

# X

## FORMACIÓN Y CAPITAL HUMANO EN EL MARCO DE LOS SISTEMAS DE INFORMACIÓN CONTABLE

Mercedes REDONDO CRISTÓBAL

Francisco Javier JIMENO DE LA MAZA

Universidad de Valladolid

---

### SUMARIO

#### RESUMEN.

1. CONSIDERACIONES SOBRE EL RECONOCIMIENTO CONTABLE DEL CAPITAL HUMANO EN LAS EMPRESAS.
2. LA FORMACIÓN COMO INVERSIÓN EMPRESARIAL.
3. PROPUESTAS INSTITUCIONALES Y CORRIENTES INVESTIGADORAS RELACIONADAS CON LOS GASTOS DE FORMACIÓN.
  - 3.1. Propuestas institucionales.
  - 3.2. Corrientes investigadoras.
  - 3.3. Algunas propuestas de medición de intangibles.
4. TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS RECURSOS DESTINADOS A FORMACIÓN.
5. CONCLUSIONES.
6. BIBLIOGRAFÍA.

---

### RESUMEN

En el entorno actual ha arraigado fuertemente la idea de que la inversión en capital humano incide positivamente en las estrategias para alcanzar el pleno empleo y el mantenimiento del estado del bienestar de las sociedades modernas. Asimismo, puede constatarse una cierta convergencia al considerar

que el capital humano de las organizaciones se constituye en la base de la economía del conocimiento, convirtiéndose los recursos humanos, en consecuencia, en un factor fundamental para muchas empresas. En este contexto, la formación en conocimientos, habilidades y competencias de los trabajadores puede asumir un rol dinámico en la acumulación de capital, generando retornos futuros para la organización.

La presente comunicación se ocupa del tratamiento de las inversiones formativas de las empresas en los sistemas de información contable. De acuerdo a los principios y normas del marco de la contabilidad financiera, se exploran las posibilidades de registrar como activo los recursos que las empresas destinan a la formación de sus empleados, bajo la perspectiva de la existencia de una corriente emergente, no sólo en la comunidad investigadora, sino también en diversos ámbitos institucionales y de la práctica empresarial, que desde una aproximación pragmática propone la conveniencia de reconocer los costes de formación en el activo del balance como una de las fórmulas que permitirían impulsar la inversión empresarial en formación.

## **1. CONSIDERACIONES SOBRE EL RECONOCIMIENTO CONTABLE DEL CAPITAL HUMANO EN LAS EMPRESAS**

Las inversiones formativas en recursos humanos que efectúan las organizaciones es un tema que suscita actualmente un creciente grado de atención en muy diversos ámbitos. Así, puede apreciarse este interés desde la perspectiva del marco institucional, de las corrientes de investigación o de la dimensión de la práctica empresarial; reflejo sin duda de la confluencia de diversos factores y transformaciones que vienen gestándose en el plano material de las sociedades occidentales.

En la esfera institucional, la inversión en recursos humanos y la formación aparecen vinculadas a la promoción de la integración laboral. No cabe duda que hoy en día el empleo constituye un objetivo prioritario en el ámbito de la Unión Europea. El mantenimiento del estado del bienestar alcanzado en los países occidentales descansa de una manera importante en la tasa de ocupación que alcance la sociedad. Es por ello que ha arraigado fuertemente la idea de que los estados son responsables de mantener el bienestar de sus ciudadanos asumiendo un papel dinámico mediante el desarrollo de políticas activas. Con esta premisa, en todos los niveles de responsabilidad del gobierno se vienen definiendo actuaciones en diversos órdenes que se enmarcan en la agenda de la política social y que, dentro del sistema económico, afectan decisivamente al desarrollo del factor trabajo y a la integración en el mercado laboral, en el entorno de las modernas economías de servicios. En concreto, en el seno de la Unión Europea se ha tratado de proporcionar un marco favorable que estimule los esfuerzos de las empresas de los estados miembros para el impulso de la llamada «sociedad del conocimiento», cuyas pautas están marcando la agenda de diversas políticas públicas. En este sentido, algunas de las líneas de actuación han mostrado una especial atención al tema del registro de los intangibles

en los estados financieros de las empresas. Asimismo, puede constatarse cómo en la mayoría de países de la OCDE existe una cierta convergencia a la hora de considerar que la inversión en capital humano es el elemento central de las diversas estrategias que intentan extender la prosperidad y alcanzar el pleno empleo (ALEXANDER, 1997, p. 5).

En el plano teórico, las tendencias más recientes dirigen su atención hacia una economía del conocimiento que amplía la tradicional distinción del análisis económico construida sobre los factores tierra, trabajo y capital. La inversión en capital humano constituye la base de la economía del conocimiento, puesto que éste, en último término, reside en las personas. Con el punto de partida de las teorías del capital humano (introducidas en la década de los sesenta en su formulación actual) han adquirido una notable importancia toda una serie de investigaciones microeconómicas relacionadas con el papel de los recursos humanos en las organizaciones o que centran su interés en factores como el conocimiento y los intangibles. La reciente literatura contable no ha sido ajena a esta tendencia, pudiendo encontrarse un discurso sustentado en torno a los recursos humanos como elemento primordial en varios contextos, como la contabilidad de recursos humanos o la contabilidad de intangibles.

La función gestora se ve afectada por el hecho de que los recursos humanos se convierten en el factor clave tanto para la supervivencia como para el éxito de la organización en una economía donde el conocimiento juega un papel destacado (MAZARRACÍN, 1998, p. 11). Para una organización, la gestión de sus recursos significa adoptar decisiones coherentes sobre los recursos para lograr sus objetivos, extraer el máximo potencial y utilidad del mínimo de recursos y obtener recursos en el mercado en las mejores condiciones y a precios óptimos. Así, la teoría de recursos y capacidades sitúa la ventaja competitiva de una empresa en sus capacidades y recursos internos frente a la influencia de las variables características del sector o rama industrial en que se encuadra. Según CAÑIBANO y GARCÍA-AYUSO (2000, pp. 9-10) en el mercado actual la capacidad de competir, crear valor y sobrevivir ya no radica en las dimensiones o en la posesión de activos físicos y financieros reflejados en los balances de situación de las compañías, sino en los intangibles como la habilidad de la organización para extraer la capacidad de sus individuos de manera mejor, más rápida e innovadora que sus competidores. Además, la globalización de la economía y el desarrollo acelerado de la tecnología produce en los diversos agentes económicos una reordenación interna del papel de sus recursos y capacidades, lo cual exige a las organizaciones contar con personas con capacidad de adaptación y de aprendizaje continuo. El talento y el conocimiento del personal se convierten en recursos distintivos y, por lo tanto, en uno de los activos empresariales más valiosos a la hora de proporcionar una ventaja competitiva.

En el entorno actual, la explotación del potencial de los recursos humanos pasa a ser un objetivo organizacional de primer orden que requiere una innovación en los procesos de gestión y una adaptación de la función gestora al nuevo lugar que ocupa el factor humano en la función de producción. La gestión

tradicional de recursos de la empresa precisa de nuevos desarrollos, y esta necesidad repercute en el subsistema informativo contable de la organización, puesto que uno de sus objetivos es el suministro de un soporte informativo útil y fiable que sirva de apoyo para la adopción de decisiones por sus usuarios. La evolución de la cultura contable también ha favorecido esta orientación con la concepción de modelos enfocados bajo el llamado «paradigma de utilidad». En función de este paradigma, la necesidad de contar con información adecuada para la adopción de decisiones se vuelve más apreciable en la medida que la posición relativa de los recursos en la empresa se hace más importante. Por consiguiente, los sistemas de información contable de la empresa se enfrentan al reto de reflejar adecuadamente los recursos y las inversiones de carácter intangible.

Dentro de las decisiones que debe adoptar la organización relacionadas con los recursos humanos, y que van a precisar de una base informativa de apoyo, se encuentran todas aquéllas relacionadas con la formación de los empleados. Uno de los factores que más incide en los procesos de cambio de las empresas es la constante preocupación por la formación de las personas que las integran (RIPOLL y LABATUT, 1991, p. 12). Cada vez con más frecuencia, la formación se configura como un elemento imprescindible para que la actividad empresarial discurra en consonancia con su entorno. Cualquier actuación formativa conlleva un potencial de desarrollo y perfeccionamiento del conocimiento y del talento de los individuos, lo cual supone un incremento de las posibilidades de su contribución. La idea de la conexión de la formación de los recursos humanos de la empresa con la eficiencia de la organización es reflejada por AECA (1994, p. 31) considerando que «es una de las técnicas que está demostrando una mayor utilidad para el estímulo de la eficiencia», argumento basado en la percepción de que un trabajador al cual se le instruye mejor en sus tareas puede realizarlas más rápidamente y de modo más productivo.

En función de toda esta serie de consideraciones, esta comunicación se va a plantear inicialmente si los recursos intangibles deberían tener el mismo tratamiento contable que las inversiones en capital físico, partiendo de que con los actuales modelos contables (concebidos para las empresas de la era industrial), las empresas difícilmente son capaces de cifrar el valor de sus recursos humanos y pueden no reflejar con fiabilidad datos de sus inversiones formativas.

## **2. LA FORMACIÓN COMO INVERSIÓN EMPRESARIAL**

En las modernas sociedades, en las cuales el peso relativo del sector servicios es considerable y la influencia de la tecnología notable, parece evidente que se ha producido un cambio en la importancia de la aportación de los recursos humanos frente a otros factores de producción de la empresa, así como una modulación distinta en cuanto a que en la contribución de las personas priman las habilidades, el conocimiento o las aptitudes, en detrimento del trabajo físico. Uno de los principales instrumentos de desarrollo o mejora de esas

capacidades individuales y organizacionales de los individuos es la formación que reciben. La característica de la formación que la empresa proporciona a sus empleados que mejor puede definir su carácter de inversión es la potencialidad de acumulación, incremento o perfeccionamiento de recursos intangibles (como el conocimiento o el talento de los recursos humanos).

AECA (1994, p. 70) considera el propósito de la formación en un contexto empresarial como la capacitación del trabajador para que pueda realizar convenientemente una tarea. Es por ello que la formación normalmente implica una adquisición de conocimientos que se define en el ámbito específico del trabajo. La necesidad de formación de las personas que integran la organización está siendo cada vez más reconocida por las empresas a medida que se produce el cambio tecnológico y que se extienden las organizaciones basadas en el conocimiento. La aportación de empleados altamente formados puede suponer un impacto considerable en los resultados de la empresa. Como consecuencia, existe una motivación para destinar a las necesidades de formación más recursos físicos y humanos, cuyo consumo implica en términos económicos un coste. Los costes de formación serían aquellos en los cuales incurre la empresa para entrenar una persona al nivel necesario y/o para aumentar las habilidades y conocimientos con el fin de obtener mayores rendimientos (MAZARRACÍN, 1998, p. 26).

El renovado interés por la inversión en capital humano y sus consecuencias para la gestión alcanza también a la formación. Al ir adquiriendo mayor relevancia los costes de formación en los que incurre la empresa, hay que plantearse si su reflejo en el modelo contable es el adecuado. Desde el ámbito de la contabilidad financiera, una primera cuestión a abordar sería si los costes de formación deben ser considerados como inversión o como gasto del ejercicio. Bajo una perspectiva económica, los costes de formación pueden constituir una inversión o un gasto para la empresa atendiendo a varios criterios de clasificación de los tipos de formación (ROBLEDA, 1994, p. 971), entre los cuales pueden destacarse esencialmente dos: el horizonte temporal de la formación y su naturaleza general o específica.

- En primer lugar, analizando el horizonte temporal, AECA (1994, p. 70) realiza una primera distinción entre la formación creativa (que persigue generar capacidades en los recursos humanos a través de su planificación desde la dirección de la empresa) y formación de estrategia competitiva (cuya pretensión es establecer unas condiciones para la generación inmediata de ingresos y, por ello, se considera «formación de supervivencia»). La formación creativa suele tener un ciclo de larga duración (ROBLEDA, 1994, p. 971) con referencia a la actividad profesional presente o futura del asalariado. Esta formación presenta características de inversión, ya que tiende a mejorar el valor económico del recurso humano para la empresa (MARQUÈS, 1974, p. 29) y tiene un horizonte plurianual. La formación de estrategia competitiva suele ser de corta duración pues trata de mantener el recurso humano en un buen

nivel de competitividad [su ausencia provocaría una degradación de las cualificaciones de los trabajadores, como señalan GUZMÁN et al. (1996, p. 94)] y puede ser considerada gasto del ejercicio.

- En segundo término, la distinción entre formación general y específica nace de las teorías del capital humano. La formación general produce competencias y conocimientos que pudieran ser aprovechadas también por otras empresas. Para la empresa que la proporciona, la formación de esta naturaleza no supone en principio una inversión. En cambio, la formación específica produce conocimientos y competencias que sólo tienen valor dentro del marco de la empresa donde se han realizado, elevando la productividad en mayor medida en la organización donde se proporciona. El conocimiento y habilidades específicos adquiridos en este caso por los trabajadores son susceptibles de proporcionar ingresos futuros a la organización, lo cual otorga a la formación específica un carácter de inversión <sup>(1)</sup>.

En la práctica, la clasificación conforme a estos criterios de un determinado programa de formación no va a ser absoluta, pudiendo tener un mayor o menor grado de componente general y específico, así como una vertiente más a largo o a corto plazo. Se puede decir, como conclusión, que a medida que la formación es de ciclo más largo o tiene carácter más específico los costes de formación pueden consignarse como inversión. Cuanto más corto sea el ciclo o la formación tenga un carácter más genérico, sus costes deberían reflejarse como gasto del ejercicio.

### **3. PROPUESTAS INSTITUCIONALES Y CORRIENTES INVESTIGADORAS RELACIONADAS CON LOS GASTOS DE FORMACIÓN**

Existe una gran variedad de propuestas que tratan de aportar modelos contables orientados primordialmente hacia los recursos humanos. El estado actual de la cuestión es que, aunque en el actual contexto empresarial existe una demanda suficientemente generalizada de información sobre recursos humanos, no hay una tendencia única definida que dé respuesta a esta necesidad. Muchas de las proposiciones de desarrollo de información sobre recursos humanos carecen de un marco conceptual único, siendo planteamientos aislados, válidos pero no extendidos suficientemente, observándose la falta de una cierta normalización o consenso ampliamente difundido. GRÖJER y JOHANSON (1998)

---

(1) DITTMAN, JURIS y REVSINE realizan un estudio sobre la especificidad de la formación empresarial, como condición para «poner los recursos humanos en el balance» (FLAMHOLTZ, 1999, p. 362). Para ello obtienen datos de directores de formación de empresas contables, los cuales clasifican la formación proporcionada a los trabajadores en una escala delimitada por un rango de 7 puntos, de más general a más específica.

señalan cuatro trayectorias definidas que delimitan las corrientes de estudio actuales en información contable y de costes de recursos humanos y que se pueden agrupar en torno a la clarificación conceptual, la medición de la eficiencia de los recursos humanos, la definición de indicadores y el análisis de utilidad de la información. En los últimos tiempos, y con la idea de que «se gestiona lo que se conoce» (KAPLAN y NORTON, 1999), los desarrollos contables que han enfocado la información sobre recursos humanos tienen una clara orientación para la gestión, más si tenemos en cuenta que van a relacionarse con una función de la organización como es la dirección de recursos humanos (GRÖJER y JOHANSON, 1998).

Analizando las tendencias y corrientes actuales que abordan el tema de la medición y contabilización de la formación empresarial, vamos a centrar nuestra atención en dos niveles: las propuestas institucionales, y las corrientes investigadoras, así como algunos de los proyectos de medición de intangibles desarrollados en el entorno inmediato.

### 3.1. PROPUESTAS INSTITUCIONALES

En cuanto a propuestas institucionales para mejorar la información sobre inversión en recursos humanos, pueden destacarse las siguientes:

- OCDE. A partir de la década de los ochenta recomienda a los estados la medición de activos intangibles, y ya en 1992 se avanzó un primer intento de definir y clasificar intangibles. Desde 1996 <sup>(2)</sup> impulsa una amplia gama de actividades, foros, encuentros y documentos que tratan de propiciar un clima favorable a la difusión voluntaria por parte de las empresas de información externa sobre intangibles de forma complementaria. El documento de la OCDE «Technology, productivity and job creation. Best policy practices» (1998, p. 294) apunta que el tratamiento contable como gasto de los recursos destinados a reclutamiento, selección y formación de recursos humanos es uno de los obstáculos a la inversión en activos intangibles por parte de las empresas, al no estar recogidos en la información contable. Este organismo pretende que se reflejen contablemente las inversiones realizadas (como pueden ser las de formación) para la adquisición o producción de intangibles, con el fin de establecer un sistema de información comparable e útil para inversores y gestores.

---

<sup>(2)</sup> En 1996 se publica el documento «Measuring what people know. Human capital accounting for the knowledge economy» donde se plantea la viabilidad teórica y práctica de que se pueda dar el mismo tratamiento la inversión en capital financiero y humano.

- En la Unión Europea, la Comisión Europea publica en 1995 el Libro Blanco «Enseñar y aprender: hacia la sociedad del conocimiento» en el cual el Objetivo número 5 es «dar un trato equivalente a las inversiones en capital y a las inversiones en formación». El trabajo tiene una clara orientación política y en la práctica significa un intento de que en las cuentas anuales de las empresas aparezcan activadas las inversiones en formación. Para ello propone incluir en el balance de situación como inmovilizado inmaterial parte de los gastos de formación. En el Objetivo 5 la pretensión no es valorar los recursos humanos como un todo, sino considerar los servicios que pueden ofrecer estos a la empresa como resultado de la formación, y encontrar prácticas aceptables para reforzar la formación proporcionada por las organizaciones. Complementariamente, las distintas líneas de fomento de empleo requieren a los estados miembros a remover obstáculos y crear incentivos para la inversión en recursos humanos. Sin embargo, la Unión Europea no proporciona un marco específico obligatorio para que las empresas reflejen en el activo sus inversiones en formación (WESTPHALEN, 1999, p. 18).
- CEDEFOP (Centro Europeo para el Desarrollo de la Formación Profesional). Su objetivo es desarrollar indicadores que midan la eficacia de la formación profesional, desde el punto de vista de las instituciones públicas, empresas e individuos. Los datos estadísticos en que se basan estos indicadores recogen información en el ámbito de cada estado miembro de la Unión Europea y también se sintetizan a escala comunitaria. Promueve encuentros y cuenta con diversos canales de difusión.
- ASTD (Sociedad Americana para la Formación y el Desarrollo). Se enfoca a crear normas y bases de datos uniformes de medición de las inversiones y los efectos y resultados de la formación y el desarrollo de los recursos humanos en el nivel empresarial. Para ello se sirve de una muestra de empresas (entre 500 y 1.200, no solo americanas, sino pertenecientes a una veintena de países) asociadas al proyecto, que sirven como soporte para la recogida de datos.

### 3.2. CORRIENTES INVESTIGADORAS

A partir de la década de los sesenta los recursos humanos se convierten en objeto de atención por parte de la investigación contable con una cierta relevancia, aunque es posible encontrar referencias más tempranas. Ya en 1922 PATON (GUPTA, 1994) reconoce la importancia de las personas en la empresa aunque considera difícil su medición en términos monetarios y, por tanto, de complicada inclusión en un balance convencional. Una de las primeras aproximaciones a la valoración de los recursos humanos va a ser la de DUBLIN y LOTKA en 1930 «The money value of a man» (DAWSON, 1994). La tendencia conductual, que había surgido en Gran Bretaña en los años setenta (MATTESICH, 2000, p. 29) y que contempla aspectos sociales, organizacionales y críticos de



la contabilidad va a tener una importante influencia. Además, el desarrollo de paradigmas como el de la responsabilidad social <sup>(3)</sup> de la empresa va a tener una repercusión notable en la difusión inicial de trabajos que abordan la temática de los recursos humanos desde la perspectiva contable.

Los primeros trabajos realizados en el campo de medición de recursos humanos [FLAMHOLTZ, 1972 y PYLE, 1976, entre otros, citados por SAMIER (1999)] recomiendan a las empresas el tratamiento de determinados gastos como inversiones, puesto que los costes en los que incurre no van a consumirse en el período en que se producen sino que van a aportar beneficios durante varios ejercicios. Sería el caso de los gastos de reclutamiento, integración o de formación en que pueden incurrir las organizaciones para disponer de los recursos humanos.

Un buen número de trabajos se ha ocupado de las inversiones formativas en la empresa. La mayoría de los estudios realizados se han centrado en determinar la relación entre los niveles de cualificaciones y la productividad de las organizaciones, como los de CEREQ en 1990, Sevestre en 1990, Coopers & Lybrand en 1994 o Hansson en 1998 (JOHANSON et al., 1998, p. 16). En el ámbito de la OCDE se han realizado numerosas evaluaciones para analizar el impacto de la formación continua sobre los resultados de las empresas (como las realizadas por Kling en 1995; o Black y Lynch en el año 1996), obteniéndose, en general, que los aumentos en productividad y la reducción de costes unitarios son más importantes cuando una empresa desarrolla programas de investigación (SAMIER, 1999). En esta misma línea BASSI et al. (citado por HOWARD, 1998, p. 4) llegan a determinar que las variaciones en los gastos de formación y en el número de trabajadores que la reciben producen aumentos en los resultados de las organizaciones (estudio realizado durante los años 1995 y 1996 en una muestra de 542 empresas). También se puede destacar el estudio realizado por LINDLEY y HOGARTH en 1993 (JOHANSON, 1998, p. 54) que pone de manifiesto los efectos positivos que tiene la formación de los trabajadores en épocas de crisis, o el de BOUDREAU y RAMSTAD (1997) en el que analizan las consecuencias de la formación en el nivel de la empresa (JOHANSON et al., 1998, p. 16).

Por otra parte, están las investigaciones encaminadas a cuantificar los gastos de formación. Los trabajos realizados por Eliasson en 1988 y por Bassi y Cheney en 1996 (citados por JOHANSON, 1998, p. 54) aportan que entre el 2 por 100 y el 3 por 100 de los costes de personal de una empresa son costes destinados a la formación. Sin embargo consideran que este cálculo está infravalorado debido a que el término formación no está bien definido. Posteriormente, Eliasson, basándose en datos empíricos, estima que de la totalidad de

---

<sup>(3)</sup> TÚA PEREDA (1988) indica que la responsabilidad social de la empresa tiene su origen en el hecho de que actúa en y para la sociedad, en un contexto en el que ha de afrontar las consecuencias de su actividad y el ejercicio de la potestad que la propia sociedad le confiere.

los gastos de personal de una organización alrededor del 60 por 100 se destinan a la coordinación, selección, creación y difusión de conocimientos.

En 1994 se lanza la herramienta de simulación *TANGO* (es el primer producto de software con una amplia difusión en el mercado) que introduce un instrumento de valoración de las inversiones en recursos humanos (BECKER et al., 2001, p. 137).

En los últimos años el interés por la investigación y aplicación de modelos de contabilidad de recursos humanos en el marco de los principios contables se enfoca bajo nuevas etiquetas y modelos introducidos por la llamada contabilidad del capital intelectual o por desarrollos más enfocados a la gestión (MARTÍNEZ RAMOS, 2000, p. 101).

### 3.3. ALGUNAS PROPUESTAS DE MEDICIÓN DE INTANGIBLES

- MERITUM (Measuring intangibles to understand and improve innovation Management). Es un proyecto europeo financiado por el Programa TSER de la Unión Europea, en el cual participan grupos de investigación de seis países (entre ellos España, que actúa como coordinador). Su objetivo es la elaboración de un conjunto de directrices sobre medición y difusión de intangibles que mejoren el proceso de toma de decisiones.
- INTELECT. Desarrollado por el Instituto Universitario Euroforum Escorial, pretende incluir en la empresa española la visión de los activos intangibles, diseñando un modelo de medición y gestión del capital intelectual de las organizaciones. Para ello tiene en cuenta dos perspectivas: la interna (proporcionar a los gestores medidas y herramientas adecuadas de los elementos intangibles que principalmente generan el valor de la empresa), y la externa (suministrar información a los usuarios externos sobre intangibles para facilitarles la toma de decisiones).

## 4. TRATAMIENTO CONTABLE DE LOS RECURSOS DESTINADOS A FORMACIÓN

La percepción de que determinados gastos de formación son en realidad inversiones de carácter inmaterial (en conocimientos, habilidades o talento de los empleados) que la empresa realiza con la intención de obtener beneficios futuros, plantea inmediatamente su consideración como activo por parte de los sistemas de información contable. FLAMHOLTZ (1999) señala que la cuestión del tratamiento como gasto o como activo se centra en las inversiones en formación, pero no se extiende al valor total del personal, ya que los recursos humanos en sí mismos no reúnen las condiciones para su inclusión como activo. Esta formulación del problema coincide con el Objetivo 5 del Libro Blanco de la Unión Europea.

En el marco de la contabilidad financiera, la posible activación de los costes de formación hay que contemplarla en función de su adecuación a la definición de activo y de las condiciones para su reconocimiento contable (MORENO y SIERRA, 2000, p. 84). Respecto al concepto de activo, en la comunidad contable pueden encontrarse diversas definiciones. En el ámbito internacional, puede observarse cómo existe un alto grado de consenso al caracterizar a los activos en las definiciones que pueden encontrarse en la NIC-M del IASC y en la SFAC núm. 3 de la FASB (MAZARRACÍN, 1998, p. 40).

Según el IASC [NIC-M, apartado a), párrafo 49] «un activo es un recurso controlado por la empresa como consecuencia de sucesos pasados, del cual se esperan obtener beneficios económicos».

La SFAC núm. 3, párrafo 19 señala que «activos son probables beneficios económicos futuros obtenidos o controlados como resultado de transacciones o hechos pasados por una entidad concreta».

Como queda reflejado en ambas definiciones, la naturaleza de activo se caracteriza por su potencial de servicio futuro (MARTÍNEZ CHURIAQUE, 1980, p. 134), independientemente de que sea tangible o intangible, y además porque se tenga derecho a la propiedad o control de los beneficios que tal recurso genera.

En este sentido, los gastos de formación se encuadrarían dentro de los recursos intangibles de la empresa. Sin embargo, la definición de activo no es suficiente para abarcar el concepto de activo intangible (CAÑIBANO et al., 1999, p. 26). El IASC <sup>(4)</sup> en el IAS 38 (1998) define activo intangible como: activos no monetarios sin sustancia física utilizados en la actividad de la empresa, arrendamiento a terceros o con propósitos administrativos, que sean identificables, controlados por la empresa como consecuencia de eventos pasados y de los que se espera obtener beneficios futuros. Según esta definición los requisitos de reconocimiento de activos intangibles son la probabilidad de que la empresa pueda obtener beneficios económicos futuros y que el coste del activo pueda ser medido con fiabilidad, criterios propuestos por este organismo para el reconocimiento de activo.

Por lo que respecta al tratamiento de los costes de formación recogido en el Plan General de Contabilidad y restante normativa contable española vigente, en aplicación del principio de prudencia, los costes formativos van a registrarse como gastos del ejercicio, exceptuando aquellos en que se incurra al

---

<sup>(4)</sup> Al igual que para activo, existen multitud de definiciones de activo intangible. Se ha optado por indicar la propuesta por el IASC por la importancia que tiene este organismo en el ámbito contable y su influencia en Europa. La mayoría de las definiciones que se han propuesto están de acuerdo en que los activos intangibles generan beneficios económicos futuros, carecen de sustancia física y están controlados por una empresa como consecuencia de acontecimientos o transacciones pasadas, si bien no coinciden en los criterios a emplear para su reconocimiento, medición, amortización (CAÑIBANO et al., 1999, p. 28).

comienzo de la vida de la empresa o con motivo de ampliación de capital de una sociedad. Dos razones avalan el carácter general de la no activación:

- Se considera que existe gran incertidumbre sobre el hecho de la contribución a la generación de futuros beneficios para la empresa, y que, como consecuencia, podría existir subjetividad al decidir qué parte se activa.
- Imposibilidad de control del recurso económico derivado del activo que la citada inversión representa: la normativa laboral impone que no hay restricciones a la movilidad de los trabajadores (salvo en mercados de trabajo muy específicos, como ocurre con los jugadores profesionales durante la vigencia de su contrato), por lo cual un recurso humano que haya recibido formación de la empresa puede abandonarla voluntariamente.

AECA (1992, apartado 1.24) expone la cuestión de la siguiente manera: con carácter general los gastos de formación de personal «deben registrarse como gastos cuando se incurren, sin otra excepción que la de aquellos que pudieran considerarse como gastos de primer establecimiento o gastos de puesta en marcha».

Como ha quedado reflejado, la contabilidad financiera, que sólo reconoce determinados intangibles, deja un estrecho margen para que las inversiones formativas puedan ser recogidas en el balance de situación. Los obstáculos para su activación pueden analizarse teniendo en cuenta las condiciones que definen la naturaleza de un activo, y que pueden deducirse de las definiciones anteriormente mencionadas:

- Control sobre los servicios prestados por el recurso. La NIC-M, en su párrafo 57 utiliza el concepto control haciendo referencia a la capacidad de la empresa para poder disfrutar de los beneficios que se espera que genere tal partida. Si se utiliza el término control es porque amplía el de propiedad como derecho legal a disfrutar de beneficios futuros <sup>(5)</sup>.

La primera cuestión es que si la capacidad de generar beneficios económicos en el futuro se entiende como el potencial del activo para contribuir directa o indirectamente a futuras entradas netas de tesorería, y ese potencial puede manifestarse de distintas formas (incluso la de facilitar la disminución de pagos ulteriores), los gastos de formación, al perseguir una mejor preparación del personal, cumplen este aspecto de la definición, ya que cabe esperar que tal formación, tenga un efecto posi-

---

<sup>(5)</sup> En el presente marco contable existen activos sobre los cuales la empresa ejerce el control de un recurso, pero no la propiedad, como, por ejemplo, un contrato de arrendamiento financiero o «leasing».

tivo en la productividad y/o calidad de la producción <sup>(6)</sup>. Los efectos económicos del factor humano sobre el funcionamiento de los medios técnicos de la empresa pueden ser muy relevantes con una formación adecuada, con el consecuente impacto sobre la rentabilidad.

El segundo aspecto es que esos retornos futuros puedan ser controlados por la entidad. Mientras la empresa mantiene una relación laboral con un recurso humano está obteniendo el derecho a controlar por un período de tiempo determinado los servicios que presta esa persona. Sin embargo, puede argumentarse que no existe, en general, un contrato entre las partes que obligue a que los trabajadores permanezcan en la empresa en el futuro, es decir, que la persona puede abandonar la empresa y, en consecuencia, no se da el control real sobre los beneficios que de las inversiones formativas se puedan obtener o, al menos, se desprende un grado de incertidumbre en cuanto al control de los retornos derivados de la formación. Salvo excepciones, la capacidad para controlar los servicios de los recursos humanos viene determinada por su compromiso con la organización, y éste puede abarcar distintos aspectos como el apego afectivo, el sentido de obligación que tenga cada individuo a permanecer en la organización, o el quebranto económico que el trabajador estima que le podría suponer abandonar la empresa.

- La separabilidad de un recurso puede definirse (MORENO y SIERRA, 2000, p. 85) como la capacidad de arrendar, intercambiar, vender o distribuir los beneficios económicos futuros derivados del elemento intangible, sin perder en la operación beneficios derivados de otros actores que intervienen en la misma actividad donde se produce los beneficios del elemento que se pretende separar. Sólo en casos muy concretos como en las Sociedades Anónimas Deportivas se pueden comprar o vender los derechos sobre la licencia de los profesionales independientemente del resto de activos, pero, en la generalidad de los casos esto no ocurre, esto es, los recursos humanos no tienen habitualmente la condición de recurso separable.
- La partida debe tener un coste o valor que pueda ser medido con fiabilidad (párrafo 83 NIC-M). El coste o valor ha de ser expresado en cantidades monetarias (párrafo 82, NIC-M). La fiabilidad hace referencia a la ausencia de error material y sesgo (párrafo 31, NIC-M). El uso de estimaciones razonables no cuestiona la fiabilidad, puesto que en el caso de los recursos humanos habrá que estimar qué parte de los gastos de

---

<sup>(6)</sup> Se ha comprobado que los gastos incurridos por la empresa con el fin de impartir formación específicamente necesaria para realizar la actividad en la entidad produce generalmente esos efectos positivos. Efectos que pueden medirse en términos de aumento de ingresos, reducción de costes y otros de difícil cuantificación que afectan al funcionamiento de la entidad como un todo (RIPOLL y LABATUT, 1994, p. 36).

formación pueden ser capitalizados, en función de factores como la posibilidad de abandono de la empresa de una parte de los empleados que reciban tal formación. Hay que tener presente que la medición al coste no tiene por qué ser representativa del valor económico de los recursos humanos, ya que éste debe tener en cuenta el potencial de creación de riqueza para la empresa en el futuro, pero tampoco sería aceptable en el marco contable actual la medición del valor actual de los retornos futuros, por la subjetividad que implicaría tal medición.

En síntesis, puede concluirse que el principio contable de prudencia es el que más limitaciones plantea para que los costes de personal no sean considerados gastos del ejercicio. Sin embargo, hay cierto apoyo en la doctrina contable para que los gastos de formación del personal pudieran ser activados. Algunas de las condiciones exigidas para ser catalogados como activos pueden interpretarse para los costes de formación con cierta flexibilidad, ya que el criterio de ser controlado por la entidad en muchos activos convencionales se cumple sólo en términos probabilísticos o de estimación, y no de total certeza. Además, la prevalencia de la imagen fiel sobre el principio de prudencia podría permitir un reflejo de las inversiones formativas cuando su importe sea tan relevante como para afectar a la imagen fiel que las cuentas anuales deben ofrecer.

Por otro lado, diversos autores plantean las consecuencias que pueden derivarse del hecho de que la regulación contable actualmente vigente limite sobremanera la posibilidad de informar en el balance de las inversiones en recursos humanos. En primer término, se considera la imposibilidad de activación y el consiguiente reflejo como gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias repercute en el beneficio contable del ejercicio. EDVINSSON y MALONE (1999, p. 63) indican que este proceder produce una paradoja importante: si una empresa invierte en recursos como el capital humano que suponen una ventaja competitiva, a corto plazo sufre un deterioro en la cuenta de pérdidas y ganancias que reduce el valor en libros de la organización. Asimismo, CAÑIBANO et al. (1999, p. 32) señalan que los inversores destinarán recursos a empresas que inviertan poco o nada en intangibles ya que en los estados contables externos presentan mayores beneficios y recursos propios, en detrimento de compañías que dediquen un importante volumen de recursos a intangibles que no se recogen en el activo. BURNETT (MAZARRACÍN, 1998, p. 36) subraya, en relación con los gastos de formación, que el tratamiento contable convencional que considera los desembolsos en formación del personal como gastos en vez de como inversiones tiene un efecto adverso en las cantidades gastadas en este concepto por su impacto negativo en la cuenta de resultados y, por consiguiente, en las medidas de rendimiento derivadas de las cuentas financieras. Por ello, habrá una tendencia a no afrontar estos gastos, olvidando las consecuencias negativas a largo plazo, lo cual se evitaría, en cierta medida, si tales partidas fueran tratadas de forma diferente. En esta misma línea, la OCDE (1998, p. 294) presenta como una de las causas de la inversión insuficiente en intangi-

ble de las empresas la falta de reflejo en los estados financieros, derivada de su tratamiento contable como gasto.

En segundo lugar pueden encontrarse planteamientos que ponen de manifiesto la utilidad que, desde el punto de vista de la información contable, supone el conocimiento más correcto de estas partidas que pueden suponer auténticas inversiones. ALAN y BENSON (MAZARRACÍN, 1998, p. 30) proponen analizar si deben o no ser capitalizadas en función de que en un área o departamento vayan a prestar sus servicios los empleados que han originado tales gastos. Es decir, si las tareas que van a realizar tienen proyección hacia el futuro o para el ejercicio actual. En el primer caso sugiere su capitalización, mientras que en el segundo se trataría de un gasto del ejercicio. También GUERRERO argumenta que tratar las inversiones en formación como activos permitiría remover obstáculos para desarrollar cursos muy caros y de alta calidad (GUERRERO, 1998, p. 64), ya que se podría imputar a la cuenta de resultados durante varios ejercicios, en vez de llevarlo a pérdidas y ganancias en el mismo ejercicio. GUTHRIE (2000) señala que una mejor información sobre los recursos humanos permitiría una asignación más adecuada dentro de las organizaciones y podría facilitar la detección de las carencias en capacidades y conocimientos, pudiendo también suministrar información más amplia a inversores y potenciales inversores.

Una última perspectiva relacionada con la consideración como activo de los gastos de formación es su comparación con otros intangibles. En el marco de la contabilidad financiera existen activos intangibles desarrollados internamente que son susceptibles de activarse, como es el caso de los gastos de investigación y desarrollo. Si se pudiese asimilar el tratamiento de los costes de formación a la de los costes de investigación y desarrollo, podrían plantearse los siguientes requisitos para su activación:

- Que puedan ser evaluados de forma razonable.
- Que de los resultados obtenidos con la formación pueda proporcionar a la empresa una ventaja competitiva que genere ingresos futuros.

Asimismo, entendiendo que la posibilidad de la activación de los costes de formación se produce por analogía con los costes de investigación y desarrollo, parece razonable igualmente que su amortización debería limitarse igualmente a un período máximo de cinco años, en vez de realizarse en función de la carrera estimada de los empleados que reciben formación.

Además, los costes de formación tienen una posible inclusión indirecta en el activo, en el caso de que se produzca una adquisición de un negocio, a través de la partida que recoge el «fondo de comercio», lo cual supone un tratamiento asimétrico: mientras que la empresa transmisora no puede activar los costes de formación, para la empresa adquirente pueden ser un componente del inmovilizado inmaterial.

## 5. CONCLUSIONES

En el entorno actual ha arraigado fuertemente la idea de que el capital humano se constituye en la base de la economía del conocimiento, convirtiéndose los recursos humanos, en consecuencia, en un factor fundamental para muchas empresas. Asimismo, puede constatarse una cierta convergencia al considerar la importancia de la formación que proporciona la empresa para el desarrollo de sus recursos humanos, por su incidencia positiva en la inversión en capital humano. En este contexto, se asume que parte de la formación en conocimientos, aptitudes, habilidades y competencias de los trabajadores es susceptible de generar retornos futuros para la organización.

El marco de los principios y normas de contabilidad financiera existente limitan en gran parte la posibilidad de reflejar en el activo de los balances los importes que las empresas destinan a la formación. Una consecuencia importante de la actual práctica contable es que como el desarrollo de los recursos humanos aparece como gasto en vez de como activo, las empresas pueden verse inclinadas a no dedicar recursos suficientes a la formación de sus empleados. Como reacción, surge una corriente emergente en la comunidad investigadora y en determinados ámbitos que trata de incentivar y apoyar el reconocimiento como activo contable de las inversiones formativas de la empresa como una de las fórmulas para impulsar la inversión empresarial en formación, a través de la estructuración de unos sistemas de información útil y comparable. A esta tendencia se han sumado instituciones como la OCDE y la Unión Europea, aunque, sin embargo, no han llegado a proporcionar un marco específico para implantarlo en la práctica.

La pretensión de valorar los servicios que los recursos humanos puedan ofrecer a la empresa como resultado de la formación podría aportar una base informativa de indudable interés para valorar mejor la empresa de cara a los inversores presentes o potenciales, y para la adopción de decisiones por los gestores, incluso en este mismo ámbito de la formación. Asimismo, el desarrollo de fórmulas más pragmáticas de medida e información sobre recursos humanos podría suponer un refuerzo e impulso considerable a la inversión privada en formación.

## 6. BIBLIOGRAFÍA

ALEXANDER, T.J. (1997): «Human capital investment: building the “Knowledge economy”», *Policy Options*, July-August, pp. 5-8.

ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN DE EMPRESAS (AECA) (1992): *Inmovilizado inmaterial y gastos amortizables*, Documento núm. 3, Serie Principios Contables AECA, Madrid.

— (1994): *Mano de obra: Valoración, asignación y control*, Documento núm. 6, Serie Principios de Contabilidad de Gestión AECA, Madrid.



- BECKER, B.E.; HUSELID, M.A. y ULRICH, D. (2001): *El cuadro de mando de recursos humanos*, Gestión 2000, Barcelona.
- CAÑIBANO, L.; GARCÍA-AYUSO, M. y SÁNCHEZ, M.P. (1999): «La relevancia de los intangibles para la valoración y la gestión de empresas», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, núm. 100, pp. 17-88.
- CAÑIBANO, L.; GARCÍA-AYUSO, M. y COVARSI, M. (2000): «El papel de los intangibles en el análisis de la situación financiera de la empresa», *VI Jornada de Trabajo sobre Análisis Contable*, Almería, Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad.
- COMISIÓN EUROPEA (1995): *Teaching and Learning. Towards the learning society*, Office for official publications of the European Communities, Luxemburgo.
- DAWSON, C. (1994): «Human resource accounting: from prescription to description?», *Management Decision*, núm. 6, pp. 35-40.
- EDVINSSON, L. y MALONE, M. (1999): *El capital intelectual. Cómo identificar y calcular el valor de los recursos intangibles de su empresa*, Gestión 2000, Barcelona.
- FLAMHOLTZ, E.G. (1999): *Human Resource Accounting*, Kluwer Academic Publishers, Boston.
- GRÖJER, J.E. y JOHANSON, U. (1998): «Human resource costing and accounting - Reporting regulation?», *Workshop The value of investing in the workforce*, Bruselas, 14-16 septiembre.
- GUERRERO, I. (1998): «Un trato equivalente para inversiones de capital e inversiones formativas», *CEDEFOP Revista Europea de Formación Profesional*, núm. 14, pp. 62-68.
- GUPTA, D.K. (1994): «The Jaggi-Lau Model of Human Resource Accounting Revisited», *ASCI Journal of Management*, vol. 23.  
— [http://www.asci.org.in/publications/ascijl/v23\\_2\\_din.htm](http://www.asci.org.in/publications/ascijl/v23_2_din.htm)
- GUTHRIE, J. (2000): «The management, measurement and the reporting of intellectual capital», Conferencia impartida en CIMA. Londres, 5 de julio.
- GUZMÁN RAJA, I.; GOMARIZ MERCADER, E.; NAVARRO GARCÍA, J.C. y PUERTO LLOPIS, A.J. (1996): «Los gastos de formación del personal: problemática contable y fiscal», *Revista de Estudios Empresariales de Cartagena*, núm. 1, pp. 91-109.
- HOWARD, A. (1998): «Implications of Work Change for Training», Whitepaper, *Development Dimensions International*, pp. 1-11.
- INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS COMMITTEE (IASC) (1998): *IAS 38: Intangible Assets*, International Accounting Standards Committee.
- JOHANSON, U. (1998): «La respuesta está en el viento. La inversión en formación desde la perspectiva de la contabilidad de recursos humanos», *CEDEFOP Revista Europea de Formación Profesional*, núm. 14, pp. 52-61.

- JOHANSON, U.; EKLÖV, G.; HOLMGREN, M. y MÅRTENSSON, M. (1998): *Human resource costing and accounting versus the balanced scorecard*, OCDE, París.  
— [www1.oecd.org/dsti/sti/industry/indcomp/act/ams-conf/background-papers/sweden.pdf](http://www1.oecd.org/dsti/sti/industry/indcomp/act/ams-conf/background-papers/sweden.pdf)
- KAPLAN, R.S. y NORTON, D.P. (1999): *Cuadro de mando integral*, Gestión 2000, Barcelona.
- MARQUÉS, E. (1974): *Contabilidad y gestión de los recursos humanos*, Pirámide, Madrid.
- MARTÍNEZ CHURRIACQUE, J.I. (1980): «Estados contables con datos de inversión en personal. Su impacto en la toma de decisiones», *Boletín de Estudios Económicos*, núm. 109, pp. 127-147.
- MARTÍNEZ RAMOS, M. (2000): «De la contabilidad de los recursos humanos al capital intelectual: una ampliación necesaria», *VI Jornada de Trabajo sobre Análisis Contable*, Almería, Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad.
- MATTESSICH, R. (2000): «Hitos de la investigación en Contabilidad Moderna (segunda mitad de siglo)», *Revista de Contabilidad*, núm. 5, pp. 19-66.
- MAZARRACÍN BORREGUERO, M.R. (1998): *La información contable de los recursos humanos*, Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, Madrid.
- MORENO CAMPOS, I. y SIERRA MOLINA, G.J. (2000): «La relevancia del capital humano en la información financiera: análisis y revisión de la literatura empírica», *VI Jornada de Trabajo sobre Análisis Contable*, Almería, Asociación Española de Profesores Universitarios de Contabilidad.
- NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD (IASB) (1990): «Marco conceptual para la elaboración y presentación de estados financieros», Traducción de Gonzalo Angulo y Túa Pereda, Instituto de Censores Jurados de Cuentas de España, Madrid.
- OCDE (1996): *Measuring what people know. Human capital accounting for the knowledge economy*, OECD Publications, París.  
— (1998): *Technology, productivity and job creation. Best policy practices*, OECD Publications, París.
- RIPOLL FELIÚ, V.M. y LABATUT SERER, G. (1991): «La contabilidad de los recursos humanos (I)», *Partida Doble*, núm. 17, pp. 12-16.  
— (1994): «La contabilidad de gestión y los costes de recursos humanos: implicaciones contables y fiscales de su activación», *Técnica Contable*, núm. 541, pp. 35-48.
- ROBLEDA CABEZAS, H. (1994): «Análisis de los costes de formación del personal», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, núm. 81, pp. 969-982.

SAMIER, N. (1999): «De la productivité du capital humain à la performance des ressources humaines: vers une pertinence des modèles d'évaluation».

— <http://st-serge.univ-angers.fr/recherch/geape2/Khresum.htm#samier>

TÚA PEREDA, J. (1988): «Evolución del concepto de contabilidad a través de sus definiciones», en *XXV Años de Contabilidad Universitaria en España*, pp. 895-956, Instituto de Planificación Contable, Madrid.

WESTPHALEN, S. (1999): «Reporting on human capital; objectives and trends», Simposium internacional *Measuring and Reporting intellectual capital: experience, issues and prospec*, Amsterdam, 9-10 de junio de 1999.