

El Capital Intelectual en el Sector Público

Alexandre Bossi Queiroz
Professor Titular do Centro Universitário UNA
Centro Universitário de Ciências Gerenciais, Faculdade de Ciências Gerenciais.
Rua Aimorés, 1451 – Lourdes – Cep: 30140-071
Belo Horizonte, MG – Brasil
E-mail: alexandre.bossi@una.br

Resumen

Los administradores de las entidades públicas gestionan activos intangibles, tanto o más que sus colegas de las empresas privadas, lo que justifica su creciente interés en los progresos del Capital Intelectual. Sin embargo, resulta difícil aplicar al sector público modelos diseñados para la empresa ya que los objetivos de las administraciones públicas difieren de los empresariales, como son maximizar el beneficio o crear valor para el accionista. En este artículo se propone un modelo de Capital Intelectual adaptado a las características especiales del sector público y se presentan algunos indicadores de gestión del Capital Intelectual destinados al sector público, agrupados en varias categorías.

Palabras clave: Capital Intelectual, sector público, activos intangibles, indicadores de gestión, capital estructural, recursos humanos.

Abstract

The administrators of public organizations manage intangible assets, as much or more than their colleagues of private companies, which justifies its increasing interest in the progress of the Intellectual Capital. Nevertheless, it is difficult to apply models designed for the private companies to the public sector since the public administrations objectives differ from the private enterprise ones, as they are to maximize the benefit or to create value for the shareholder. In this article it is proposed an Intellectual Capital adapted model to the special characteristics of the public sector and some indicators of its management in the public sector are presented, grouped in several categories.

Key words: Intellectual Capital, public sector, intangible assets, management indicators, structural capital, human resources.

Resumo

Os administradores das organizações públicas controlam recursos intangíveis, tanto quanto ou mais do que seus colegas das companhias privadas, o que justifica seu interesse crescente no desenvolvimento do capital intelectual. Não obstante, é difícil aplicar ao setor público modelos projetados para as empresas privadas, já que os objetivos das administrações públicas diferem daqueles das empresas particulares, que são a maximização dos lucros ou a criação de valor para os acionistas. Neste artigo é proposto um modelo voltado para o capital intelectual que atende às características especiais do setor público. Alguns indicadores são apresentados, agrupado em diversas categorias.

Palavras-chave: Capital Intelectual, setor público, ativos intangíveis, indicadores administrativos, capital estrutural, recursos humanos.

1. Introdução

Cualquier directivo de empresa privada o gerente de servicio público sabe de la importancia que tienen los activos intangibles, si bien, salvo excepciones, no se reflejan en las cuentas anuales o documentos internos. En los últimos años, arropados bajo el paraguas del Capital Intelectual, ha aumentado el interés por los activos intangibles y, al menos en la empresa privada, su identificación, medición y gestión es un tema de actualidad. Se considera importante reconocer y valorar esos activos invisibles, tanto para mejorar la toma de decisiones como para demostrar a los posibles usuarios externos su potencialidad, agregando este conjunto de informaciones a los tradicionales indicadores financieros. A pesar de su indudable actualidad, muchas de las ideas clave del Capital Intelectual son antiguas. Los planes de cuentas recogen algunos inmovilizados inmateriales, como las patentes o marcas, aunque los procedimientos de valoración desarrollados por la Contabilidad para los activos materiales pueden no ser de aplicación a los intangibles, tal y como argumentan Hendriksen y Van Breda (1992). También han sido frecuentes las propuestas teóricas sobre la contabilización de los intangibles, véase a modo de ejemplo Egginton (1990) o Hodgson, Okunev y Willet (1993). En cuanto a los recursos humanos, también han existido desde antiguo intentos de valorarlos y exteriorizarlos en documentos. La Contabilidad de los Recursos Humanos ha sido una parte importante de la Contabilidad Social con trabajos como los de Likert y Bowers (1968) y Brummet, Flamholtz y Pyle (1968). Entre los pronunciamientos pioneros de asociaciones profesionales destacó el “Report of the Committee on Human Resource Accounting” de la American Accounting Association, AAA (1977), que reconoce la utilidad potencial de los indicadores no financieros para la toma de decisiones.

Al margen de estas líneas de investigación suelen considerarse como pioneros en el desarrollo moderno del Capital Intelectual los trabajos de Brooking (1996), Sveiby (1997), Edvinsson y Malone (1997) y Stewart (1998). Son numerosos los trabajos empíricos sobre activos intangibles, por ejemplo, contrastando su influencia en la cotización de las empresas. Los trabajos de Aboody y Lev (1998), Barth y Clinch (1998), Lev (1999), Kristen y Gregory (1999) o Deng et al. (1999) abordan la influencia de esos activos en el valor bursátil de las empresas. En Cañibano, García-Ayuso y Sánchez (1999) se encuentra una revisión de la literatura sobre la relevancia de los intangibles para la valoración y la gestión de las empresas. En cuanto a la regulación internacional que aborda la contabilidad y divulgación de activos intangibles, IASC (1998), FASB (1970), AARF (1989), IFAC (1998), etc. Stolowy y Jeny (1999) revisan la normativa que aplican diferentes países y organismos internacionales para la contabilización de los activos intangibles.

En contraste con el interés demostrado por el sector privado en el diseño de modelos sobre activos intangibles, obtención de nuevos indicadores, medición e incluso confección de “Balances de Capital Intelectual” como anexo a las cuentas anuales, véanse diferentes modelos en Serrano y Chaparro (1999), las entidades públicas han hecho un menor esfuerzo en su medición y registro. Y ello a pesar de su indudable interés, pues la intangibilidad está incluso más presente en el sector público que en las empresas privadas. En primer lugar, porque frente a los objetivos cuantificables que predominan en las empresas privadas, ligados a aumentar el valor de mercado de la empresa y la obtención de beneficios, los objetivos de las administraciones públicas son variados y, con frecuencia, no monetarios. En segundo lugar, porque de entre los recursos productivos - recursos humanos, conocimiento, capital, materias primas y maquinaria - las administraciones públicas utilizan con mayor intensidad los dos primeros, que son intangibles. Finalmente, porque el producto final de las administraciones públicas son servicios y éstos son, en esencia, intangibles. La identificación

y valoración de estos activos en el sector público está presente incluso en el documento 16 de la Asociación Española de Administración de Empresas, AECA (1997), sobre “Indicadores de Gestión para las Entidades Públicas”. El documento incluye indicadores que miden conceptos intangibles, como por ejemplo el “grado de satisfacción de los ciudadanos sobre los servicios públicos” o la “comparación en el tiempo de la calidad del servicio y percepción de los usuarios”.

Vista la utilidad de los activos intangibles para la gestión de las entidades públicas, el interés en la empresa privada por los progresos del Capital Intelectual y el papel de la Contabilidad en la valoración y registro, en esta comunicación exponemos la oportunidad de identificar y valorar los activos intangibles en el sector público para racionalizar su gestión. Se propone un modelo de Capital Intelectual adaptado a las características especiales del Sector Público y presentamos algunos indicadores de gestión del Capital Intelectual destinados al sector público, agrupados en varias categorías. El último apartado expone las conclusiones.

2. Los Activos Intangibles en el Sector Público

Por sus peculiaridades, el sector público presenta varias diferencias en cuanto a la aplicabilidad de las ideas del Capital Intelectual, que exponemos a continuación:

1. Menor estímulo a la adopción de nuevas técnicas de gestión. Es frecuente que la gestión en el sector público adopte con lentitud las innovaciones ocurridas en la iniciativa privada, que en lucha por la supervivencia y al operar en un ambiente de competencia precisa adoptar con rapidez las mejores prácticas de gestión. Con los activos intangibles no ha sido diferente. Si el sector público se muestra más lento a la hora de incorporar la medición y registro de los activos intangibles es por su situación de monopolio y falta de competencia, que no es el mejor marco para estimular su desarrollo. En cualquier caso, la moderna gestión del sector público tiene como bandera la atención al público y la calidad de los servicios lo que justifica una reflexión sobre las posibles aportaciones del Capital Intelectual.

2. Objetivos intangibles. Los objetivos de las entidades públicas son diversos y dependen de la administración concreta (velar por la seguridad nacional, impartir justicia, elevar el nivel cultural de la población...), pero, en general, son más intangibles que los que predominan en el sector privado, preocupado por la obtención de rentabilidad y creación de valor para el accionista. La imposibilidad de utilizar como referente la cotización bursátil y las limitaciones del uso de ratios financieros para valorar la gestión de la entidad pública, justifica la popularidad del uso de los indicadores de gestión, véase Torres (1991), o de técnicas como el Análisis Envoltante de Datos para medir la eficiencia de las entidades públicas; véase Seiford (1996) para una revisión de la literatura y Mancebón y Mar Molinero (2000) como un ejemplo práctico. En el marco del Capital Intelectual, pueden proponerse indicadores alternativos para medir el grado de cumplimiento de los objetivos de una entidad pública.

3. La responsabilidad social y medioambiental. La mayoría de las empresas privadas ven dicha responsabilidad como un gasto, aunque no pocas las consideran como activos intangibles que mejoran su imagen. Es frecuente que estas empresas informen de la repercusión de sus acciones sobre la sociedad y el medio ambiente en documentos anexos a las cuentas anuales, véase Roberts (1992). En el caso de las entidades públicas la exigencia debe ser máxima. En nuestra opinión, este compromiso no debe considerarse meramente como algo que mejora la imagen de la entidad, sino que debe formar parte de sus objetivos.

4. Los servicios son intangibles. En ocasiones las entidades públicas producen bienes tangibles como carreteras, pero la mayor parte del output que produce el sector público son servicios, y por tanto intangibles. Cabe señalar que los controles de calidad son diferentes para bienes tangibles que para los servicios, lo que invita a aplicar procedimientos específicos de valoración de intangibles, como las encuestas sobre el grado de satisfacción.

5. Los recursos son intangibles. Los recursos utilizados por las administraciones públicas son más intangibles que los que usan la mayoría de las empresas privadas. Los recursos básicos tradicionales utilizados por una empresa son cuatro: materias primas, máquinas, capital y recursos humanos, aunque hoy en día se considera que el conocimiento es un input fundamental que también ha de añadirse a la lista anterior. Los tres primeros son activos tangibles. Los recursos humanos y el conocimiento son activos intangibles. Cada sector económico utiliza los recursos de forma diferente: la empresa industrial destaca por el uso del recurso maquinaria, las financieras por el uso del capital, etc. En el sector público, materias primas, maquinaria y capital no son tan importantes, al contrario que los recursos humanos y conocimiento, ejes básicos en cualquier modelo de Capital Intelectual.

6. Menor margen de maniobra del gerente. Las entidades públicas están sometidas a un mayor control y exigencia de transparencia en la gestión. Algunas de las ideas en las que se basa el Capital Intelectual, aun siendo a priori atractivas para su aplicación en las entidades públicas reconocemos que en la actualidad es muy difícil su ejecución. Con frecuencia los gerentes se encuentran atados por las normas y procedimientos a seguir. Sirva de ejemplo la gestión de los recursos humanos: la rigidez de los sistemas de acceso o consolidación en el sector público con frecuencia deja escapar a buenos profesionales que no superan pruebas de acceso. En este contexto habitual de buena parte del sector público es difícil que prosperen las ideas del Capital Intelectual.

7. Menor urgencia por cuantificar. En cuanto a la utilidad de los activos intangibles desde una perspectiva interna, es decir, para la toma de decisiones de los gestores, es diferente como deben usarse y valorarse los activos intangibles en la empresa privada y en el sector público. En la empresa privada los activos intangibles tienen que servir para ganar dinero. Su cuantificación monetaria interesa para saber cuanto valen para la empresa y es imprescindible ante una venta. Los objetivos económicos del sector privado obligan a cuantificar el valor de los intangibles, proceso tan complejo como subjetivo que desincentiva a muchas empresas a involucrarse en programas de Capital Intelectual. El enfoque del gestor público ante el tema de los intangibles favorece su aplicación práctica al haber una menor exigencia en el nivel de cuantificación, y con ello más facilidad para su implantación.

8. Presentación externa. Las entidades publicas tienen que satisfacer las demandas de información de usuarios externos. En el marco del Capital Intelectual cabe presentar información sobre los esfuerzos por optimizar la racionalidad de su organización interna, desarrollar sus recursos humanos, mejorar la imagen, lo que ha hecho por la sociedad y el medio ambiente, entre otros. De acuerdo con una encuesta llevada a cabo por Arthur Andersen (1998) a 368 directivos de empresas no se espera que se incluyan en las cuentas anuales información sobre Capital Intelectual, al menos a corto plazo. Se considera más una herramienta de gestión interna. Pero en el sector público sería necesario regular y controlar la presentación de documentos evitando, por ejemplo, que se justifiquen inversiones ruinosas o derroches innecesarios como una “impagable mejora de la imagen de la entidad”.

3. Propuesta de Modelo de Capital Intelectual para el Sector Público

Algunos autores incluyen el Balanced Scorecard de Kaplan y Norton (1992) como modelo de Capital Intelectual aunque más bien es un sistema de gestión estratégica que incluye parcialmente indicadores de activos intangibles. Su cuadro de mando integral se compone de cuatro apartados: perspectiva financiera, de clientes, de aprendizaje y crecimiento y de procesos internos de negocio. Su incorporación al sector público ha sido experimentada en ayuntamientos, - siendo el pionero Charlotte City (1994) y en España la experiencia piloto del Sector de Actuación de Vía Pública de Barcelona, Vivas (1998) - hospitales y otras entidades públicas, véase por ejemplo Johnsen (1999 y 2000), aunque no sin dificultades por la orientación genuina del modelo al beneficio empresarial y creación de valor económico a largo plazo.

Otro modelo muy referenciado es el Business Navigator propuesto por Edvinsson y Malone (1997) y aplicado en primer lugar en la empresa de seguros Skandia. Este modelo pone énfasis en la justificación del valor de mercado de la empresa, que obtiene al sumar el capital financiero y el capital intelectual. Dentro del capital intelectual distingue entre capital humano y capital estructural, que a su vez se descompone en capital de clientes y capital organizativo. Posteriormente, Edvinsson y Stenfelt (1999) adaptan este modelo al sector público, concretamente desarrollan el concepto de Capital Intelectual de Naciones como fuente de creación de riqueza de los países. Este nuevo modelo se basa en cinco fuerzas de creación de valor: innovación, conocimiento, capital humano, tecnologías de la información e inversiones en capital intelectual. Para cada una de ellas es posible encontrar indicadores. Suecia es el país pionero en desarrollar esta metodología y numerosas agencias gubernamentales aplican estas teorías.

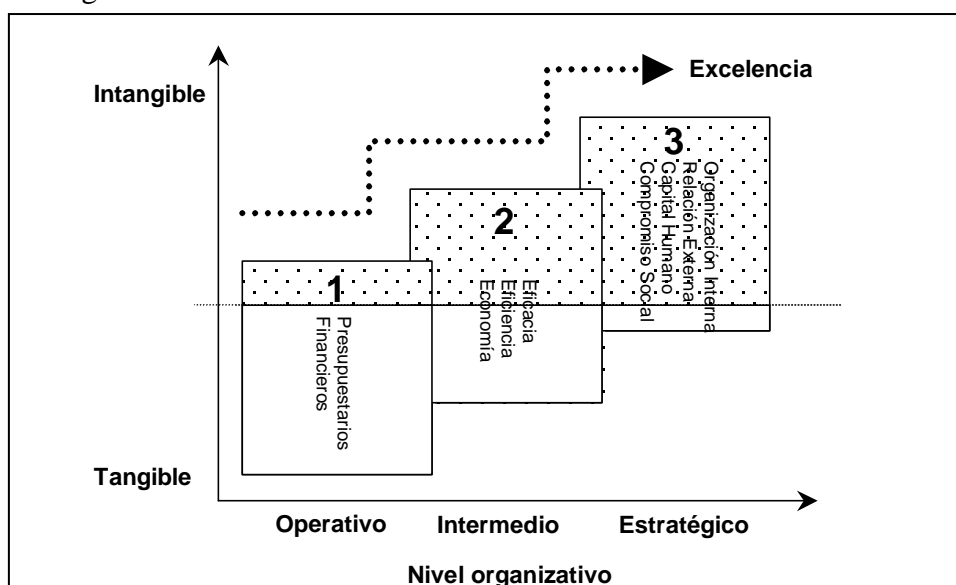
El modelo de Brooking (1996) parte también del valor de mercado de la empresa, siendo explicado por la suma de los activos tangibles y el capital intelectual, que se compone de activos de mercado, humanos, de propiedad intelectual y de infraestructura. Sveiby (1997) propone el Intellectual Assets Monitor que clasifica los activos intangibles en tres categorías: competencia de los recursos humanos, estructura externa y estructura interna. Roos (1996) introduce el concepto de índice CI, como medida que integra los diferentes componentes del Capital Intelectual (humano y estructural) en una única medida que sintetiza el rendimiento del capital intelectual. Posteriormente fue aplicado en una entidad del sector público australiano, la Agencia del Departamento de Industria, Ciencia y Turismo, véase Dragonetti y Roos (1998). Puede consultarse el trabajo de Bontis et al. (1999) que contiene una revisión de los principales modelos e instrumentos para medir y gestionar activos intangibles.

Un problema común que presentan los modelos actuales de Capital Intelectual para su aplicación inmediata en el sector público es que ponen énfasis en explicar la diferencia entre el valor de mercado de la empresa y su valor en libros. En el sector público no tiene sentido obtener el valor de mercado de un ayuntamiento o de la Policía Nacional. Un modelo de gestión integral para el sector público que incluya indicadores de activos intangibles debe servir para revelar cómo los activos intangibles pueden utilizarse para mejorar la calidad de servicio a los ciudadanos y alcanzar la excelencia en la gestión así como reflejar el compromiso social y medioambiental de la entidad. Además de en los objetivos, también en cuanto a los componentes del Capital Intelectual encontramos diferencias entre el sector público y la empresa. Por ejemplo, el “capital clientela”, o de “estructura externa” en la empresa privada viene dado básicamente por el valor de la clientela y la marca. En el sector público los clientes son los ciudadanos y aunque pueden asimilarse a clientes, la falta de competencia o de elección en los primeros provoca que los indicadores sean diferentes. Tampoco en el sector público suele hablarse de marca aunque sí de imagen. El capital humano y organizativo también presentan particularidades en el sector público. Casi todos

modelos conceden la máxima importancia al capital humano como el de Sveiby (1997), el Intelec de Euroforum (1998) o el Navigator de Edvinsson y Malone (1997). A pesar de estas diferencias, las aportaciones y buena parte de los indicadores propuestos en los modelos de Capital Intelectual pueden ser perfectamente aplicables al sector público.

La figura 1 recoge nuestra propuesta de modelo, que se representa mediante una escalera con tres peldaños en un gráfico XY. En el sector público, cualquiera que sea el objetivo concreto de la administración (seguridad nacional, educación, limpieza...) el gestor debe seguir el camino a la excelencia y la calidad del servicio. En forma metafórica, la escalera recorre este camino y en su interior se encuentran los conceptos o factores que maneja el gestor. Para cada concepto se detallan los indicadores que lo cuantifican.

Figura 1



En el balance de situación, los activos se agrupan por masas patrimoniales y se ordenan según su liquidez, abajo los más disponibles, como el dinero y arriba los menos como el inmovilizado. Aunque según los planes de cuentas el inmovilizado inmaterial se considera poco disponible, en ocasiones es más factible convertir en dinero un inmovilizado inmaterial - como una patente - que uno material - como la sede de la compañía. Aun siendo conscientes de estas limitaciones, por mantener la coherencia con la técnica contable optamos porque el eje Y muestre el grado de intangibilidad de los activos.

El eje X muestra los niveles de la gerencia, que se corresponden con los tres niveles clásicos de Simon (1960): operativo, intermedio y estratégico. El primer peldaño de la escalera corresponde al nivel operativo y el administrador maneja conceptos típicos de la contabilidad pública (facturas, pagos a proveedores, etc.). A partir de ahí se obtienen indicadores que tratan de revelar aspectos sobre el control de las operaciones. Recordemos que la contabilidad tradicional incluye algunas partidas intangibles, que en el gráfico de la figura 1 se refleja en la línea horizontal que separa los conceptos tangibles de los intangibles. Cabe señalar que, desde una perspectiva temporal, estos indicadores obtenidos de la información contable reflejan la importancia que tienen los datos históricos para la gestión.

El segundo peldaño se corresponde con el nivel de gestión intermedia. Los conceptos utilizados se refieren a aspectos como la economía, eficacia y eficiencia de la gestión y habitualmente se trata de activos tangibles cuantificables mediante indicadores de gestión (de control de costes, productividad, etc.). Pero en este escalón están presentes numerosos conceptos intangibles más difíciles de cuantificar, al menos que los vistos en el apartado

anterior. Tanto por su naturaleza como por su función, la selección de indicadores tangibles e intangibles que componen este escalón revelan el día a día de la entidad.

Tras superar el segundo escalón, en el tercero el gerente aborda conceptos estratégicos tangibles como el saneamiento de las cuentas, el cumplimiento de presupuesto, el equilibrio financiero, etc. que se cuantifican mediante indicadores presupuestarios y financieros, tales como el nivel de endeudamiento, el grado de ejecución de los ingresos y de los pagos, el índice de inversión o la evolución de los gastos corrientes, entre otros, sin más dificultad que su correcta interpretación. En este escalón surgen numerosos conceptos intangibles como la imagen de la organización, la motivación de la plantilla, la responsabilidad social, la ecuanimidad en la gestión ante los diversos colectivos ciudadanos, etc. no en vano se corresponde con el nivel estratégico de la organización. Tratándose del nivel estratégico y planificación a largo plazo, los indicadores que componen este escalón se orientan hacia el futuro de la entidad. Conforme avanzamos en el nivel de gestión (eje X), los conceptos se hacen más intangibles (eje Y), por lo que el gráfico adopta forma de escalera. Nótese que la escalera es acumulativa y que para llegar al último peldaño hay que pasar por los anteriores. Esta observación pretende recordarnos que, en el sector público, el camino a la excelencia pasa necesariamente por cumplir los requisitos de control de cuentas, ajuste al presupuesto, economía, eficacia y eficiencia.

4. Selección de Indicadores

Una vez expuesto el modelo general de capital intelectual para el sector público, en este apartado clasificamos los conceptos intangibles y detallamos algunos indicadores que los cuantifican. Para desarrollar completamente el modelo, sería preciso elaborar un cuadro de mando integral que recogiera indicadores de conceptos tangibles e intangibles para cada uno de los tres escalones. Como los indicadores de conceptos tangibles son bien conocidos nos limitaremos a describir los de intangibles, y dentro de ellos sólo los del nivel estratégico, objeto de nuestro estudio y que hemos agrupado en organización interna, relaciones externas, capital humano y compromiso socio-medioambiental. Los indicadores deben cumplir las condiciones exigidas a toda la información financiera del sector público: comprensibilidad, fiabilidad, relevancia, oportunidad y consistencia, véase GASB (1987) y Torres (1991). Somos conscientes de las limitaciones prácticas que presentan los indicadores pues pueden presentar una imagen parcial o distorsionada de la organización. Esto es más acusado cuando se utilizan indicadores que tratan de cuantificar conceptos intangibles. A modo de ejemplo, de entre las cincuenta capitales de provincia españolas, Teruel figura en varios estudios como la segunda de mayor “calidad de vida” de España, El Mundo (1999); la tercera, El Periódico de Aragón (2000); o la cuarenta, El País (2000). A continuación presentamos los principales conceptos para cada categoría. Cada entidad debe adaptarse el esquema general y diseñar los indicadores adecuados.

4.1. Organización Interna

1) Innovación. La capacidad de innovación de la organización, su creatividad, es un valor intangible que ha de canalizarse para conseguir los objetivos de la entidad. En las empresas privadas, Rivette y Kline (2000) apuestan por una correcta gestión de la propiedad intelectual y las patentes como fuente de ventajas competitivas e ingresos. También se ha estudiado la relación entre la inversión en I+D y su cotización, véase Lev (1999). En el sector público algunas entidades tienen competencias para investigar o incluso es su función principal mientras que otras no poseen departamentos dedicados a ello. Este es un activo inmaterial que se refleja en los estados contables tradicionales en partidas como los gastos en I+D, las patentes, etc. por lo que parte de los indicadores se extraen de la contabilidad aunque cabe la duda de si reflejan

fielmente la capacidad de innovación de la organización. La contabilidad se limita a recoger los gastos en que se ha incurrido, por lo que en el marco del Capital Intelectual sería apropiado una memoria que reflejara cómo la innovación ha contribuido al cumplimiento de los objetivos e incluyera indicadores como los “proyectos de investigación en los que participa la entidad” o “premios o reconocimientos a la innovación”.

2) Know How. Las organizaciones tienen un conocimiento acumulado, una forma de trabajar y procedimientos propios. Es uno de los componentes del fondo de comercio, bien conocido por la contabilidad tradicional, que en las empresas privadas surge cuando hay una adquisición. En el sector público no se plantea la venta de la entidad, sin embargo, los contables han desarrollado numerosas técnicas para la valoración del fondo de comercio, que pueden aplicarse sin necesidad de que haya una compraventa. Aunque muchas veces no se pueden valorar con un número, al menos pueden documentarse los componentes del know how. Por ejemplo, se pueden presentar en un informe los “nuevos retos que ha tenido que asumir la organización y que incrementan nuestro saber hacer”, como la organización de un congreso internacional u otras actividades. Igualmente, las “nuevas competencias que asume la entidad” y que enriquecen su know how.

3) Capital estructural organizativo. Que la entidad disponga de un organigrama eficiente, favorecedor del flujo interno de información y conocimiento, es un activo intangible importante, aunque la menor flexibilidad de las administraciones públicas puede actuar como rémora. Neilson, Pasternack y Viscio (2000) proponen un modelo organizativo para la empresa en la era digital que consta de siete dimensiones: estructura de la organización, liderazgo, gente y cultura, cohesión, conocimiento, alianzas y ejercicio del poder. Algunas de estas ideas podrían adaptarse a las entidades públicas que se hayan en proceso de virtualización, ante el creciente impacto del comercio electrónico, llamado en este contexto A2B/C/A, siglas de “comercio electrónico entre administración y empresas, consumidores u otras administraciones”. Como conceptos intangibles podemos incluir el tipo de organización, el grado de descentralización de la toma de decisiones, el nivel de burocracia interna y la capacidad de trabajo en grupo. Son conceptos que no se reflejan en los estados contables, a excepción de algunos gastos como los que genera el departamento de organización y métodos, si existe. La mayoría de los indicadores se obtienen como fruto de la auditoría interna, especialmente la de procesos e informática. Como indicadores para estos conceptos ya Argenti (1976) proponía asignar puntuaciones al organigrama empresarial y otros factores organizativos, de forma que obtenía una calificación final para cada empresa que incluso podía explicar su quiebra. Ejemplos de indicadores para estos conceptos podrían ser, entre otros, el “grado de automatización de las tareas administrativas”, el “número de documentos que han dejado de procesarse en formato papel”, el “número de pasos para desarrollar un proceso”, el “porcentaje de personal que trabaja ante el público y en oficinas”, el “porcentaje de administrativos versus directivos”, el “porcentaje de personal insustituible”, el “porcentaje de teletrabajadores”, las “actividades realizadas con herramientas informáticas de trabajo en grupo” o el “porcentaje de personal con acceso a la Intranet y grado de utilización”.

4) Cultura corporativa. Es el conjunto de valores compartidos por los miembros de la institución. Varios autores han categorizado los diferentes tipos de cultura organizacional existentes en las administraciones públicas, por ejemplo Goddard (2000) identifica cuatro tipos básicos: burocrática, estratégica, social y orientada a la ejecución de tareas, contrastando posteriormente varias hipótesis sobre la influencia

del tipo de cultura organizacional para entidades del sector público. Como conceptos intangibles suelen destacarse el seguimiento de un código de conducta o ético en la actuación de los miembros, su cohesión, su compromiso con la entidad o vocación de servicio. Los indicadores para cuantificar estos conceptos pueden obtenerse como fruto de estudios sociológicos, cuestionarios internos, test de personalidad, verificación de actitudes, etc. Por ejemplo, para identificar si la entidad tiene una cultura individualista o de grupo se les puede preguntar a los responsables de personal si, a la hora de contratar a un empleado, prefieren que su perfil sea compatible con el grupo o que sea brillante. También surgen indicadores procedentes de fuentes externas como, por ejemplo, la "frecuencia de contacto con los ciudadanos". Una vez recopilada la información pueden aplicarse técnicas exploratorias de análisis de datos multivariante como el análisis factorial, las escalas multidimensionales o el análisis cluster que permiten detallar el tipo de cultura de la organización.

4.2. Relaciones Externas

1) Imagen. En el sector público no cabe hablar de marca, concepto recogido por la contabilidad financiera como activo inmaterial, en todo caso tiene un equivalente en la imagen que trasmite la entidad o el servicio que ofrece. La imagen se proyecta a los usuarios cotidianos del servicio, a los ciudadanos en general, al gobierno central e incluso a terceros. La imagen puede ser un activo intangible importante para las entidades públicas en tanto en cuanto contribuya a lograr los objetivos de la entidad o a aumentar sus entradas de capital u oportunidades de desarrollo. No tiene sentido hablar de un mercado de imágenes como en el sector privado sucede con las marcas o franquicias, por lo que es más difícil su valoración; pero como ventaja, no se exige cuantificarlo en términos económicos y puede ser suficiente con obtener indicadores cualitativos y su tendencia. En la contabilidad podemos encontrar los gastos en marketing, en publicidad, patrocinio de eventos, algunas partidas en obras sociales que tienen como fin mejorar la imagen de la entidad, etc. Nuevamente hemos de advertir que la contabilidad tradicional está orientada a los hechos pasados y sería más interesante medir la eficiencia de estas campañas u otros hechos que han contribuido a mejorar la imagen de la entidad, independientemente del gasto. Estos indicadores alternativos suelen obtenerse mediante barómetros de opinión. Podemos obtener el "grado de conocimiento del servicio", "índices de valoración del servicio", "referencias de la entidad aparecidas en los medios de comunicación", "eventos de impacto internacional organizados que arrastran otros", etc.

2) Calidad del servicio. Otro de los conceptos intangibles es la calidad, que en las entidades públicas busca lograr la satisfacción del usuario. En cuanto a la calidad de los servicios podemos valorarla con criterios objetivos, según cumplan una determinada norma de calidad, o también con criterios subjetivos, según la percepción del usuario. Parasuraman, Berry y Zeithaml (1991), creadores del método de valoración de calidad de servicio SERVQUAL detectaron diez factores clave: apariencia de las instalaciones de la entidad, fiabilidad, capacidad de respuesta, profesionalidad, cortesía, credibilidad, seguridad, accesibilidad, comunicación y comprensión hacia el cliente. Para cada factor es deseable encontrar indicadores que los cuantifiquen. AECA (1997, p. 29) expone la necesidad de construir indicadores de calidad para las administraciones públicas y, sin duda, es uno de los conceptos intangibles que recibe mayores atenciones por parte de los gerentes. En cuanto a criterios objetivos, pueden obtenerse indicadores como: "premios a la calidad", "certificaciones de calidad obtenidas", "puntuación procedente de auditorías de calidad", "número de servicios que no han tenido éxito" o "nivel de utilización de los

servicios que se ofrecen vía Internet”. Si la entidad opera en un sector en el que hay empresas privadas que ofrecen el mismo servicio, pueden considerarse otros indicadores como el “aumento de empresas de sector privado que ofrecen los mismos servicios que las públicas” o “número de usuarios que repiten servicio”. En cuando a los indicadores que tratan sobre la percepción del usuario, podemos considerar la “evolución del número de reclamaciones y quejas de usuarios de los servicios”, “valoración que los ciudadanos hacen del servicio”, “grado de satisfacción sobre plazo de entrega del servicio”, y un largo etcétera.

3) Relaciones de la organización con otros agentes externos. En la empresa privada, disponer de alianzas estratégicas con otras empresas o, en general, relaciones con el entorno es un activo intangible muy valioso. En el ámbito público, también las relaciones con otras entidades, agentes sociales o medios de comunicación son activos intangibles que pueden contribuir al cumplimiento de los objetivos. La capacidad de la entidad para influir políticamente puede llegar a determinar la financiación con que cuenta. Para medir la red de alianzas de una empresa pueden verificarse datos objetivos como el porcentaje de participaciones accionariales cruzadas de que disponen, pero en el ámbito público es necesario utilizar otros indicadores. La fortaleza o capacidad para influir se puede medir con la “capacidad para atraer usuarios de ámbitos geográficos diferentes que acuden al servicio”, el “impacto internacional de los eventos que organiza”, la “capacidad para convocar a los medios de comunicación”, los “contactos con servicios equivalentes en otras localidades”, la “capacidad para obtener ayuda internacional recíproca en caso de necesidad”, etc.

4.3. Capital Humano

1) Aptitudes de los empleados públicos. Los recursos humanos, con sus conocimientos, habilidades y actitudes son fundamentales para que la entidad logre sus objetivos, (Klase (1996). Disponer de empleados competentes, capacitados, con un nivel de formación adecuado al puesto de trabajo, personas activas con capacidad para innovar e incluso influir es un activo intangible fundamental para conseguir los objetivos propuestos por la organización. En el marco del Capital Intelectual, los gerentes ven al personal como unos activos intangibles que combinados en equipos de trabajo ayudan a la consecución de los objetivos de la entidad. Más allá de la calificación obtenida en las pruebas de acceso a la función pública o el número de años de experiencia en el servicio, para medir la aptitud deberían utilizarse indicadores que revelaran la adecuación del empleado al puesto de trabajo. También la organización debe considerar indicadores que midan desviaciones al equilibrio óptimo, por ejemplo entre veteranía y juventud, o el número de personas disponibles para trabajar en distintos entornos geográficos o funcionales.

2) Aprendizaje permanente. El organismo debe velar por la actualización permanente y formación continua de los empleados como forma de mantener y aumentar su capacitación. Un indicador inmediato que se puede obtener de la contabilidad son los “gastos en formación”, aunque no revela si el dinero aplicado fue bien gastado. Otros indicadores fáciles de obtener pero con las mismas limitaciones en términos de efectividad son el “número de horas de formación por persona y año” o el “porcentaje de personas que han recibido formación en el año”. Más audaces, aunque exigen a la organización una recogida de datos adicional, con controles o encuestas, serían los “cursos a los que se ha asistido en el último año y que han sido fructíferos”, el “índice de satisfacción con la formación”, el “personal que ha participado en proyectos realizados por la organización que han contribuido a mejorar su competencia profesional” o el “porcentaje de la formación aplicada en la ocupación desempeñada”.

3) Condiciones laborales. Conceptos intangibles como el ambiente, las posibilidades de promoción, los incentivos o la seguridad en el trabajo inciden en el rendimiento de los empleados. El ambiente laboral o clima social se puede medir con las “horas de absentismo”, “bajas voluntarias por número de empleados”, “despidos”, “horas perdidas por huelgas”, “grado de satisfacción de los empleados”, “crecimiento de sugerencias de empleados”, “quejas de empleados”, “participación en actividades voluntarias o extra laborales”, etc. La seguridad en el trabajo puede medirse con indicadores como el “número de accidentes del personal” o las “horas perdidas por accidentes”. Las posibilidades de promoción laboral pueden medirse con indicadores como “plazas ofertadas en oposición y su evolución”, “porcentaje de personal funcionario, laboral, interino o a tiempo parcial”, “tiempo medio para promocionar”, “quejas por injusticia y falta de equidad en los sistemas de promoción”, “porcentaje de personal a tiempo parcial y contratado que no ha renovado”, “plantilla real versus plantilla ideal según objetivos de la organización” o “ritmo de crecimiento del departamento con respecto a la entidad”. Los incentivos a los empleados son importantes. Un sistema retributivo para los empleados públicos basado en el nivel de estudios, la función, categoría laboral y antigüedad no parece el más estimulante, aunque la transparencia exigida al sector público deja poco margen para fórmulas retributivas alternativas. Se mide con indicadores como el “porcentaje del sueldo que proviene de complementos de productividad”, “porcentaje de empleados con retribución variable”, “pérdida o ganancia de poder adquisitivo”, “diferencia de sueldos con respecto al sector privado” o “pluses por alcanzar objetivos”.

4.4. Compromiso Social y Medioambiental

1) Compromiso social. La información de base social ha sido tratada por la Contabilidad desde hace años. Como indicadores que pueden obtenerse de la contabilidad destacan gastos como las becas concedidas, donaciones, obra social, etc. Otros indicadores pueden recoger los “cursos o charlas ofrecidos gratuitamente a la población”, “apoyo a colectivos menos favorecidos” o las “políticas de reinserción”.

2) Compromiso medioambiental. Reflejan las medidas que ha tomado la administración pública para favorecer el objetivo de conservación del medio ambiente. Diversas asociaciones profesionales han propuesto indicadores integrados en cuadros de mando medioambientales como la American Accounting Association, AAA (1973) o el documento 13 de AECA (1996), véase Tejada (1999 pág. 279). Los indicadores que se proponen para las administraciones públicas incluyen el “porcentaje de reciclaje”, “ahorro de agua”, “emisión de ruidos”, “niveles de contaminación”, “daños causados”, etc.

5. Conclusiones

En el sector público, tanto los objetivos de las administraciones, como los recursos que utilizan o incluso el output, servicios en su mayor parte, son más intangibles que en la mayoría de las empresas privadas, siendo, por tanto, un marco ideal para la aplicación práctica de las teorías del Capital Intelectual. Otra circunstancia que puede favorecer su desarrollo frente a las dificultades que encuentra la empresa privada es que no existe esa urgencia por cuantificar los intangibles ante una posible venta, tanto de la empresa globalmente, como de una marca o activos como la clientela. Por el contrario, la menor flexibilidad de la gestión por la necesaria transparencia y la falta de competencia actúan como frenos a su expansión.

No despreciando la importancia y validez de los datos económicos financieros, creemos que una buena gestión de los activos intangibles puede ayudar a lograr los objetivos de la entidad.

Y una gestión racional precisa el desarrollo de indicadores sobre los activos intangibles y su posterior reflejo en documentos. Nuestra propuesta se concreta en un modelo de Capital Intelectual para el sector público con cuatro apartados: Organización Interna, Relaciones Externas, Capital Humano y Compromiso Socio-medioambiental. Para cada apartado presentamos varios aspectos clave o conceptos intangibles hasta totalizar doce. Los conceptos se cuantifican con una batería de indicadores y cada entidad debe incorporar los que considere oportunos de acuerdo con sus objetivos. Pero es preciso regular y supervisar la presentación de documentos sobre activos intangibles a la ciudadanía porque hay que evitar que se usen los intangibles para justificar inversiones ruinosas. Las empresas del sector Internet (.com) nos proporcionan un claro ejemplo. Muchas de ellas que justificaban sus cuantiosas pérdidas argumentando que tenían activos intangibles de gran valor: marcas, know-how, personal innovador, etc. finalmente quebraron. En el sector público las entidades no quiebran pero hay que evitar que los gestores puedan usar los intangibles para justificar derroches innecesarios.

Bibliografía

- Aboody, D. y Lev, B. (1998): "The Value-Relevance of Intangibles: "The Case of Software Capitalization," *Journal of Accounting Research, Supplement*, 1998, págs. 161-191.
- Accounting Principles Board, FASB (1970): APB Opinion No.17, Accounting for Intangible Assets.
- American Accounting Association, AAA (1973): "Report of Committee on Environmental Effects of Organizational Performance", *The Accounting Review*, Vol. 51, 1973
- American Accounting Association, AAA (1977): "Report of the Committee on Accounting for Human Resources", *The Accounting Review, Supplement*, págs. 169-185.
- Argenti, J. (1976): *Corporate Collapse, the Causes and Symptoms*. McGraw-Hill, London
- Arthur Andersen (1998): Knowledge Measurement, Next Generation Research Group Paper, N° 99-1029
- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, AECA (1996): Documento N° 13, Contabilidad de Gestión Medioambiental, Madrid
- Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, AECA (1997): Documento N° 16, Indicadores de Gestión para las Entidades Públicas, Madrid
- Australian Accounting Research Foundation, AARF (1989): "Exposure Draft N° 49", Accounting for Identifiable Intangible Assets.
- Barth, M. y Clinch, G. (1998): "Revalued Financial, tangible and intangible assets: Associations with share prices and non-market-based value estimates", *Journal of Accounting Research*, Vol. 36, Supplement 1998, págs. 199-233.
- Bontis, Nick, Dragonetti, N. C., Jacobsen, K., y Roos, G. (1999): "The Knowledge Toolbox: A review of the tools available to measure and manage intangible resources", *European Management Journal*, Vol. 17, 4, págs. 391-401.
- Brooking, A. (1996): *Intellectual Capital*, International Thomson Business Press. Thomson Learning Europe
- Brummet, R.L., E.G. Flamholtz y W.C. Pyle. (1968): "Human Resource Measurement: A Challenge for Accountants", *The Accounting Review*, April, págs. 217-224.
- Cañibano, L.; Garcia-Ayuso, M. y Sanchez, P. (1999): "La relevancia de los intangibles para la valoración y la gestión de las empresas: revisión de la literatura". *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, n° 100, págs.17-88.
- Charlotte City (1994): "Charlotte's Balanced Scorecard", (en línea) <<http://www.charmeck.nc.us/cibudget/score.htm>> (consulta 20 dic 2000)
- Deng, Z. B. Lev y F. Narin (1999): "Science & Technology as Predictors of Stock Performance," *Financial Analysts Journal*, May/June, págs. 20-32.

- Dragonetti, N.C. y Roos G. (1998): "Efficiency and Effectiveness in Government Programmes: an Intellectual Capital Perspective"; 2nd World Congress on Intellectual Capital; January 1998, McMaster University; Hamilton, Canada
- Edvinsson, L. y Malone, M. (1997): "Intellectual Capital. Realizing your company's true value by finding its hidden brainpower", Harperbusiness, New York
- Edvinsson, I. y Stenfelt, C. (1999): "Intellectual capital of Nations – for future wealth creation", Journal of Human Costing and Accounting, Vol 4, N° 1, págs. 21-33
- Egginton, D.A. (1990): "Towards some principles for intangible asset account". Accounting and Business Research, summer 1990, págs. 193-205
- El Mundo (1999): "Las mejores ciudades para vivir", La Revista de El Mundo, N° 190, 6 de junio de 1999.
- El País (2000): "El bienestar reside en el Norte y el Mediterráneo", El País, 21 de diciembre de 2000.
- El Periódico de Aragón (2000): "Los turolenses son los terceros de España con mayor calidad de vida", El Periódico de Aragón, 9 de octubre de 2000.
- Euroforum (1998), "Medición del Capital Intelectual. Modelo Intelect", IUEE, San Lorenzo del Escorial, Madrid
- Goddard, A. (1997): "Organizational Culture and Budget Related Behavior: A Comparative Contingency Study of Three Local Government Organizations", The International Journal of Accounting, Vol. 32, No 1, págs. 79-97
- Governmental Accounting Standards Board, GASB (1987): Concepts Statement No 1, "Objectives of Financial Reporting", Journal of Accountancy, September, págs. 196-205
- Hendriksen E. y Van Breda, M. (1992): Accounting Theory, 5th ed., Burr Ridge, Irwin.
- Hodgson, A.; Okunev, J. y Willet, R. (1993): "Accounting for intangibles: A theoretical perspective", Accounting & Business Research, Vol.23, N°. 90, Spring, págs.138-150
- International Accounting Standards Committee, IASC (1998): International Accounting Standard, IAS 38, "Intangible Assets", September 1998.
- International Federation of Accountants, IFAC (1998): "The Measurement and Management of Intellectual Capital", Financial and Management Accounting Committee.
- Johnsen, Å (1999): "Implementation Mode and Local Government Performance: A Norwegian Experience", Financial Accountability and Management, Vol. 15, No 1, págs. 41-66
- Johnsen, Å (2000): "The Balanced Scorecard: theoretical perspectives and public management implications", BAM 2000, The British Academy of Management Annual Conference, September 2000, Edinburgh
- Kaplan, R.S. y Norton, D.P. (1992): "The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance", Harvard Business Review, Vol. 70, No 1, págs. 71-79
- Klase, K.A. (1996): "Accounting for human resource development in the public sector", International Journal of Public Administration, Vol. 19, N 5, May 1996, págs. 661-688
- Kristen, E. y Gregory W. (1999): "Intangible assets and stocks prices in the pre-SEC Era". Journal of Accounting Research, Vol.37 Supplement 1999, págs. 17-44.
- Lev, B. (1999): "R&D and Capital Markets", Journal of Applied Corporate Finance, winter 1999, págs. 21-35.
- Likert, R. y Bowers, D. (1968): "Organisational Theory and Human Resource Accounting". American Psychologist, September, págs. 585-592.
- Mancebón, MJ y Mar Molinero, C. (2000): Performance in primary schools, Journal of the Operational Research Society, Vol. 51, págs. 843-85
- Neilson G.L.; Pasternack, B.A. y Viscio A.J. (2000): Up the (E)Organization!: A Seven-Dimensional Model for the Centerless Enterprise, Journal of Strategy & Business, First Quarter 2000, Issue 18, págs. 52-61

- Parasuraman, A.; Berry, L. y Zeithaml, V. (1991): "Understanding Customer Expectations of service"; Sloan Management Review, spring 1991.
- Rivette, K. y Kline, D. (2000): "Discovering new value in Intellectual Property", Harvard Business Review, January- February 2000, págs. 54-66.
- Roberts, R. (1992): "Determinants of Corporate Social Responsibility Disclosure: an Application of Stakeholder Theory", Accounting, Organizations and Society, Vol. 20, págs. 457-466
- Roos, J. (1996): "Intellectual Capital - What You Can Measure You can Manage", IMD Perspectives for Managers, Vol. 26, No. 10, November 1996.
- Seiford, L. M. (1996), "Data Envelopment Analysis: The Evolution of the State of the Art (1978-1995)", Journal of Productivity Analysis, 7, 99-137
- Serrano, C. y Chaparro, F. (1999): "Casos prácticos: la medición y gestión de intangibles en Skandia y Celemi", Finanzas & Contabilidad, Harvard Deusto, Vol 27, enero-febrero págs. 30-34
- Simon, H.A. (1960): The New Science of Management Decision, Harper & Row, New York.
- Stewart, T. (1998): "Intellectual Capital: The new wealth of organizations", Bantan Books.
- Stolowy H. y Jeny A. (1999): "How accounting standards approach and classify intangibles - an international survey", 22nd Annual Congress of the European Accounting Association, mayo 1999, Bordeaux, France
- Sveiby, K. (1997): "The Invisible Balance Sheet: Key Indicators For Accounting, Control And Evaluation Of Know-How Companies", The Konrad Group, Suecia
- Tejada, A. (1999): La gestión y el control socio-económico de las interacciones empresa-medio ambiente. Contribuciones de la Contabilidad a la gestión sostenible de la empresa. ICAC, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid
- Torres, L. (1991): "Indicadores de Gestión para las Entidades Públicas", Revista Española de Financiación y Contabilidad, Vol XX, No 67, abril-junio, págs. 535-558
- Vivas, C. (1998): "La práctica del cuadro de mando integral", Finanzas & Contabilidad Harvard Deusto, Vol 22, marzo/abril, págs. 42-52