resulta mucho más efectivo. Un ejemplo de estas evaluaciones es la de la revista Fortuna, la cual en su informe de Septiembre 2014, ubica como mayor empresa a YPF (medido por sus ventas anuales) y como mejor empresa del año a Odebrecht, según un sistema de puntaje basado en los principales índices económicos y financieros.¹⁵

Sin embargo, si analizamos estos cambios en materia de intangibles se puede ver que existen bastantes limitaciones para poder reconocer contablemente estos valores. Esto genera un apartamiento en cierta forma del criterio de realidad económica, ya que existe un valor intangible, el cual puede ser identificable o no según sus características, que no se encuentra plasmado en el activo de los estados financieros de un ente.

Esto no representa un error ni mucho menos, sino que la diferencia se basa en la contabilización de los activos intangibles autogenerados. En otras palabras, las normas contables plantean la imposibilidad de reconocer un activo al cual no pueda asignársele un costo o valor que pueda ser medido fiablemente. Esto es algo totalmente comprensible, si no sería posible generar activos intangibles que produzcan ganancias ficticias, creando una compañía inflada en sus activos que en la realidad no posee la capacidad de generar beneficios futuros.

Ahora bien, en lo que respecta a costos de capacitación y desarrollo, esto no representa un impedimento, ya que como comenté en el capítulo anterior, las erogaciones son claramente identificables. El problema radica en el control de los beneficios futuros y en la imposibilidad de garantizar el mantenimiento de dicho activo dentro de la organización a largo plazo.

Enrique Fowler Newton, en su libro Contabilidad Superior, cuestiona la razonabilidad de exigir un control absoluto de los recursos para considerarlos parte del activo y se pregunta si no se debería requerir solamente que se posea el control durante algún tiempo¹⁶. En concordancia con esta opinión, formulo esta propuesta a la normativa contable, sin antes aclarar otras cuestiones que considero importantes y que creo que forman parte de las virtudes de esta modificación.

5.2. Beneficio Económico-Social

Durante mi investigación me enfoqué en observar y tratar de cuantificar los beneficios producidos por la formación de las personas en el ámbito laboral. Sin embargo, también es cierto que dicho desarrollo genera efectos positivos en otros aspectos sociales, el conocimiento sin dudas tiene y genera ingresos, por lo que una sociedad más capacitada y especializada tiene una mayor productividad y provee un valor agregado a su labor.

Cada vez son más las personas que se enfocan en obtener un valor agregado en las tareas que realizan y el entorno competitivo fomenta eso. Hoy en día, es común ver empleados de edad avanzada, muchas veces cerca de su jubilación, tomando cursos y entrenamientos con el fin de mantenerse actualizados y complementar los conocimientos ya obtenidos y su experiencia.

Dos o tres décadas atrás esto era impensado, el ámbito laboral era mucho más estable y no existían programas de formación más allá de los estrictamente necesarios para el desarrollo de las tareas cotidianas. Los empleados no solían cambiar constantemente de organización, ni ejercían estudios adicionales si el trabajo que realizaban no lo requería.

Mediante procesos de globalización que perfeccionaron los conocimientos en todas las áreas, en conjunto con un mayor acceso a la educación, no sólo básica sino en niveles superiores, comenzó a surgir lentamente una necesidad cada vez mayor de mantenerse informado. Actualmente, los requerimientos del entorno se mantienen en una constante actualización, surgen nuevas técnicas, costumbres, tecnologías e incluso nuevos paradigmas.

¹⁵ Repetto, Pablo (2014) Números austeros en un marco recesivo, revista Fortuna, Septiembre 2014, editorial Perfil, Buenos Aires, Argentina, páginas 36 a 38.

¹⁶ Fowler Newton, Enrique (2010) Contabilidad Superior – Tomo I, editorial La Ley, Buenos Aires, Argentina, página 608.

Hoy en día, la capacitación y formación de un individuo es vital para su desempeño laboral y social. Esto impacta en cualquier tipo de sociedad. Los grupos de personas formados son estadísticamente menos violentos, poseen un mayor respeto hacia las normas y la ética, tienen un sentido de responsabilidad sobre las tareas que realizan y valores bien definidos.

Esta situación se traslada al ámbito laboral, donde los trabajadores adquieren a través de la formación, una identidad y empatía con los valores de la compañía. El Capital intelectual produce beneficios tangibles en distintos sectores de la organización y genera un círculo virtuoso sobre los índices de productividad y ambiente laboral. Viendo los beneficios que genera, es entendible el incremento exponencial que ha tenido la gestión del conocimiento dentro de las organizaciones en los últimos años.

La capacitación lleva tiempo y recursos. En muchos casos, los estudios posteriores a las carreras universitarias son incentivados por las empresas privadas, que alientan a ciertos empleados a tomar estudios especializados y a cambio de ellos les ofrecen una mejor retribución, un ascenso o, en compañías multinacionales, experiencias de intercambio. Estos estudios suelen ser costosos y para muchas personas no serían posibles de realizar sin el incentivo de la compañía, ya sea mediante el subsidio total o parcial de los mismos. También existen becas y financiaciones por parte de las universidades, aunque rara vez son por el 100 por ciento del monto. Por nombrar algunos ejemplos, en la UCEMA anualmente las corporaciones sustentan entre un 45 y un 60 por ciento de los ingresantes al MBA (Master of Business Administration o Maestría en Administración de Negocios, en español) con una beca promedio del 70 por ciento del costo. Otro 10 por ciento es financiado por la universidad, que otorga préstamos por entre un 30 y un 60 por ciento del costo, a devolver luego de su graduación. En la Universidad Torcuato Di Tella, se otorgan becas por entre un 10 y un 23 por ciento del costo del MBA. Requieren demostrar la necesidad económica del candidato y cuestiones académicas para su obtención. También otorga préstamos de honor con una financiación de 33 y 40 cuotas¹⁷.

Esta situación también ocurre con otros tipos de formación, como las clases de idiomas o los cursos técnicos. Generalmente en los estudios contables, existen subsidios por un monto fijo en clases de idiomas para todas las categorías y la posibilidad de participar en diferentes cursos. Actualmente, en Price Waterhouse & Coopers, existe la posibilidad de asistir en forma gratuita al curso oficial de normas NIIF, el cual otorga un valor agregado como profesional más allá del beneficio que le pueda producir a la compañía.

Está claro que los aportes realizados por las empresas tienen el objetivo de obtener una retribución a cambio. La decisión de financiar un plan de formación para su capital humano cumple con las características de una inversión y gestionalmente representan un activo. He aquí la diferencia con su reconocimiento contable, donde esos fondos representan un gasto. El objetivo de esta propuesta es incentivar la capacitación y desarrollo del personal de las compañías, mediante el reconocimiento en el activo de las sumas erogadas en la formación de sus empleados. Esto permite un acercamiento del criterio contable a la realidad económica del ente.

Esta situación, multiplicada por la cantidad de entidades que fomentan este tipo de prácticas, genera un motor de formación y desarrollo tan importante que no sólo debe ser considerado por los órganos gubernamentales, sino que debe ser incentivado para maximizar su crecimiento y eficiencia. Representa un doble beneficio: en el sector privado se incentiva y fortalece la gestión del conocimiento y el capital intelectual de la organización. En el sector público se elevan los niveles de formación de la población y la calidad de la masa laboral, con todos los beneficios mencionados anteriormente e incluso permitiendo la posibilidad de exportar nuestro conocimiento a otras regiones del mundo. Actualmente, nos encontramos en un descenso de nuestros niveles educativos. Según el Barómetro Latinoamericano de Talento (2014), Chile es el líder de la región. *“Pese al impacto demográfico negativo producto de su baja tasa de crecimiento y modesto tamaño de su población económicamente activa, este país ha logrado tener los primeros puestos en materia de apertura económica y atracción de inversión extranjera directa, calidad de las instituciones y sofisticación del entorno laboral”*¹⁸. A nivel general del informe, Argentina se ubica en un séptimo puesto, mientras que en el ranking particular del sistema educativo se encuentra en el tercer puesto, por debajo de Brasil y Chile, respectivamente. Cabe aclarar que las principales fuentes de

¹⁷ Lendoiro, Florencia (2015) Una inversión con financiamiento, revista Apertura; edición especial 2015; editorial El Cronista Comercial; Buenos Aires, Argentina; páginas 50 a 52.

¹⁸ Barómetro latinoamericano de talento 2014; Centro “RHUO – Recursos Humanos Organizados” Talento & Management en Latinoamérica; Universidad Austral; Buenos Aires, Argentina.

este listado son los resultados de las pruebas GMAT (Graduate Management Admission Test) y las PISA (Programme for International Student Assessment).

Esta modificación que propongo debe ser acompañada por otras medidas en el mismo sentido, a fin de otorgarle legitimidad. Es importante que se desarrolle un marco legal definido acerca de los contratos de retención de personal, de forma que se aumente su utilización, protegiendo en forma equitativa los derechos de los empleadores y trabajadores. También es importante un acompañamiento en materia económica, a través de financiaciones y subsidios, con el fin de incentivar a compañías más pequeñas.

5.3. Cambios a la normativa contable vigente

Producto de la investigación que realicé, y habiendo relevado la opinión de diferentes autores sobre el tema, considero que mi modificación se basa principalmente en dos puntos centrales:

Definición de Activos: La necesidad de exigir un control sobre los activos de un ente es un tema el cual no pongo en discusión, mi propuesta se basa en el tiempo y condiciones de dicho control.

Como expuse en el capítulo anterior, los contratos de retención del personal son herramientas legales para ofrecer a los empleados una formación a cambio de una permanencia por un cierto plazo dentro de la compañía. Los mismos otorgan una forma de control sobre los beneficios futuros que genere dicha persona, pero no es un control absoluto, ya que no se puede retener a la persona y la misma puede desvincularse de la organización. Sin embargo, durante el periodo de duración del acuerdo y con límite en el resarcimiento por incumplimiento acordado, existe un control parcial sobre dichos recursos de formación que generan un valor de utilización económica en el ente y que son medibles económicamente mediante los métodos que mostré en el primer capítulo.

Teniendo en cuenta esta condición, la narrativa de la definición de Activo sería:

Resolución Técnica N° 16 – 4.1.1. Activos

“Un ente tiene un Activo cuando, debido a un hecho ya ocurrido, controla de forma parcial o absoluta los beneficios económicos que produce un bien (material o inmaterial con valor de cambio o de uso para el ente). *En el caso de poseer un control parcial, el mismo deberá encontrarse fehacientemente probado mediante elementos legales o acuerdos entre las partes y deberá atenerse al criterio de razonabilidad. Se considera que existe un control parcial cuando el ente es beneficiario de un valor de cambio o de uso por un periodo de tiempo indeterminado y el mismo, a su vez, posee un valor recuperable cuantificable, sobre el cual el ente es el beneficiario directo. (...)*”

Reconocimiento de Activos Intangibles: Con respecto a este apartado, no existen condiciones puntuales que impidan la contabilización de costos de formación excepto por el punto 4, el cual los excluye de forma taxativa. Mi propuesta es simplemente eliminar este apartado de forma que, cumpliendo con los requisitos ya existentes, se pueda reconocer como activo dichas erogaciones, siempre y cuando las mismas no tengan las características de gastos preoperativos.

Como se puede ver, la propuesta de modificación no incluye un gran cambio conceptual ni nuevos apartados dentro de la norma, simplemente se basa en permitir la contabilización de activos que cumplen todos los requisitos enumerados por la resolución, pero que no tienen un período determinado de posesión por parte del ente.

En mi opinión personal, mientras el concepto cumpla con los requisitos de reconocimiento contable, y el mismo tenga una determinación fiable de sus costos y valor recuperable, debería poder reconocerse bajo la duración de tiempo acordada por contrato entre las partes y mediante una estimación razonable.

Es importante remarcar que la modificación propuesta solamente realiza un mayor detalle sobre el concepto del control de los beneficios futuros de un activo. No modifica las demás limitaciones y condiciones que establece la norma, evitando que se permita la activación de otros conceptos, diferentes a los que está dirigida esta propuesta. Poniendo algunos ejemplos:

- **Investigación y desarrollo:** Los montos erogados en nuevas tecnologías no poseen la garantía de generar beneficios económicos futuros, ya que en la fase inicial pueden devengarse costos que luego lleven a desarrollos que no prosperan.
- **Marcas, patentes y valor llave:** Estos conceptos, cuando son autogenerados, carecen de costos identificables, por lo que no se les puede atribuir un valor específico que se encuentre basado en criterios confiables.
- **Publicidad y promociones:** La publicidad y promociones realizadas, de forma similar que en el primer punto, no tienen la seguridad de obtener beneficios futuros, ya que existen cuestiones de mercado y variables del entorno, no controlables por la organización, que impiden garantizar que los costos de publicidad generaran un flujo positivo de fondos.

Estos conceptos ya se encuentran inhabilitados para reconocerse como activos intangibles por la norma 5.13.1. de la R.T. N° 17, la cual se encuentra detallada en el Anexo A.2 de este trabajo. El objetivo de este análisis es demostrar que la propuesta de modificación no habilita el reconocimiento de otros activos. Esto se debe principalmente a que el único de los conceptos mencionados cuya limitación se encuentra basada en el control sobre los beneficios futuros es la capacitación. Esto puede verse de forma más detallada en el análisis realizado en el capítulo 2, en el apartado “Requisitos para el reconocimiento de activos”.

5.4. Opinión de otros autores

Son varias las opiniones en la comunidad científica respecto de los intangibles y sus características. El Dr. Luis E. Sánchez Brotez (2009) se encarga de explicar el procedimiento de activación de costos que generarán futuros ingresos. Este autor indica que el procedimiento de activar un gasto y no enviarlo a pérdida está avalado por el criterio de lo devengado, que sostiene que no es correcto asignarlo como una pérdida del período en el que se genera pues “no le corresponde”, y por lo tanto debe incidir como una pérdida de ejercicios futuros, relacionándola con los ingresos que por su existencia se generarán. Sánchez Brotez explica también que este concepto permite pensar que activar un gasto, en vez de considerarlo una pérdida, no es exclusiva de los tradicionales gastos de organización y preoperativos aceptados internacionalmente por la doctrina contable, sino que corresponde a todo tipo de gasto que generado en un período, le corresponde a ingresos de períodos futuros, pero no está expuesto de esta forma en las normas contables profesionales actuales¹⁹.

Por otra parte, se encuentra, William A. Paton (1970) quien indica “(...) los rubros intangibles, más que otros valores del activo, dependen de la actividad del negocio como firma en marcha (...) el valor de los rubros intangibles, es fundamentalmente una cuestión de capacidad para producir ganancias. En virtud de su íntima relación con la firma en marcha y el grado en que su valor depende de la continuidad con que se manifiesta el éxito de la explotación, el activo intangible se halla en una situación parecida a la propiedad de la planta”.²⁰

Con respecto a un posible valor de cambio de los activos intangibles, Herbert E. Miller (1997) expone que “Los valores de activo que se consideran bajo esta clasificación son adquiridos por el negocio ante la expectativa de lograr una ganancia mediante su uso. El hecho de que podrían venderse no tiene gran importancia, pues se adquieren más bien por los servicios o beneficios que puedan rendir en el negocio”.²¹

Otras autoras citadas son Suardi Diana y Bertolino Gisela (2007). Las mismas tratan la problemática de que las empresas no activen la totalidad de sus activos intangibles. Con respecto a este tema, indican que debido a su naturaleza, los intangibles son más difíciles de identificar, medir y gestionar que los activos tangibles. “La mayor parte de estos recursos no aparecen en los balances de las empresas debido principalmente a la incapacidad de los principios y normas contables actuales para describir cómo hacerlo de forma adecuada. La contabilidad presenta serias deficiencias en cuanto a la revelación de información sobre estos recursos: algunos se contabilizan como activos (por ej., una patente adquirida a terceros),

¹⁹ Sánchez Brotez, Luis E. (2009) El criterio de lo devengado y los gastos diferidos; Universidad San Andrés; Buenos Aires, Argentina

²⁰ Paton, William (1970) Tratado de Contabilidad Media y Superior; Ediciones Partenón; Buenos Aires, Argentina.

²¹ Miller, Herbert (1997) Curso de Contabilidad Superior; Ediciones Limusa; México.

otros como gastos (en general reciben este tratamiento los costos de investigación) y otros no se contabilizan en absoluto (por ej., la capacidad organizativa de la empresa o el valor de su capital humano). La falta de información completa y homogénea sobre los intangibles impide que las potencialidades de las empresas se conozcan, afectando la toma de decisiones de los distintos agentes económicos. La evidencia de diferencias importantes entre los valores de mercado de muchas empresas y sus valores de libros sugiere que los mercados están considerando aspectos no incluidos en los actuales estados contables, como por ejemplo los activos intangibles no reconocidos contablemente.”²²

Esta brecha se observa especialmente en los sectores intensivos en alta tecnología y conocimiento en los cuales las empresas realizan grandes inversiones en activos intangibles como investigación y desarrollo de marcas.

Suardi y Bertolino citan en su documento lo expuesto por el Financial Accounting Standards Board de los Estados Unidos que indica que existen siete categorías de activos intangibles: activos intangibles basados en tecnología, clientes, en el mercado, en la fuerza laboral (valor de los empleados y su conocimiento técnico), en contratos o acuerdos, en la organización y en la propiedad intelectual. En lo que respecta a los activos intangibles basados en la fuerza laboral dichas autoras exponen que una entidad puede poseer un equipo de personas capacitadas, de manera que pueda identificar posibilidades de mejorar su nivel de competencia mediante la mejora de su formación especializada, lo que producirá beneficios económicos en el futuro. La entidad puede también esperar que su personal continúe prestando sus servicios dentro de la entidad. No obstante, y con carácter general, la entidad tendrá un control insuficiente sobre los beneficios futuros esperados que pueda producir un equipo de empleados con mayor especialización, como para poder considerar que los importes dedicados a la formación cumplen la definición de activo intangible. Por razones similares, es improbable que las habilidades técnicas de la gerencia, de carácter específico, cumplan con la definición de activo intangible, a menos que estén protegidas por derechos legales para ser utilizadas y alcanzar los beneficios económicos que se espera de ellas, y además cumplan el resto de condiciones de la definición de activo intangible.

Por último, se encuentran Di Domenico Adriana y De Bona Graciela (2004) quienes se encargan de describir el término de capital intelectual. En primer término, las mismas indican que este concepto tiene su origen en los conocimientos, habilidades, valores y actitudes de las personas. Para estas autoras, son activos intangibles las capacidades que se generan en la organización. Cuando los recursos empiezan a trabajar en grupo, son gestionados y medidos convenientemente, se transforman en una fuente de ventaja competitiva sostenible capaz de proporcionar valor organizativo y traducirse en beneficios importantes. *“En esta nueva economía el recurso por excelencia ya no son los factores económicos tradicionales – tierra, trabajo y capital – sino el conocimiento, un activo que a pesar de no lucir en la contabilidad, contribuye de forma notable a los resultados de la empresa”*²³. Di Domenico y De Bona (2004) indican que la ventaja competitiva sólo se consigue mediante la inversión de conocimientos nuevos y su generación a partir de activos intangibles como el desarrollo de habilidades, la formación continua y un creciente dominio de las tecnologías de la información. Nos demuestra la transición a un mundo en el cual el factor de producción primordial son los conocimientos. Es evidente que toda organización debe crear continuamente nuevos productos o servicios para conservar su competitividad en el mercado, por lo que los conocimientos necesarios para mantener este ritmo de innovación, se están convirtiendo en la llave del éxito.

En resumen, el Capital Intelectual es la variable utilizada para medir el conocimiento organizativo. Se describe como los recursos intangibles de una organización y es evaluado como la diferencia entre el valor de mercado y el valor contable de la empresa. La esencia del Capital Intelectual es explicar la capacidad de futuras ganancias de la empresa con una perspectiva más profunda, amplia y humana que la presentada en los informes financieros.

²² Suardi, Diana y Bertolino, Gisela (2007) Las categorías de intangibles y su tratamiento contable. Undécimas Jornadas de Ciencias Económicas y Estadística. Universidad Nacional de Rosario; Rosario, Argentina.

²³ Di Domenico, Adriana y De Bona, Graciela (2004) Activos intangibles e indicadores de capital intelectual, ¿son posibles en las bibliotecas? Visitada el 11 de Octubre de 2014; <http://www.gestiopolis.com/recursos3/docs/ger/capintbib.htm>

5.5. Análisis y consideraciones

Con respecto al trabajo realizado y puntualmente sobre la modificación propuesta a las normas contables, me he reunido con un profesional en la materia, el Contador Público y Licenciado en Administración de Empresas, Daniel J. Aramburu, con quien he realizado un análisis sobre los distintos puntos expuestos en la investigación. Él me expresó su opinión acerca de la formación y capacitación en las empresas y sobre el reconocimiento contable de los mismos.

Resumo algunos de los comentarios y observaciones principales realizadas durante la entrevista:

Entrevistado: Daniel Juan Aramburu

Fecha de Nacimiento: 2 de Febrero de 1954

D.N.I.: 11.076.044

Contador Público, matrícula en Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Tomo 109, Folio 150.

Sobre los temas expuestos en la entrevista rescato algunas consideraciones. Con respecto a la generación de beneficios futuros, Daniel coincide con la idea de que el conocimiento genera ingresos a las empresas, y hace una aclaración: también los genera en la sociedad, incluyendo el concepto de responsabilidad social empresaria, un tema cada vez más pendiente en la agenda de las organizaciones. Otra razón que demuestra la generación de beneficios, comenta, es que los empresarios no tienen la obligación de realizar este tipo de actividades, sin embargo, cada vez se desembolsa más fondos en este tipo de actividades. En contrapartida, remarca la importancia de que la formación tenga características que den un respaldo de los conocimientos que otorga y aclara que los mismos estén orientados a los valores de la compañía, ya que, si no, pueden carecer de valor para el ente en cuestión.

En lo que respecta a la normativa contable vigente, Daniel coincide en la imposibilidad de activar los costos de capacitación. También aclara puntualmente que la jurisprudencia argentina no garantiza la posibilidad de establecer contratos de permanencia laboral y estima una baja probabilidad de éxito en obtener los resarcimientos planteados en estos documentos, por lo que no es un criterio aceptable considerar que los mismos otorgan el control necesario, limitando su reconocimiento a los enmarcados como gastos preoperativos.

Sobre la propuesta contable, él expresa que en vistas de la generación de valor y acorde a una tendencia a acercarse cada vez más a los valores de mercado, la propuesta es positiva y considera que es aceptable una modificación a la normativa vigente en ese sentido. Sin embargo, puntualiza que esa activación debe estar acompañada por un estricto control e individualización del concepto por cada empleado, para que no existan valores que no sean verificables con su valor recuperable. Recomienda utilizar un listado similar al que se realiza sobre los bienes de uso, a fin de facilitar el control individual, reconociendo como gastos las erogaciones que perdieron su condición de activo como, citando al entrevistado, “en el caso de que lamentablemente fallezca, que la persona se vaya o que lo tengas que despedir por otras causas”.

5.6. Conclusiones

En este capítulo el tema principal está representado por la propuesta de modificación a las normas contables vigentes. El eje de la modificación se basa en la definición del control sobre los beneficios económicos esperados de un activo. Existen muchos autores que cuestionan la imposibilidad de contabilizar los costos de capacitación y desarrollo, visto que cada vez más juegan un papel central en el valor económico de una organización.

Con respecto a la propuesta, es importante remarcar los beneficios que produce tanto a nivel económico dentro de las organizaciones como a nivel social en la población. Una sociedad más capacitada produce beneficios en muchos aspectos, como la reducción de los índices de delito, desarrollo de valores éticos, etc. Esto además produce un efecto contagio, promoviendo y elevando el nivel de formación, generando un círculo virtuoso en la sociedad. También en el ámbito empresarial se genera mayor productividad, identificación con los valores de la empresa y un mejor ambiente laboral.

Considero, por los puntos expuestos, que la propuesta trae un aporte positivo a la comunidad y que, con un acompañamiento en el marco jurídico, es posible realizar un cambio significativo en los niveles de formación de la masa laboral argentina. También, con su debido análisis y consideraciones puntuales, es posible de implementarse en otros países y promover un efecto similar.

6. Conclusiones de la Investigación

Durante el presente trabajo busqué desarrollar todas las variables y temas pertinentes al reconocimiento de activos intangibles por actividades de capacitación según la normativa vigente en la República Argentina.

En un principio, analicé la cuantificación y medición del beneficio producido por las actividades de capacitación y desarrollo. Este es un tema a tener en consideración, ya que una de las condiciones para poder reconocer un activo intangible es su capacidad para generar beneficios económicos futuros, por lo que es imprescindible para el análisis de la hipótesis enunciada. No existe una única alternativa con respecto al sistema de enseñanza, es importante determinar cuáles son las necesidades de la organización y optar por el método que cumpla de la mejor manera posible con los objetivos propuestos.

Durante el segundo capítulo, realicé un desarrollo sobre las normas contables vigentes en la República Argentina y en el ámbito internacional. En línea con los objetivos de mi investigación, enumeré y analicé las diferentes condiciones que expresan las definiciones de la norma, con el fin de identificar la posibilidad de reconocer como activo a los costos de capacitación y formación. Indagué todas las alternativas de reconocimiento contable que brindan las resoluciones técnicas en nuestro país, llegando a la resolución y prueba de la hipótesis realizada.

Como expresé durante el inicio de mi trabajo, mi hipótesis sobre esta investigación es que sería posible, según las normas contables vigentes en la República Argentina, activar costos generados por actividades de capacitación y desarrollo dentro de la figura de gastos preoperativos, con el cumplimiento de las condiciones para el reconocimiento de los mismos. Entiendo, sin embargo, que sería necesaria una modificación a la regulación existente para que se puedan reconocer activos intangibles de capacitación propiamente dichos.

A través de la investigación realizada, llego a la conclusión de que la hipótesis elaborada es parcialmente correcta. La falta de control sobre los beneficios económicos futuros que generan las actividades de capacitación y desarrollo, imposibilita el reconocimiento contable de un activo según las normas contables vigentes en la República Argentina. Esta condición, en conjunto con la enumerada por la definición de reconocimiento de intangibles, que prohíbe expresamente el reconocimiento de costos de entrenamiento como activos intangibles, confirma el primer enunciado de la hipótesis.

Sin embargo, con respecto a la posibilidad de activar los costos de formación que se encuadren dentro del criterio de gastos preoperativos, la hipótesis es incorrecta. La prohibición que surge por el control de los beneficios, representa una limitación para reconocer un elemento como activo, por lo que pese a que la norma de reconocimiento de activos intangibles permite activar, en un principio, costos de formación, no se cumple con la definición general, por lo que no es admisible su activación.

Esta situación fue la que me motivó a desarrollar una propuesta de modificación a la normativa contable vigente en la República Argentina, con el fin de promover un incentivo en pos del nivel educativo de la sociedad argentina. El desarrollo de la educación es uno de los principales pilares de un país e impacta de forma positiva en múltiples aspectos, formando un círculo virtuoso en la población. Esta propuesta, si bien corresponde al ámbito privado, persigue la misma finalidad, ya que el beneficiario final es el trabajador.

La diferencia que existe entre los valores según la contabilidad y los valores económicos es cada vez mayor, producto de una creciente incidencia de los costos intangibles en las empresas. Muchos autores coinciden en la necesidad de un acercamiento de la normativa vigente a la realidad económica, de forma de achicar esta brecha. Actualmente existe una tendencia creciente a ir aceptando, con ciertas limitaciones, valores más cercanos a los del mercado en la valuación de la información financiera. Un claro ejemplo de esto es la Resolución Técnica N° 31, aprobada el 25 de Noviembre de 2011, la cual admite en la norma contable argentina, con sus respectivas limitaciones, la revaluación de los bienes de uso, a fin de que éstos se aproximen a sus valores recuperables. Considero que mi propuesta apunta a un criterio similar de acercamiento a la realidad económica.

La propuesta desarrollada en el tercer capítulo de este trabajo (5.3. *Cambios a la normativa contable vigente*) busca ofrecer la posibilidad de reconocer una porción de ese valor llave identificado durante el inicio de la investigación, para que el mismo se encuentre expuesto en la información financiera del ente y así acercarse cada vez más a la realidad económica de la organización. Considero que este aporte

representa un primer paso en el desarrollo de nuevos paradigmas en la teoría contable. Con un acompañamiento del marco jurídico principalmente, aunque también del sector impositivo, político y social, estimo posible la implementación de esta propuesta, la cual generará un importante impulso a la admisión del conocimiento como un factor principal en la generación de beneficios económicos.

7. Bibliografía

Libros

- Fowler Newton, Enrique (2010) Contabilidad Superior – Tomo I, editorial La Ley, Buenos Aires, Argentina, página 608.
- Miller, Herbert (1997) Curso de Contabilidad Superior; Ediciones Limusa; México.
- Mitchell, Garry (1995) Manual del Capacitador, Grupo editorial Iberoamérica, México.
- Paton, William (1970) Tratado de Contabilidad Media y Superior; Ediciones Partenón; Buenos Aires, Argentina.
- Vázquez Roberto y Bongianino de Salgado (2005) Los intangibles y la Contabilidad, editorial Errepar, Buenos Aires, Argentina, páginas 46 y 47.

Ensayos

- Sánchez Brotez, Luis E. (2009) El criterio de lo devengado y los gastos diferidos; Universidad San Andrés; Buenos Aires, Argentina
- Suardi, Diana y Bertolino, Gisela (2007) Las categorías de intangibles y su tratamiento contable. Undécimas Jornadas de Ciencias Económicas y Estadística. Universidad Nacional de Rosario; Rosario, Argentina.
- Barómetro latinoamericano de talento 2014; Centro “RHUO – Recursos Humanos Organizados” Talento & Management en Latinoamérica; Universidad Austral; Buenos Aires, Argentina.

Legislación

- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas; Resolución Técnica N° 16 Marco conceptual de las normas contables profesionales distintas a las referidas en la RT 26; editorial Errepar; Buenos Aires, Argentina; página 147.
- Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, Resolución Técnica N° 17 Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general, editorial Errepar, Buenos Aires, Argentina, pagina 163.
- L. 20.744 Ley de Contrato de Trabajo (1974) y sus modificatorias. Artículo 7: Condiciones menos favorables – Nulidad, Buenos Aires, Argentina.
- Norma Internacional de Contabilidad N° 38 Activos Intangibles. Emitida en Septiembre de 1998 más modificatorias. Londres, Inglaterra, párrafo 13 y 15.

Revistas

- Lendoiro, Florencia (2015) Una inversión con financiamiento, revista Apertura; edición especial 2015; editorial El Cronista Comercial; Buenos Aires, Argentina; páginas 50 a 52.
- Repetto, Pablo (2014) Números austeros en un marco recesivo, revista Fortuna, Septiembre 2014, editorial Perfil, Buenos Aires, Argentina, páginas 36 a 38.

Páginas Web

- Cabrera, David (2009) El Capital Humano ¿un valor intangible para los estados financieros? Visitada el 6 de Octubre de 2014; <http://ols.uas.mx/>.
- Di Domenico, Adriana y De Bona, Graciela (2004) Activos intangibles e indicadores de capital intelectual, ¿son posibles en las bibliotecas? Visitada el 11 de Octubre de 2014; <http://www.gestiopolis.com/recursos3/docs/ger/capintbib.htm>
- Página Oficial de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas. Visitada el 22 de Septiembre de 2014. <http://www.facpce.org.ar/institucional.php>.
- Página Oficial de las Normas Internacionales de Información Financiera. Visitada el 9 de Febrero de 2015. <http://www.ifrs.org/>.
- Página Oficial de Price Waterhouse & Coopers Argentina, sector Escuela de Negocios PwC. Visitada el 16 de Septiembre de 2014. <http://www.pwc.com.ar/es/escuela-de-negocios/nuestra-escuela-de-negocios-de-pwc-argentina.jhtml>.

8. Anexos

Anexo A

A.1: Definición de Activo según las Resoluciones Técnicas vigentes en la República Argentina, desarrolladas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

“Resolución Técnica N° 16 - Marco Conceptual de las normas contables profesionales distintas a las referidas en la RT 26

4. Elementos de los Estados Contables

4.1. Situación Patrimonial

4.1.1. Activos

Un ente tiene un activo cuando, debido a un hecho ya ocurrido, controla los beneficios económicos que produce un bien (material o inmaterial con valor de cambio o de uso para el ente).

Un bien tiene valor de cambio cuando existe la posibilidad de:

- a) canjearlo por efectivo o por otro activo;
- b) utilizarlo para cancelar una obligación; o
- c) distribuirlo a los propietarios del ente.

Un bien tiene valor de uso cuando el ente puede emplearlo en alguna actividad productora de ingresos.

En cualquier caso, se considera que un bien tiene valor para un ente cuando representa efectivo o equivalentes de efectivo o tiene aptitud para generar (por sí o en combinación con otros bienes) un flujo positivo de efectivo o equivalentes de efectivo. De no cumplirse con este requisito, no existe un activo para el ente en cuestión.

La contribución de un bien a los futuros flujos de efectivo o sus equivalentes debe estar asegurada con certeza o esperada con un alto grado de probabilidad, y puede ser directa o indirecta. Podría, por ejemplo, resultar de:

- a) su conversión directa en efectivo
- b) su empleo en conjunto con otros activos, para producir bienes o servicios para la venta;
- c) su canje por otro activo;
- d) su utilización para la cancelación de una obligación;
- e) su distribución a los propietarios

Las transacciones o sucesos que se espera ocurran en el futuro no dan lugar, por sí mismas, a activos.

El carácter de activo no depende ni de su tangibilidad ni de la forma de su adquisición (compra, producción propia, donación u otra) ni de la posibilidad de venderlo por separado ni de la erogación previa de un costo ni del hecho de que el ente tenga la propiedad.”

A.2: Reconocimiento de Activos Intangibles según las Resoluciones Técnicas vigentes en la República Argentina, desarrolladas por la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

“Resolución Técnica N° 17 – Normas contables profesionales: desarrollo de cuestiones de aplicación general.

5. Medición Contable en Particular

5.13. Otros Activos Intangibles

5.13.1. Reconocimiento

Los activos intangibles adquiridos y los producidos solo se reconocerán como tales cuando:

- a) pueda demostrarse su capacidad para generar beneficios económicos futuros;
- b) su costo pueda determinarse sobre bases confiables;
- c) no se trate de:
 - 1. costos de investigaciones efectuadas con el propósito de obtener nuevos conocimientos científicos y técnicos o inteligencia;
 - 2. costos erogados en el desarrollo interno del valor llave, marcas, listas de clientes y otros que, en sustancia, no puedan ser distinguidos del costo de desarrollar un negocio tomado en su conjunto (o un segmento de dicho negocio);
 - 3. costos de publicidad, promoción y reubicación o reorganización de una empresa;
 - 4. costos de entrenamiento (excepto aquellos que por sus características deben activarse en gastos preoperativos).

En tanto se cumplan las condiciones indicadas en a) y b), podrán considerarse activos intangibles a las erogaciones que correspondan a:

- a) costos para lograr la constitución de un nuevo ente y darle existencia legal (costos de organización)
- b) costos que un nuevo ente o un ente existente deban incurrir en forma previa al inicio de una nueva actividad u operación (costos preoperativos), siempre que:
 - 1. sean costos directos atribuibles a la nueva actividad u operación y claramente incrementales respecto de los costos del ente si la nueva actividad no se hubiera desarrollado; y
 - 2. no corresponda incluir las erogaciones efectuadas como un componente del costo de los bienes de uso (...)

En el caso de los costos erogados por la aplicación de conocimientos a un plan o diseño para la producción de materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios nuevos o sustancialmente mejorados, la demostración de la capacidad de generar beneficios económicos futuros incluye la probanza de la intención, factibilidad y capacidad de completar el desarrollo del intangible.

Los costos cargados al resultado de un ejercicio o periodo intermedio por no darse las condiciones indicadas no podrán agregarse posteriormente al costo de un intangible.

Los costos posteriores relacionados con un intangible ya reconocido solo se activaran si:

- a) puede probarse que mejoraran el flujo de beneficios económicos futuros; y
- b) pueden ser medidos sobre bases fiables.”

Anexo B

Modelo de Convenio de Formación Profesional y Pacto de Permanencia

Conste por el presente documento privado, extendido por duplicado el Convenio de Formación Profesional para la realización de estudios (señalar el área de especialización) y Pacto de Permanencia en el Trabajo que celebran, de una parte, con C.U.I.T., domiciliada en, debidamente representada por su Sr., identificado con DNI N°, a quien en adelante se le denominará EL EMPLEADOR, y de la otra parte, el Sr., identificado con DNI N°, domiciliado en, a quien en adelante se le denominará EL TRABAJADOR, en los términos y condiciones siguientes:

CLÁUSULA PRIMERA.- DE LAS PARTES

- 1.1. EL EMPLEADOR es una persona jurídica dedicada a las actividades de
- 1.2. Es política de EL EMPLEADOR apoyar a sus trabajadores que deseen realizar estudios avanzados

en el área de su especialización, tanto dentro como fuera del país.

1.3. EL TRABAJADOR, es un profesional que se desempeña como

1.4. EL TRABAJADOR, ha sido admitido en el programa de para realizar estudios ...
... .. (señalar el área de especialización)

CLÁUSULA SEGUNDA.- OBJETO DEL CONVENIO

En mérito del presente Convenio, EL EMPLEADOR se compromete a entregar a EL TRABAJADOR remesas mensuales de dinero en calidad de préstamo para el pago de sus estudios en

Este préstamo se regula por las siguientes disposiciones:

2.1. Las remesas que se otorguen comprenderán las cuotas del Programa

2.2. Las partes establecen expresamente que cualquier otra entrega de dinero o prestación adicional otorgada por EL EMPLEADOR a EL TRABAJADOR no estará comprendido dentro de los alcances del préstamo precisado en el presente acuerdo, y será considerado como un préstamo personal regulado por las disposiciones especiales que en su oportunidad se determinen.

CLÁUSULA TERCERA.- DEL COMPROMISO DE LAS PARTES

3.1 EL EMPLEADOR se compromete a:

a) Conceder a EL TRABAJADOR la remesa descrita en la cláusula precedente, en el monto, fechas y demás modalidades descritas en el Anexo I de este convenio.

b) Mantener las condiciones de trabajo de EL TRABAJADOR, las que permanecen inalterables en tanto subsista la relación laboral entre las partes.

3.2 EL TRABAJADOR se compromete a:

a) Proporcionar a EL EMPLEADOR información acerca de los avances de los estudios cursados, incluyendo cursos tomados, notas obtenidas y trabajos realizados.

b) Una vez concluidos los estudios referidos en el numeral 1.4 de la cláusula primera de este convenio, EL TRABAJADOR deberá prestar sus servicios profesionales de forma exclusiva por un tiempo mínimo no menor al.....

CLÁUSULA CUARTA.- DE LA EXCLUSIÓN DEL PERÍODO DE FORMACIÓN PROFESIONAL DE LA JORNADA DE TRABAJO.

La formación profesional correspondiente al Programa, no formará parte de la jornada de trabajo, debido a que durante ese período no hay prestación efectiva de labores. Por tal motivo, el tiempo dedicado a los estudios no sirve de base para el cálculo de beneficios ni aportaciones sociales a favor de EL TRABAJADOR.

CLÁUSULA QUINTA.- DE LAS REGLAS APLICABLES PARA CASOS DE RETIRO DE EL TRABAJADOR

5.1. Caso en que EL TRABAJADOR abandona el Programa y continúa prestando sus servicios profesionales para la empresa.- En este caso, se aplicará la siguiente regla:

EL TRABAJADOR, se obliga a reembolsar a EL EMPLEADOR las sumas recibidas por concepto de préstamo para estudios a que se refiere el primer párrafo de la cláusula segunda del presente convenio en un plazo de meses contados a partir del momento de retiro del Programa, en cuotas mensuales iguales, a las que se adicionará el interés al rebatir, computado desde la fecha de cada remesa hasta que se efectúe el pago, y según la tasa anual de interés legal, publicada en el Banco Nación.

5.2. Caso en que EL TRABAJADOR abandona el Programa y decide no continuar prestando sus servicios para EL EMPLEADOR.- En este caso, se aplicarán las siguientes reglas:

a) EL TRABAJADOR, se obliga a reembolsar a EL EMPLEADOR las sumas recibidas por concepto de préstamo para estudios a que se refiere la cláusula segunda y cualquier otra suma recibida por cualquier concepto relacionado con el presente convenio, en un plazo de meses contados a partir del momento de abandono de los referidos estudios, en cuotas mensuales iguales, a las que se adicionará el interés al rebatir, computado desde la fecha de cada remesa hasta que se efectúe el pago, y según la tasa anual de interés legal, publicada en el diario oficial Banco Nación.

b) Adicionalmente, EL TRABAJADOR deberá abonar una indemnización a EL EMPLEADOR por daños y perjuicios equivalente al% del monto entregado por EL EMPLEADOR según la cláusula segunda del presente convenio, la misma que se hará efectiva en las mismas condiciones del párrafo precedente.

5.3. Caso en que EL TRABAJADOR culmine sus estudios y decida no continuar prestando sus servicios.- Si al término de su período de estudios, y transcurridos días adicionales, EL TRABAJADOR, decidiera no continuar prestando sus servicios profesionales para EL EMPLEADOR, se aplicarán las siguientes reglas:

a) EL TRABAJADOR, se obliga a reembolsar a EL EMPLEADOR las sumas recibidas por concepto de préstamo para estudios a que se refiere la cláusula segunda y cualquier otra suma recibida por cualquier concepto relacionados con el presente convenio, en un plazo de meses contados a partir de la conclusión de los referidos estudios, en cuotas mensuales iguales, a las que se adicionará el interés al rebatir, computado desde la fecha de cada remesa hasta que se efectúe el pago, y según la tasa anual de interés legal, publicada en el banco Nación.

b) Adicionalmente, EL TRABAJADOR deberá abonar una indemnización a EL EMPLEADOR por daños y perjuicios equivalente al % del monto entregado por EL EMPLEADOR según la cláusula segunda del presente convenio, la misma que se hará efectiva en las mismas condiciones del párrafo precedente.

5.4. Caso en que EL TRABAJADOR culmina sus estudios y decide no continuar prestando sus servicios para EL EMPLEADOR antes de cumplir el plazo acordado.- Si EL TRABAJADOR decide continuar prestando sus servicios profesionales para EL EMPLEADOR, pero se retira antes de cumplirse el período convenido en el inciso b) del numeral 3.2 de la cláusula tercera de este convenio, se aplicarán las siguientes reglas:

a) EL TRABAJADOR, se obliga a rembolsar a EL EMPLEADOR las sumas recibidas por concepto de préstamo para estudios a que se refiere la cláusula segunda y cualquier otra suma recibida por cualquier concepto relacionado con el presente convenio, menos un descuento que se detalla en el inciso b) del presente numeral, en un plazo de meses contados a partir de la conclusión de los referidos estudios, en cuotas mensuales iguales, a las que se adicionará el interés al rebatir, computado desde la fecha de cada remesa hasta que se efectúe el pago, y según la tasa anual de interés legal, publicada en el banco Nación.

b) El monto adeudado se reducirá en el equivalente a media remesa mensual de estudios, incluyendo cualquier otra suma recibida por cualquier concepto, empezando por la más antigua, multiplicado por "n", siendo n el número de meses completos que EL TRABAJADOR ha permanecido en EL EMPLEADOR con posterioridad a la culminación de sus estudios doctorales, de acuerdo al numeral 3.2 de la cláusula segunda de este convenio.

c) Igualmente, la indemnización a favor de EL EMPLEADOR por daños y perjuicios equivalente al% del monto remesado se reducirá, aplicando lo establecido en el párrafo precedente.

CLÁUSULA SEXTA: CLÁUSULA ARBITRAL

Las partes acuerdan que cualquier litigio, pleito, controversia, discrepancia o reclamación resultante de la ejecución o interpretación de este convenio o relacionados con él directa o indirectamente, así como cualquier caso de incumplimiento, terminación, rescisión, resolución o nulidad o invalidez del mismo, será sometido al fallo inapelable del Tribunal Arbitral de, al que las partes se someten en forma incondicional.

Cualquier cambio de domicilio será comunicado mediante una carta simple con cargo de recepción, o de ser el caso, mediante carta notarial, dentro de las 72 horas de producido por la parte que lo efectuó. La falta de aviso determinará la subsistencia del domicilio señalado, lugar donde se podrá dirigir válidamente la correspondencia o notificaciones.

Firmado en, el de de 20.....

EL TRABAJADOR

EL EMPLEADOR

Anexo C:**Transcripción de la entrevista realizada con Daniel J. Aramburu**

“– Daniel, buenos días.

– Buenos días Germán, ¿qué tal?

– Paso a leerte la primera pregunta de la entrevista: ¿Consideras que el conocimiento que adquieren los empleados mediante capacitación tiene posibilidades de generar beneficios económicos futuros? ¿Crees que hay algunas limitantes sobre esto?

– Mira Germán, yo considero que obviamente tiene que haber un beneficio importantísimo para las organizaciones en el tema de que su personal se capacite y lo capaciten, de hecho, las empresas gastan dinero en esa capacitación porque mantienen la expectativa de que ese mayor conocimiento va a traer beneficios futuros para su organización.

– Claro, buscan su propio negocio.

– Exactamente, si no, no lo harían. Sería más simple contratar un personal más barato, no lo capacito, ¿para qué voy a gastar plata? Aparte al personal capacitado hay que pagarle un mayor sueldo, sin embargo, ¿por qué lo hacen? Porque trae beneficios, hoy en día las empresas, en los mercados competitivos que tenemos cada vez invierten más en eso.

– También imagino que influye que la capacitación sea confiable y tenga un cierto prestigio para que se pueda probar que ese conocimiento tiene una aplicación en el beneficio.

– Obviamente, el tipo de capacitación para mí es fundamental que sea importante, de prestigio y que vaya de la mano de los objetivos de la empresa, capacitaciones que realmente apunten al negocio y al objetivo comercial que tiene, para que realmente los empleados brinden un mejor servicio a la organización.

– Claro, existen capacitaciones que aportan un conocimiento que puede llegar a tener valor pero no es aplicable a la empresa.

– Exactamente.

– Segunda pregunta: ¿Crees posible la activación de los costos de capacitación y desarrollo según la normativa contable vigente?

– Según la normativa contable vigente, no podemos activar este tipo de costos. Pero según mi criterio, tampoco puedo dejar de reconocer que la plata que se invierte en esto, que genera personal más capacitado, redundando en beneficios para la organización y los estados contables no lo reflejan. De la misma forma, otro ejemplo es el tema de las marcas, que uno va generando una marca que tiene mucho valor y no lo puede activar.

– Claro, tiene un valor de mercado pese a que no esté reconocido contablemente.

– Pero por un criterio de prudencia, conservador, no podemos activar este tipo de gastos, por más que nos traigan beneficios futuros.

Y con el tema de control de beneficios, hago una consideración para el caso argentino, considero que la ley de contrato de trabajo tiene sus limitantes, ya que yo capacito una persona, le hago firmar un contrato que puede tener un resarcimiento económico si se llega a ir antes de tiempo del plazo del contrato, pero con la jurisprudencia argentina uno ve que realmente este tipo de contratos no tienen mucho éxito, por lo que es difícil que la empresa pueda cobrarlos en un tribunal judicial.

– ¿Aun si ese contrato cumple con las cláusulas establecidas por la ley 20.744?

– Yo veo, en base a la experiencia de que todos los contratos suelen ir a favor del empleado, que pueden argumentar que lo hayan tenido que firmar bajo coerción del empleador porque si no, no lo contrataban; o que lo tuvo que firmar, si no, se quedaba sin trabajo.

– Tercera pregunta: ¿Qué opinión te merece la propuesta contable que realizo en esta investigación?

– Mira, considero que es muy positiva, la verdad que la propuesta me gusta, porque va de la mano de esta tendencia moderna a reconocer en los estados contables los valores de mercado, obviamente siempre con las limitantes que tenemos de los principios contables.

Hay una realidad, el personal capacitado genera valor, no sólo a la compañía, sino genera valor a la sociedad. Está relacionado con los objetivos que tienen las empresas con su responsabilidad social empresarial. Entonces, ese mayor valor que tenemos de ese empleado, reconocerlo con algunas limitantes en los estados contables, considero que es válido y sería acertado hacer alguna modificación en la normativa como para que eso se contemple.

– ¿Y sobre los cambios contables, qué opinión te merece?

– Estaba leyendo las modificaciones que le hiciste a la Resolución Técnica N° 16; punto 4.1.1. Activos y donde le estarías agregando que el ente tiene un activo cuando, debido a un hecho ya ocurrido, controla en forma parcial o absoluta, esta última parte, los beneficios económicos que produce un bien. Al poner el

término “parcial”, aplica a los gastos de entrenamiento del personal, como exprese anteriormente, porque siempre puede estar la situación de que ese empleado renuncie o no esté lo suficientemente motivado y no aplique todo lo que se ha capacitado. Y lo que agregas en la parte final, cuando decís que “en el caso de poseer un control parcial, el mismo deberá encontrarse fehacientemente probado, mediante elementos legales o acuerdos entre las partes y deberá atenerse al criterio de razonabilidad”, también me parece muy lógico y concreto porque yo veo que ese gasto que estamos teniendo, que activamos, debe estar bien identificado hombre por hombre, para que haya un seguimiento y después permanentemente se vea si ese activo está teniendo realmente beneficio, el empleado sigue estando en la compañía y está trabajando como corresponde. Si no está funcionando de esa manera, deberíamos ajustar ese activo como ajustamos una cuenta a cobrar de crédito.

– O sea, un control individual para que ese activo se encuentre representado por un empleado que esté generando esos beneficios.

– Exactamente, que no se active un curso que no se sabe quién fue, es necesario llevar una cuenta corriente o una ficha sobre cuánto costo, qué se activó, de forma similar a un listado de bienes de uso. También agregas la parte en que decís que se considera que existe un control parcial, cuando el ente es beneficiario de un valor de cambio o de uso por un periodo de tiempo indeterminado, y el mismo, a su vez, posee un valor recuperable cuantificable sobre el cual el ente es el beneficiario directo. En este caso ratifica lo que estamos hablando ya que esa capacitación te está trayendo un beneficio a tu actividad económica; si así no lo fuere, vos deberías ajustar esta partida, lo que uno hace habitualmente cuando se está cerrando un ejercicio.

– ¿En qué caso sería esto?

– Por ejemplo, en el caso de que lamentablemente fallezca, que la persona se vaya o que lo tengas que despedir por otras causas.

Y con respecto al punto de la Resolución Técnica N° 17, en el punto 5.13.1, vos acá propones sacar el punto cuatro, el cual hacía referencia a los costos de entrenamiento, el cual ahora habría que eliminar ya que, si no, habría un contrasentido con lo que expresamos anteriormente.

– Sin eliminar mi propuesta, las definiciones que se incluyan por gastos preoperativos, solamente los costos de entrenamiento.

Bueno Daniel, muchísimas gracias por esta entrevista, te agradezco por tu tiempo.

– Muchas gracias.