

MODELO DE MEDICIÓN DEL CAPITAL INTELLECTUAL EN UN ENCARGO DE AUDITORÍA DE GESTIÓN

INTELLECTUAL CAPITAL ASSESMENT IN A MANAGEMENT AUDIT ENGAGEMENT

Resumen

La sociedad del conocimiento exige que el valor de las empresas ya no esté dado netamente por sus resultados financieros y posicionamiento en el mercado, sino que ahora se tengan en cuenta aspectos que conforman su estructura interna y activos intangibles -capital intelectual-, que es el producto de la interrelación entre el capital humano, estructural y relacional. Para una organización es importante la capacidad innovadora y la efectividad que se tenga en este capital, pues del mismo dependen la maximización de sus rendimientos y su proyección hacia el futuro. El objetivo de esta investigación es analizar los modelos de medición del capital intelectual y proponer un modelo que facilite la elaboración de técnicas y procesos en el encargo de auditoría de gestión. El estudio parte de comparar los modelos de medición del capital intelectual más usados, con sus características y componentes principales; además se analizarán las estrategias e indicadores

Abstract

The society of knowledge claims that the value of companies is no longer given for their financial results and market positioning only, but with aspects about their internal structure and intangible assets -intellectual capital-, which is the product of the interrelationship among human, structural and relational capital. The innovative capacity and its efficiency on this capital are very important for a company, as they are seminal for the maximization of its profits and the projection in the future. The purpose of this research is to analyze assessment models for Intellectual Capital and to propose a model for enabling the elaboration of techniques and procedures in management audit engagement. The results evince that the more suitable model to assess intellectual capital within a management audit engagement is the Balanced Business Scorecard (C.M.I), because it is able to assemble qualitative aspects and assign them a quantitative value with the

MARIO HEIMER FLÓREZ GUZMÁN

Candidato a doctor en Educación, Licenciado en Matemáticas y Física y especialista en Física de la Universidad del Tolima, director de la línea Contabilidad, Sociedad y Ambiente de la Universidad Cooperativa de Colombia.

HANNA MARIETTA ORJUELA ARTUNDIAGA²

Magister en Población y Desarrollo Auditoría de la Facultad Latinoamericana de Ciencias Sociales- Sede México, Especialista en Gerencia en gobierno y Gestión Pública - Universidad Jorge Tadeo Lozano, Economista de la Universidad del Tolima, profesora tiempo completos de la Facultad de Contaduría Pública. Universidad Cooperativa de Colombia, Sede Ibagué, Colombia, Grupo de investigación PLANAUDI. Correo electrónico: hanna.orjuela@campusucc.edu.co

GUILLERMO PEÑUELA FERNÁNDEZ³

Licenciado en Matemáticas y Física, Doctor en Educación, director de las maestrías en dirección empresarial y Gestión Pública de la Universidad Santiago de Cali. Correo electrónico: guipefer@hotmail.com

ANGIE MELISSA MUÑOZ TORRES⁴

Estudiante décimo semestre pregrado, programa Contaduría Pública Universidad Cooperativa de Colombia - Sede Ibagué. Correo electrónico: Angie.munozt@campusucc.edu.co

Recibido: 12 de noviembre de 2015. *Aceptado:* 20 de diciembre de 2015.

DOI: <http://dx.doi.org/10.21017/Pen.Repub.2016.n4.a3>

de gestión más importantes y finalmente se presenta una propuesta de modelo de medición. Los resultados evidencian que el modelo más adecuado para medir el capital intelectual en un encargo de auditora de gestión, es el Modelo del Balanced Business Scorecard (C.M.I) ya que es capaz de reunir los aspectos cualitativos de los activos intangibles y asignarles un valor cuantitativo con el uso de indicadores de desempeño requeridos por las compañías.

Palabras clave: Modelo de medición, auditoría de gestión, activos intangibles, capital intelectual, indicadores.

application of indicators for the performance as required by companies.

Key words: Assessment model, Management audit, Intangible assets, intellectual capital, indicators.

Modelo de medición del capital intelectual en un encargo de Auditoría de Gestión

Introducción

A partir de la revolución industrial dada entre los siglos XVIII y XIX, se dio una gran importancia a las tecnologías de la información y las comunicaciones, iniciando así la llamada era de la información; sin embargo, estas tecnologías no son más que una herramienta para difundir el conocimiento que poseen los seres humanos quienes son los activos principales para la conformación de una empresa y por ende de la sociedad.

Tradicionalmente las formas de medición de la competitividad de las empresas, han estado dadas por la cantidad de activos tangibles que se tienen y sus resultados financieros, pero es solo en los últimos años que se ha dado importancia a los valores ocultos o capital intelectual, como fuente básica para la generación de ingresos que aseguren su sostenibilidad en el tiempo; es así, como el capital intelectual se ha convertido en un instrumento de generación de valor para las organizaciones modernas.

Edvinsson & Malone (1.999) define el Capital Intelectual como «(..) la posesión de conocimientos, experiencia aplicada, tecnología organizacional, relaciones con clientes y destrezas profesionales, que dan a una empresa una ventaja competitiva en el mercado»(p. 32), por lo tanto, quienes puedan desarrollar estas cualidades podrán ayudar en la mejora de los resultados empresariales tanto operativos como financieros.

A causa de lo anterior, ha surgido la necesidad de desarrollar sistemas de medición que permitan cuantificar las competencias de las personas en el ámbito empresarial; al respecto Ramírez (2010) argumenta que «Todo territorio si desea ser competitivo deberá valorar, analizar y gestionar su capital intangible. De esta gestión se asegura una mejor comprensión de los elementos diferenciales que permiten un mayor bienestar social o ventaja competitiva» (p.228). Por lo tanto, es necesario analizar cada uno de los modelos de medición

del capital intelectual a través de la revisión del contenido teórico, para proponer la aplicación fundamentada de un método que facilite el desarrollo de técnicas y procedimientos dentro del encargo de auditoría de gestión, de manera que aporte al crecimiento cualitativo y cuantitativo de las organizaciones.

Marco teórico

El capital intelectual y sus componentes

El valor de las organizaciones está dado por la gestión eficaz del capital independientemente de cual sea; no obstante, el capital intelectual se ha convertido en la principal fuente generadora de riqueza, ya que está conformado por una serie de variables intangibles que empleadas estratégicamente pueden generar ventajas futuras en el campo competitivo, y ayudar a la toma de decisiones innovadoras para el cumplimiento de los objetivos. Figura 1.

Para ampliar el concepto Benavidez (2012) afirma que:

El Capital Intelectual es producto de la interrelación del Capital Humano (conocimiento de los trabajadores, la capacidad de aprendizaje y adaptación, etc.), el Capital Estructural (las marcas, patentes, derechos, los nombres de

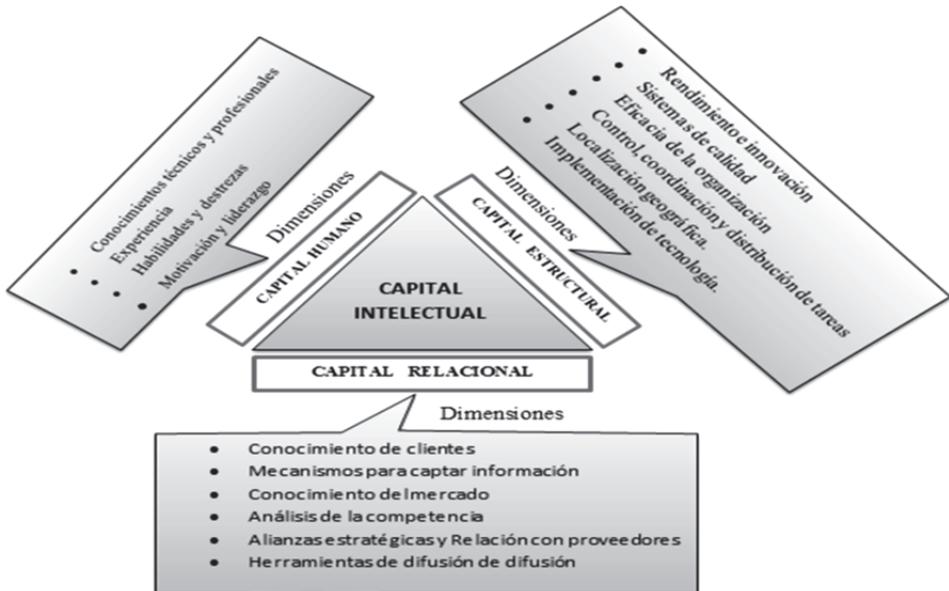


Figura 1. Componentes del capital intelectual.

Fuente. Elaboración propia.

los productos y otro tipo de activos intangibles, los procesos internos y de Investigación y Desarrollo, etc.) y el Capital Relacional (relaciones de la empresa con los clientes, los proveedores, distribuidores, inversionistas y otros stakeholders: entidades gubernamentales y la sociedad en general), que se ve reflejada en la capacidad que tiene el Talento Humano de añadir valor no solo a los activos tangibles sino también a los activos intangibles de una organización y que generan o generarán valor futuro y sobre los cuales se podrá consolidar una ventaja competitiva sostenible en el tiempo (p. 105).

El capital intelectual va enfocado a la posesión de conocimientos, experiencias y destrezas profesionales que hacen a las personas y entidades más competitivas que otras, este conjunto de elementos intangibles son capaces de generar bienestar en las empresas, a pesar de ser elementos que no se pueden observar ni tocar; por lo tanto, para comprender el valor que tiene un activo intangible es necesario conocer sus diferentes connotaciones.

Una vez analizado los componentes del capital intelectual, se deja claro que corresponde a: capital estructural, capital relacional y el capital humano que se interrelacionan con las distintas áreas de enfoque mencionadas, permitiendo que las organizaciones puedan centrar su atención en aquellos intangibles que contribuyan a la generación de valor y así comprender la realidad en la que se encuentran, no obstante este modelo se enfoca en una medición más cualitativa que objetiva y sistematizada por lo cual dificulta la obtención de datos numéricos.

Dentro del decreto 2420 del 14 de diciembre del año 2015 en la NIC 38 Numeral 8 y 9, define el activo intangible, como un activo identificable de carácter no monetario y sin apariencia física tales como: el conocimiento científico o tecnológico, el diseño o implementación de nuevos procesos, los conocimientos comerciales, entre otros; pero en su numeral 10 aclara que para que un activo sea catalogado como intangible debe ser identificable, controlado por el ente económico y deben ser probables sus beneficios económicos; no obstante, la importancia del capital intelectual radica en que este no puede ser controlado ni transferido de una persona u organización a otra, por hacer parte de la esencia de cada uno.

Por otro lado Palacios (2010), argumenta que:

El enfoque actual de capital humano viene de la mano con la interacción de otros capitales que se encuentran inmersos en la idea del capital intelectual (CI). Su planteamiento está basado en la argumentación de que en los valores de la empresa y en los valores de mercado hay valores ocultos, que van más allá de los valores contables y de mercado. Estos valores ocultos de la empresa son un conjunto de activos intangibles que no quedan

reflejados en la contabilidad tradicional, pero que el mercado reconoce como futuros flujos de caja (p.27).

Para resumir, el capital intelectual es el conjunto de activos intangibles capaces de generar un valor agregado, siempre y cuando se utilicen como una herramienta en cada uno de los procesos realizados por las organizaciones para el logro de los objetivos, siendo estos la principal finalidad de la auditoría de gestión.

El capital intelectual dentro de la auditoría de gestión

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) en su pronunciamiento número 7 define la auditoría de gestión como el examen y evaluación que se realiza a una entidad para establecer el grado de economía, eficiencia y eficacia con que se utilizan los recursos disponibles en observancia de las disposiciones legales, con el objetivo de verificar la utilización más racional de los bienes y el logro de los objetivos previstos.

De modo similar lo explica Blanco, 2012:

La auditoría de gestión es el examen que se efectúa a una entidad por un profesional externo e independiente, con el propósito de evaluar la eficacia de la gestión en relación con los objetivos generales; su eficiencia como organización y su actuación y posicionamiento desde el punto de vista competitivo, con el propósito de emitir un informe sobre la situación global de la misma y la actuación de la dirección (p.403).

La principal finalidad de este tipo de auditoría: a) en primer lugar, es determinar el grado de cumplimiento de los pronósticos y presupuestos a través de la detección de posibles deficiencias o puntos débiles en los políticas y prácticas, permitiendo enunciar planes de mejoramiento, b) en segundo lugar, busca formular una opinión sobre la efectividad de los sistemas administrativos, de control y operativos para proponer estrategias de reducción de costos y aumento de utilidades y c) finalmente se encarga de verificar el cumplimiento de las normas y disposiciones legales que le son aplicables a la entidad de acuerdo a sus características.

En vista de que la auditoría de gestión gira en torno al cumplimiento de metas y aumento de la productividad y competitividad de las empresas, dentro de su planeación debe tener en cuenta que el capital intelectual hace parte de la estructura organizacional de la misma, la cual está conformada por el talento humano poseedor de las capacidades y el conocimiento para ejecutar las tareas asignadas, por las relaciones entre clientes, socios y proveedores y por la tecnología empleada para agilizar procesos; así pues, la aplicación de un método de medición del capital intelectual en el encargo de auditoría de gestión,

brinda beneficios mediante la creación de estrategias para aumentar el valor de las empresas.

Para realizar la planificación de la auditoría de gestión es necesario examinar cada una de las acciones que realiza la entidad para lograr economía, eficiencia y eficacia, en función de alcanzar una ventaja competitiva en el mercado. Teniendo en cuenta que el capital intelectual es considerado uno de los activos intangibles capaces de aumentar la producción de otros activos de mayor valor, generando riqueza y ayudando a gestionar el posicionamiento futuro de la entidad, se hace imperativo incluir en el encargo de auditoría de gestión, el valor cuantitativo y cualitativo que puede tener este capital para el logro de los objetivos propuestos utilizando un método de medición.

En el desarrollo del encargo, cualquier trabajo, revisión o verificación que facilite al auditor formarse una opinión sobre el grado de cumplimiento de los objetivos del ente auditado será bienvenido, ya que permitirá obtener evidencia válida y suficiente; en consecuencia, si se aplica un modelo de medición al capital intelectual, facilitará la evaluación del aporte que este hace en pro del crecimiento de la organización.

Es así como los métodos de medición pueden ser cualitativos o cuantitativos dependiendo el resultado que se desee obtener; sin embargo, los datos numéricos son más fáciles de interpretar de acuerdo con Blanco, (2012) donde explica que «Los datos que se recogen con tales mediciones son, por lo general, más fáciles de resumir y de organizar que los recopilados mediante las mediciones cualitativas» (p.423) facilitando la creación de medidas correctivas y la toma de decisiones.

Hasta el momento no ha sido definido un modelo único que establezca cuánto valen los activos intangibles o capital intelectual dentro de las compañías, por su diversidad de criterios y procesos, por tal motivo se enunciarán los modelos más conocidos a nivel mundial, como primer paso para la comprensión de su importancia dentro del encargo de auditoría de gestión.

Métodos de medición del capital intelectual

Las empresas no solo deben gestionar y cuantificar los aspectos financieros y económicos sino también lo relativo al conocimiento e innovación, que son claves para el éxito, los cuales se pueden medir a través herramientas o modelos que faciliten a los stakeholders –grupos interesados en la empresa- el desarrollo de estrategias para el cumplimiento de los objetivos organizacionales manteniendo la economía, eficacia y eficiencia de los procesos.

En la revisión de la literatura existente sobre los modelos de medición de los activos intangibles que conforman el capital intelectual, se encuentran un sin

número de autores que tratan el tema, sin embargo, para lograr el objetivo del artículo se citarán los más relevantes:

- a) Modelo de Intellectual Assets Monitor, presentado por Karl-Erick Sveiby, el cual tiene como punto principal los activos intangibles y su medición proponiendo tres tipos de indicadores: crecimiento e innovación, eficiencia y estabilidad. La importancia de los activos intangibles según Sveiby (1.998) se basa en la gran diferencia existente entre el valor de las acciones en el mercado y su valor en libros. Esta diferencia, se debe a que los inversores desarrollan sus propias expectativas en la generación de los flujos de caja futuros debido a la existencia de los activos intangibles.

Este modelo muestra el llamado Balance Invisible, en el cual se plantea que las competencias personales son las que conforman la estructura interna y externa de una compañía, y desarrolla tres categorías: a) Competencia de los recursos humanos (capital humano), b) Estructura externa enfocada a las relaciones cliente - proveedor y c) Estructura interna (capital estructural) la cual trata sobre el conocimiento de la organización y sus sistemas de información.

Para Karl-Erick Sveiby, las personas son el único agente verdadero en las organizaciones, y son las encargadas de crear tanto la estructura interna (organización) como la estructura externa (imagen). La medición de los activos intangibles tiene una doble orientación; la primera es orientada hacia el exterior para informar a clientes, proveedores y accionistas, y la segunda desde el interior, la cual va dirigida al grupo directivo para conocer el progreso de la empresa.

- b) Modelo Intellect: Presentado por Euroforum en 1998, trata de acercar el valor de la empresa a su valor de mercado para evaluar la capacidad que esta tiene para ser sostenible en el tiempo a mediano y largo plazo, utilizando información relevante para facilitar la toma de decisiones.

Este modelo está conformado por el capital humano, capital estructural y capital relacional y es flexible de acuerdo a las estrategias utilizadas por cada empresa, trata de hacer una medición de los activos intangibles en tiempo real necesarios para poder proyectar el futuro previsible de la compañía con respecto a su competitividad y supervivencia.

- c) Modelo Navigator Skandia. Desarrollado por Edvinsson y Malone en el año 1998 en la empresa Skandia AFS, su objetivo principal era crear una herramienta que facilitara los procesos de toma de decisiones en las compañías; se basa en determinar factores que deben ser maximizados para crear valor sostenible en las empresas; estos factores, tienen cuatro áreas de enfoque alrededor de una común llamada enfoque humano; al

combinar estos enfoques se obtiene como resultado la descripción sistemática de la capacidad de la empresa para transformar el capital intelectual en rendimientos financieros. Figura 2.

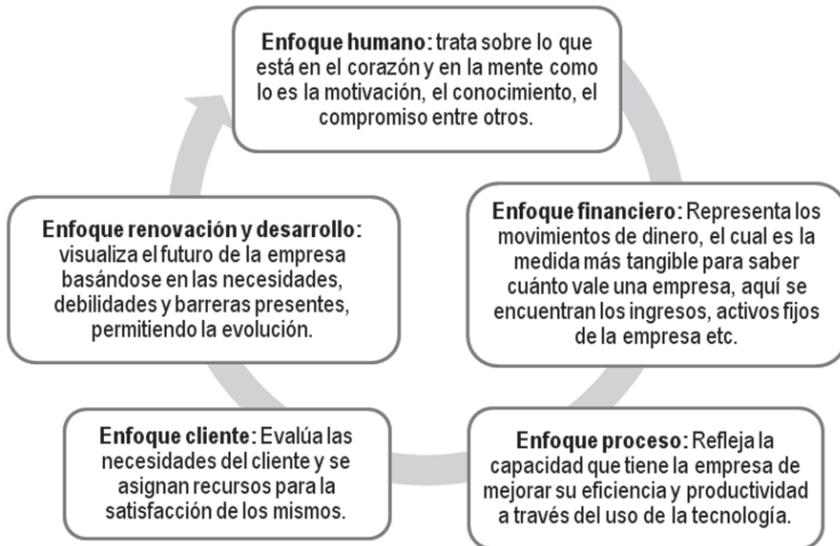


Figura 2. Modelo Navigator Skandia

Fuente. Elaboración propia.

- d) Modelo Del Balanced Business Scorecard (C.M.I.). Kaplan y Norton lo llamaron Cuadro de Mando Integral, el cual incluye los indicadores de gestión y un cuadro de perspectivas que giran en torno al enfoque humano, las cuales permiten examinar el comportamiento de los miembros de la organización, y si estos van encaminados al cumplimiento de los objetivos propuestos. Este modelo utiliza perspectivas que son dimensiones críticas claves de la organización, en donde se encuentran: la perspectiva financiera que hace referencia a las estrategias necesarias para cumplir las expectativas de los accionistas y aumentar la rentabilidad, la perspectiva del cliente que se enfoca en la satisfacción de sus necesidades, la perspectiva interna, la cual evalúa los procesos y procedimientos llevados a cabo por la empresa, y por último, la perspectiva aprendizaje y crecimiento que se refiere a la capacidad de innovación, crecimiento y motivación con base en la gestión de los empleados.

De acuerdo con Kaplan & Norton (2009) «Las organizaciones también deben invertir en su infraestructura -personal, sistemas y procedimientos- si es que quieren alcanzar unos objetivos de crecimiento financiero a largo plazo»(p.140); lo anterior debido a que «en última instancia, la capacidad de alcanzar las ambiciosas metas de los objetivos financieros, del cliente y de los procesos internos depende de la capacidad de crecimiento y aprendizaje de la organización» (Kaplan & Norton, 2009, p.159).

El objetivo principal del Balanced Business Scorecard, es medir los resultados empresariales a través de indicadores financieros y no financieros, su hipótesis se basa que para aumentar el valor de una empresa, es necesario contar con clientes fieles y satisfechos, los cuales se obtienen a través de la evaluación de procesos realizados por el personal de la compañía para el logro de los objetivos; así mismo, para llevar a cabo un trabajo eficiente se requieren empleados motivados y con ganas de innovar.

- e) Modelo Technology Broker. Annie Brooking en 1996 creó este modelo, incluye tanto los activos del capital intelectual -activos intangibles- como los activos tangibles y presenta una metodología para auditar la información relacionada con este tipo de capital. En este modelo, los activos intangibles se clasifican en cuatro categorías: activos de mercado (marcas, licencias, fidelización del cliente etc.), activos de propiedad intelectual (patentes, derechos de diseño, know how), activos humanos (capacidad de aprendizaje, habilidades y conocimientos de las personas), y activos de infraestructura (tecnologías, métodos y procesos).

El modelo finaliza con el análisis a la auditoría del Capital Intelectual y su medición cualitativa que para Brooking (1997) que «consiste en examinar todos los activos inmateriales de la empresa y documentar su existencia, su estado actual y si es posible su valor (p.103); sin embargo, no nombra indicadores cuantitativos que faciliten el cumplimiento de metas para las compañías.

- f) Modelo de Canadian Imperial Bank: Este modelo fue elaborado por Hubert Saint-Hongre en 1996, muestra la relación entre el capital intelectual, su medición y el aprendizaje organizacional. Modelo está compuesto por tres elementos: capital humano, capital estructural y capital clientes. Adicionalmente también se encuentra el capital financiero. Figura 3.

Su principal característica es el análisis que hace sobre las funciones del conocimiento tácito (conocimiento que aún no ha sido procesado) y el explícito (conocimiento entendible y transmitible) en cada uno de los componentes del capital intelectual.

- g) Modelo Universidad de West Ontario: Bontis (1996) define el capital intelectual en un conjunto de bloques interrelacionados que determinan



Figura 3. Modelo Canadian Imperial Bank.

Fuente: Saint-Onge (1996).

los resultados empresariales; considera que el capital humano influye en el desempeño del capital estructural y relacional. Este modelo tiene como objetivo analizar la relación causa-efecto de elementos del Capital intelectual y su influencia en los rendimientos financieros. Los productos de este modelo se generan a partir del trabajo que hace el individuo a través de su proceso laboral en la organización. Bontis expone que la importancia del capital humano radica en que este es el origen de la innovación y la estrategia, permitiendo la obtención de indicadores de desempeño deseados por las compañías.

Metodología

Este es un estudio con enfoque cualitativo, alcance descriptivo, analítico y explicativo, puesto que hace referencia al estudio de una realidad social, que describe características y prácticas socio - económicas, basado en normatividad, teorías y conceptos relativos al capital intelectual y auditoría de gestión teniendo en cuenta los componentes: capital relacional, estructural y humano. Finalmente se presenta un modelo de medición en el encargo de auditoría, para que pueda ser utilizado como herramienta de planificación, ejecución e informe.

Resultados

Después de analizar la literatura existente sobre algunos de los modelos de medición del capital intelectual más citados, se pudo evidenciar que el Cuadro de Mando Integral o Modelo Balanced Business Scorecard (C.M.I) es el más completo para ser utilizado dentro del encargo de auditoría de gestión, ya que su principal objetivo es medir los resultados obtenidos por las empresas, evaluando las áreas más relevantes para el logro de los objetivos.

Aplicación del modelo de Cuadro de Mando Integral en el encargo de auditoría de gestión

El estudio del capital dentro de la auditoría de gestión, ayuda a examinar el uso productivo de los recursos del conocimiento e innovación en las organizaciones, facilitando el cumplimiento de las metas con economía, eficiencia y eficacia. Lo que se plantea es que dentro de la auditoría de gestión se aplique un modelo de medición del capital intelectual que permita hacer un diagnóstico de las relaciones creadas por la compañía, la eficacia de los procesos utilizando tecnologías, conocimientos y destrezas creadas por los mismos miembros de la organización y la motivación que ellos tienen para alcanzar las metas fijadas.

Este análisis incluye no solo a los empleados, sino a directores y administrativos de las entidades, ya que sobre ellos recae directamente la responsabilidad en el cumplimiento de presupuestos y la sustentabilidad del ente a mediano y largo a plazo; por lo tanto, quienes lleven a cabo la inclusión del modelo de medición del Balanced Business Scorecard (C.M.I) en su encargo, tendrán una planificación de la auditoría más interactiva con la información de las áreas de trabajo que influyen de manera significativa en el manejo de los recursos controlados por la empresa, con hallazgos más contundentes que facilitarán la formulación de opiniones, resaltando los puntos exactos a mejorar, con el fin de traer mayores resultados económicos para la compañía auditada.

Por lo anterior, para facilitar la gestión estratégica llevada a cabo por las empresas, la herramienta C.M.I se apoya en el uso de indicadores que permiten unir objetivos a unos planes de acción para su cumplimiento -controlando cada una áreas del negocio-, como lo explica Gan & Trigine (2012), la atención y seguimiento a los diferentes indicadores que se seleccionen, supone sin duda una referencia fundamental para proyectar las estrategias y desarrollar las acciones significativas para el éxito de las organizaciones. Figura 4.

El deseo de medición del capital intelectual, comenzó cuando las empresas se dieron cuenta que en los balances e informes financieros presentados no se evidenciaban indicadores de generación de valor como lo son el prestigio, la



Figura 4. Proceso de planificación del Balanced Business Scorecard.

Fuente. Elaboración propia.

calidad, el cumplimiento y la innovación; ya que solo algunos activos intangibles eran reconocidos contablemente, pero en la actualidad la creciente necesidad de ser más competitivos que otros, ha presionado a las compañías para que tengan en cuenta estas cualidades organizacionales asignándoles un valor dentro de sus presupuestos.

Los indicadores son datos por lo general numéricos, que sirven para valorar las características tanto cuantitativas como cualitativas que conforman el capital intelectual de una organización; en la auditoría de gestión, es necesario hacer un análisis de estos indicadores para poder dar una opinión sobre el uso adecuado de los recursos. A través del modelo Balanced Business Scorecard, los objetivos de una empresa se pueden convertir en valores o porcentajes, para facilitar su medición y gestión, de manera que cualquier actividad realizada en pro de la consecución de metas, será considerada como una inversión y no como un gasto.

Al respecto Monagas (2012) afirma que:

«el proceso de gestión del «capital intelectual», debe considerarse como una actividad de inversión, que tiene importancia significativa en los resultados económicos de la empresa, conjuntamente con la formación de capital físico y financiero con los que interactúa; produciéndose entre ellos, a partir de cierto nivel, un proceso recíproco de estimulación en la que uno desarrolla al otro y viceversa» (p.143).

Lo anteriormente expuesto supone el crecimiento financiero y mejora el desempeño, lo cual puede ser generado a través del desarrollo del capital intelectual; es decir, que el proceso de medición debe iniciar con la creación de índices que evidencien el aprendizaje organizacional y el crecimiento corporativo; así pues, algunos indicadores que pueden ayudar a reflejar razonablemente el valor de los activos intangibles dentro de cada una de las perspectivas que conforman el C.M.I para su utilización en la auditoría de gestión pueden ser los siguientes:

Perspectiva Financiera: Se refiere a los indicadores financieros que históricamente han sido los más utilizados por las compañías, ya que reflejan la capacidad de capitalización y conversión de los logros obtenidos en ganancias

para la empresa, dentro de estos indicadores se encuentran: índices de liquidez y rentabilidad, índices de productividad, niveles de endeudamiento y financiación entre otros, que tiene relación con la auditoría de gestión, que examina en forma detallada cada uno de estos indicadores para dar una opinión sobre el rendimiento y uso de los recursos de la compañía; así lo afirma Nevado & Lopez (2009):

«(..) en los mercados modernos con un alto grado de competitividad, dificultades en la consecución de los medios de financiación y con una cierta preponderancia del consumidor sobre el productor, el futuro interesa más que el propio presente, por lo que el cuerpo dirigente debe cuidar al máximo su estrategia y extremar sus controles, así como, en base a ello, profundizar en el análisis de la gestión, si desea lograr los objetivos propuestos» (p.1).

Perspectiva clientes: Se trata sobre el mercado en el cual se compete, donde los clientes son el eje central para las organizaciones. Se parte de la percepción que ellos tengan de la compañía, para poder evaluar la satisfacción de sus necesidades y la relación costo-beneficio; en esta perspectiva, se pueden encontrar indicadores como la eficiencia, eficacia, índices de crecimiento e innovación, nivel de confianza y satisfacción entre otros.

Perspectiva interna: Identifica la infraestructura necesaria para crear valor agregado a largo plazo. Hace énfasis en las competencias principales que tiene la compañía para lograr la excelencia y liderazgo en el mercado. Los indicadores estratégicos asociados a aquellos procesos clave en las empresas pueden ser: costos de calidad, rotación del personal, niveles de producción y rendimiento etc. los cuales pueden asegurar el mejoramiento continuo o reingeniería de procesos.

Perspectiva aprendizaje y crecimiento: Refleja la capacidad de adaptación a los cambios y las mejoras que debe realizar las organizaciones para sobrellevar las nuevas realidades. Tales competencias dependen del personal de la compañía y de la tecnología, asegurando la toma oportuna de decisiones y el desarrollo de acciones transformadoras del negocio. Dentro de los indicadores que utiliza esta perspectiva se encuentra el porcentaje de inversión, ya sea en investigaciones, adquisición de maquinarias o como expresa (Kaplan, 2009) «Las organizaciones también deben invertir en su infraestructura -personal, sistemas y procedimientos- si es que quieren alcanzar unos objetivos de crecimiento financiero a largo plazo» (p.76) debido a que la capacidad de crecimiento y aprendizaje, logran la obtención del éxito y los buenos resultados.

De forma general puede afirmarse que los indicadores utilizados para la medición del capital intelectual, a partir del modelo de C.M.I, deben reflejar de manera concreta los resultados esperados por la organización, y el avance que se tiene para el logro de los objetivos, para que puedan servir como

instrumento de apoyo para la auditoría de gestión, bien sea para dar una opinión sobre el manejo de los recursos o para proponer estrategias de cambio en el accionar administrativo y operativo.

Implementación del Cuadro de Mando Integral en la auditoría de gestión

En la economía actual, los activos intangibles son la fuente más importante para aumentar la ventaja competitiva; por lo tanto, se ha hecho necesaria la utilización de indicadores no financieros para facilitar su medición, es aquí donde Kaplan & Norton introducen su modelo de medición de resultados llamado Cuadro de Mando Integral, con el cual explican que la utilización de índices financieros daba una respuesta tardía a la creación de estrategias, debido a que su información provenía de hechos pasados; como consecuencia en su modelo, decidieron anticiparse a los hechos futuros, partiendo de la visión a largo plazo de las organizaciones; según Montoya (2011) esta herramienta parte tanto de la visión, como de la estrategia empresarial que se tiene para alcanzar los resultados empresariales.

En relación a lo anterior, la auditoría de gestión además de evaluar el logro de los objetivos y la eficiencia y eficacia en la utilización de los recursos, busca también la mejora de los procesos internos de la organización a través del uso de herramientas que faciliten su análisis y evaluación; Martínez & Milla (2012) afirman que el «CMI es una metodología clave para formular y comunicar una nueva estrategia para un entorno más competitivo» (p.201) obteniendo como resultado el crecimiento significativo en el valor de las empresas.

EL C.M.I proporciona la estructura necesaria para llevar un adecuado sistema de gestión y medición estratégica, con el uso de indicadores aplicados al cumplimiento de la visión organizacional, facilitando así la toma de decisiones encaminadas hacia el éxito competitivo futuro; para la implementación del modelo: a) la primera etapa es el diseño de la estrategia, en donde se realiza un análisis de la situación actual de la compañía y hacia dónde quiere ir; b) posteriormente, se establecen los objetivos concretos que se quieren alcanzar en tiempo cercano y c) finalmente, se establecen los indicadores para medir y controlar el proceso y las acciones.

Martínez & Milla (2012), argumentan que estos cuadros de mando identifican los objetivos e indicadores estratégicos, que los departamentos y grupos de cada una de las áreas de la empresa usarán para controlar su progreso en la contribución hacia los objetivos generales de la empresa.

Para explicar mejor los pasos para la implementación, a continuación se presenta una matriz donde se integran los indicadores de gestión y medición del capital intelectual, los objetivos que se quieren alcanzar con estos indicadores, las

estrategias o planes de acción que se llevarán a cabo para el logro de los objetivos, y el alcance de óptimos resultados, los cuales pueden utilizarse como herramienta base en la elaboración del cuadro de mando integral, que va a ser utilizado en la planificación, ejecución e informe de la auditoría de gestión. Figura 5.

PERSPECTIVA	OBJETIVO	INDICADOR	ESTRATEGIA O PLAN DE ACCIÓN	RESULTADO OBTENIDO
PERSPECTIVA CLIENTE	Aumentar la fidelidad de los clientes potenciales	% de clientes fijos	Estudios de segmentación del mercado	Obtención de nuevos clientes y fidelización de los existentes
		índice de satisfacción de los clientes	Realización de encuestas periódicas a los clientes	
		% de consumo por cliente	Visitas comerciales a clientes	
	Adquirir nuevos clientes para ampliar el mercado	% de clientes nuevos	Capacitación a los vendedores e incentivos a quienes abran mercados	
		Nº de días invertidos en visitas a los clientes		
	Aumentar el conocimiento del producto o servicio	% de percepción del cliente del producto o servicio	Inversión en marketing	
Mejorar la calidad de los productos	% de calidad del producto	Promoción de productos o servicios	Aumentar la participación en el mercado	
	% de reputación corporativa			
Lanzar nuevos productos o servicios al mercado	nivel de innovación	Inversión en tecnología e innovación	Portafolio de bienes o servicios ampliado	
PERSPECTIVA FINANCIERA	Aumentar los ingresos	% de ventas	crear alianzas comerciales	aumento de las ventas e ingresos
		rotación de inventarios		
	Reducir los costos y gastos	% de gastos de administración y producción	realizar estudios de costo-beneficio y elaboración de presupuestos	Reducción de costos y gastos
		Aumentar la capitalización de las ganancias y solvencia	Total de activos y rotación de activos Indicadores de liquidez apalancamiento financiero	Tener más activos corrientes generadores de ingresos que pasivos
	Aumentar la competitividad de la empresa y crecimiento del negocio	indicadores de crecimiento y liquidez	Aumentar la capacidad de inversión y endeudamiento	ventaja competitiva en el mercado
		% de rendimiento del capital invertido	Aumentar la eficiencia comercial	Sostenibilidad de la empresa en el tiempo
Aumentar la rentabilidad de los clientes	nivel de recuperación de cartera % de rotación de cartera	Gestión de cobro de cartera	Cartera corriente	
PERSPECTIVA DE PROCESOS INTERNOS	Tener una correcta distribución	índice de reprocesos % de productividad	Tener un manual de funciones Elaboración de presupuestos	Mayor productividad
	Aumentar la eficacia y eficiencia en los procesos	Tiempo de respuesta a clientes	Tener software y sistemas actualizados	Eficiencia y eficacia en los procesos
		Índice de creatividad	Tener tecnología adecuada y materias primas óptimas	economía y eficiencia en el manejo de recursos
	Verificar el manejo eficiente	% desperdicio de recursos Calidad de los productos		
PERSPECTIVA EMPLEADO: APRENDIZAJE E INNOVACIÓN	Tener empleados aptos y capacitados para el desarrollo de sus funciones	% de errores en los procesos	Contratar personal con experiencia en el cargo	Personal capacitado y experto
		Mejoramiento de procesos	Formación y preparación a los empleados	
	Medir el grado de confiabilidad de los empleados	Nº de inconsistencias encontradas en auditorías anteriores	Aplicación adecuada de pruebas de selección	Adecuado control interno
			Elaboración de auditorías sorpresa	
	Adecuada convivencia en cada una de las áreas	Nivel de satisfacción y motivación	Realizar encuestas de satisfacción para tener un clima laboral sano	Empleados satisfechos y motivados
		Nivel de sugerencias		
Medir la productividad de los empleados	Nivel de deserción de empleados			
	Número de capacitaciones Nivel de rendimiento por empleado	Ofrecer infraestructura tecnológica adecuada que facilite los procesos y capacitación	empleados productivos	

Figura 5. Matriz de indicadores de gestión para la medición del capital intelectual. Fuente. Elaboración propia.

La matriz anteriormente presentada, expone a través del modelo Balanced Bussines Scorecard la guía para el logro de los objetivos actuales enrutados hacia el cumplimiento de metas futuras, usando indicadores minuciosamente seleccionados en cada una de las áreas de trabajo, de acuerdo con la actividad que desarrolla la empresa seleccionada. Lo anterior ayuda a que las compañías inviertan en un sistema de gerencia sólido, que les permita tener una planificación de los eventos futuros, para así mismo tomar acciones oportunas en caso de que existan errores en el manejo del control interno, asegurando la obtención de los resultados económicos deseados.

Para complementar, la matriz de indicadores debe estar elaborada con base en el análisis de la situación actual de la empresa, sus necesidades, prioridades y metas a alcanzar por esta razón según lo afirma Flórez, Hernández, & Gallego (2015).

«el auditor deberá tener u obtener un conocimiento del negocio suficiente para que sea posible plantear la estrategia a seguir y para que él pueda identificar y comprender los eventos, transacciones y prácticas que, a su juicio, tendrán un efecto importante sobre los estados financieros, en el examen o en el dictamen de auditoría». (p. 5)

De igual forma, la administración tendrá la responsabilidad de facilitar al auditor toda la información necesaria para elaborar los objetivos estratégicos, los indicadores de desempeño y gestión, para en definitiva evaluar la eficacia de los procesos llevados a cabo por la organización.

Conclusiones

Para la economía actual uno de los elementos más relevantes en la generación de valor agregado es el capital Intelectual, compuesto por el Capital Humano, el Capital Estructural y el Capital Relacional, por lo cual deben ser medidas y analizadas cada una de sus características recurriendo tanto a valores financieros como no financieros para asegurar el logro de una posición estratégica en medio de la competencia; el modelo de Balanced Scorecard se ha convertido en una herramienta de diagnóstico muy eficaz en la medición de la gestión, permitiendo el desarrollo de estrategias para crear un valor agregado en las organizaciones.

Los auditores utilizan como punto de partida en su encargo de auditoría, los indicadores como estándares de la gestión de control para poder realizar comparaciones y evaluación del grado de economía, eficiencia y eficacia en el logro de los objetivos y administración de los recursos del ente, partiendo de cada una de las perspectivas utilizadas por el modelo de Cuadro de Mando integral, cabe aclarar que estos indicadores deben ser los necesarios para la

toma de decisiones y entre más pocos se utilicen en cada perspectiva más clara y concisa será la información suministrada; por último para poner en práctica el Cuadro de Mando Integral es necesario realizar una confrontación entre los logros previstos y los ya realizados lo que ayudará a la creación de estrategias y soluciones más adecuadas, realizando una asignación precisa de responsabilidades, no existe un C.M.I único por lo que las organizaciones tienen la libertad de escoger sus propias variables y técnicas para la medición de la gestión.

Bibliografía

- Benavidez, I. (2012). Medición, valoración y determinación del impacto del capital intelectual en la generación de valor en la empresa. *Tendencias*, 105.
- Blanco Luna, Y. (2012). *Auditoría integral, normas y procedimientos*. Bogotá: Ecoe ediciones. p.403
- Blanco Luna, Y. (2012). *Auditoría integral, normas y procedimientos*. Bogotá: Ecoe ediciones. p.423
- Bontis, N. (1996). Intellectual capital: An exploratory study that develops measures and Organizational learning.
- Brooking, A. (1997). *El Capital Intelectual: El Principal Activo de las Empresas del tercer milenio*. Barcelona. Editorial Paidós. p. 103.
- Colombia. (2015). Por medio del Cual se expide el Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información y se dictan otras disposiciones. *Ministerio de Comercio, Industria y Turismo*.
- Edvinsson, & Malone. (1999). *Capital intelectual*. España: Gestión 2000. p. 32.
- Florez, M., Hernández, L., & Gallego, L. (2015). Tableros de control como herramienta especializada: perspectiva desde la auditoría forense. *Cuadernos de contabilidad*, p. 5.
- Gan, F., & Triguine, J. (2012). *Cuadro de mando integral*. Madrid. Editorial Díaz de Santos.
- Kaplan & Norton, D. (2009). *Cuadro de mando integral, the Balanced Scorecard*. Barcelona. Editorial Gestión 2000. pp. 150-159
- Kaplan, R. (2009). *Cuadro de mando integral, the Balanced Scorecard*. Barcelona. Editorial Gestión 2000. p. 76
- Martinez, D., & Milla, A. (2012). *Introducción al cuadro de mando integral*. Madrid. Ediciones Díaz de Santos. p. 201
- Martinez, D., & Milla, A. (2012). *Cómo implantar el Cuadro de Mando Integral*. Madrid: Ediciones Díaz de Santos.
- Monagas-Docasal, M. (2012). El capital intelectual y la gestión del conocimiento. *Ingeniería Industrial/ISSN 1815-5936/Vol. XXXIII/No. 2*, p. 143.

Montoya, C. A. (2011). El Balanced Scorecard como Herramienta de Evaluación en la Gestión Administrativa. *Visión de Futuro*.

Nevado Peña, D., & López Ruiz, V. (2009). *Proyecciones de la econometría sobre la empresa: un modelo de previsión sobre indicadores financieros*. Madrid: fundación general de la Universidad Autónoma de Madrid, p. 1

Palacios Plaza, J. (2010). *Medición del impacto y la rentabilidad de la formación: como llegar al ROI de la formación*. Madrid. Edición Díaz de Santos. p. 27.

Ramírez, Y. (2010). Medición y gestión del capital intelectual en el ámbito territorial. *Revista de estudios regionales*, p. 228.

República de Colombia, M.D. (s.f.). Pronunciamento 7. Pronunciamento sobre revisoría fiscal. Colombia: Consejo Técnico de la Contaduría Pública.

Sveiby, K. (1.998). Monitoreo de los activos intangibles. *Revista de Human Resource and Accounting Vol. 2*.

