

Herramienta de apoyo en la medición de intangibles para entidades del sector de la salud en Cuba

Support Tool for the Measurement of Intangible Assets for Entities in the Health Sector in Cuba

Annayka Abad Alfonso^{1*} <http://orcid.org/0000-0002-0980-6057>

Pilarín Baujín Pérez¹ <http://orcid.org/0000-0003-3212-3008>

¹ Universidad de Matanzas, Cuba.

* Autor para la correspondencia: annayka.abad@umcc.cu

RESUMEN

Los servicios en el sector de la salud son considerados para la ciencia contable como intangibles por excelencia. Medirlos se ha convertido en una prioridad investigativa para la obtención de ventajas sostenibles y beneficios sociales a largo plazo. El estudio propone un procedimiento para la selección de elementos e indicadores intangibles para las entidades del área de la salud en Cuba. Se utilizaron métodos de nivel teórico (histórico-lógicos, de inducción-deducción, de análisis-síntesis, enfoque de sistema y tránsito de abstracto-concreto) y de nivel empírico (observación, entrevistas, encuestas y revisión documental). A partir de su aplicación se obtuvieron los elementos e indicadores para la medición de intangibles y se logró la consideración por el Comité de Normas Cubanas de Contabilidad.

Palabras clave: indicadores, método, procedimiento.

ABSTRACT

Services in the health sector are considered by accounting science as intangibles par excellence. Measuring them has become a research priority for obtaining sustainable advantages and long-term social benefits. The study proposes a procedure for the selection

of intangible elements and indicators for health entities in Cuba. Theoretical level methods (historical-logical, induction-deduction, analysis-synthesis, system approach and abstract-concrete transit) and empirical level methods (observation, interviews, surveys and documentary review) were used. From its application, the elements and indicators for the measurement of intangibles were obtained and the consideration by the Cuban Accounting Standards Committee was achieved.

Keywords: *indicators, method, procedure.*

Código JEL: M41

Recibido: 18/9/2020

Aceptado: 28/2/2021

INTRODUCCIÓN

El sistema de salud en Cuba se ha venido caracterizando por una creciente competencia y un aumento exponencial de la tecnología de la información y las telecomunicaciones dentro de sus instituciones, donde no solo son importantes los activos tangibles (los edificios, las maquinarias, etc.), sino que los intangibles cada vez toman mayor relevancia. De ahí la significación de encontrar sistemas capaces de valorarlos e incorporarlos en los mercados financieros, al constituir un factor principal de creación de valor y riqueza.

Uno de los grandes retos que tiene la contabilidad en el presente siglo es establecer métodos para lograr medir los intangibles, que se entienden como el conocimiento que poseen las personas, así como su capacidad para aprender habilidades, reglas y políticas de trabajo (Abad Alfonso, 2010; Sarmiento Zea, 2011). Esto, sin dudas, los convierte en recursos claves para la obtención de beneficios. Son la base de la generación de cualquier otro tipo de capital, sin embargo, no puede ser comprado, sino solo contratado.

Debido a su naturaleza, los inmateriales son más difíciles de identificar, medir y gestionar que los activos tangibles. La mayor parte no aparecen en los estados financieros de las entidades, debido principalmente a la incapacidad de los principios y las normas contables actuales para prescribir cómo hacerlo de forma adecuada. La contabilidad presenta serias

deficiencias en cuanto a la revelación de información sobre estos recursos: algunos se contabilizan como activos (por ejemplo, una patente adquirida a terceros), otros como gastos (en general, reciben este tratamiento los costos de investigación) y otros no se contabilizan (por ejemplo, la capacidad organizativa de la empresa o el valor de su capital humano). Estos factores posibilitan el desempeño de la función pública y dotan a la administración de las capacidades para conseguir la flexibilidad, la agilidad y la calidad necesarias para satisfacer las demandas de los ciudadanos y de otros agentes sociales (Atiénzar, y Chaurero, 2013; Vazzano, 2014; Armada, 2015).

De acuerdo con Sarmiento Zea (2011), a nivel de empresa y de la cadena de valor se evidencia una importancia creciente del manejo del conocimiento, que es la base del uso de las tecnologías de información en las entidades. Por ello los directivos deben disponer de instrumentos que les permitan evaluar el grado de cumplimiento de su acción con los objetivos establecidos en la organización. Dicha gestión permitirá a largo plazo la búsqueda y formación de trabajadores, la implementación de soluciones para apoyar el trabajo colaborativo, la coordinación y gestión del conocimiento en un contexto donde las alianzas y construcción de redes empresariales o de servicios profesionales comiencen a ser habituales.

En correspondencia con lo anterior, en el presente siglo se impone un cambio radical en la contabilidad financiera, que evolucione los presupuestos teóricos en que está basada. La contabilidad tradicional no informa sobre estos intangibles, elementos invisibles y difíciles de cuantificar, que son los que aportan hoy el mayor porcentaje de los beneficios de muchas organizaciones, fundamentalmente en aquellas intensivas en conocimientos y del sector de los servicios. Sin embargo, se considera que aún no se ha consolidado un cuerpo teórico que aporte resultados concluyentes y de aceptación general sobre la identificación, medición, registro e información de estos elementos.

La innovación en el sector de la salud es el resultado de un proceso complejo e interactivo en el que intervienen bases de conocimiento, tecnologías, trayectorias de aprendizaje, competencias organizativas, modelos de experiencia, así como otros factores y competencias intangibles. En concordancia con Quintana Cabrales y Estévez Mártir (2002), a pesar de la complejidad de los cambios en las organizaciones sanitarias hieráticas y jerarquizadas, con barreras y entramados burocráticos, paradójicamente, la cultura de

tensión dinámica y creativa en el sector sanitario ha estimulado modelos internos emprendedores con equipos de innovación interdisciplinarios como consecuencia de la transferencia tecnológica, de las propias capacidades estratégicas, estrategias internas dentro de la organización, y de los recursos competentes existentes.

Es evidente que, tanto a nivel nacional como internacional, existen deficiencias a la hora de registrar contablemente estos inmateriales. Según The International Financial Reporting Standards Foundation (IFRS) (2018), solo se reconocen como intangibles las concesiones, las patentes, la propiedad intelectual e industrial y el derecho de autor, lo que conlleva a la imposibilidad de utilizar la terminología de «activo» en estos elementos, que generan dentro de una empresa el incremento de la competitividad, un clima laboral favorable, mayor organización y, sobre todo, el aumento de los ingresos.

En la actualidad las entidades del sector de la salud en Cuba se ven obligadas a justificar cada vez más su misión y sus beneficios ante los representantes elegidos y los ciudadanos. El sistema de atención primaria, apoyada por los servicios de los niveles secundario y terciario, tales como los hospitales municipales, provinciales, nacionales y los institutos de investigación, conforma una estructura regionalizada que crea una interrelación entre aquellas, al garantizar los recursos de todo el sistema en forma óptima y racional. Esto justifica la necesidad de proponer un procedimiento para la selección de elementos e indicadores intangibles para las entidades del sector de la salud en Cuba.

METODOLOGÍA

Del nivel teórico, los métodos y técnicas que se emplean están referidos al histórico-lógico, a la inducción-deducción, al análisis-síntesis y al tránsito de abstracto-concreto, a partir de diferentes criterios y opiniones de autores nacionales e internacionales que, sin dudas, constituyen importantes aportes doctrinales. Por otra parte, del nivel empírico se aplica la observación y la revisión documental en entidades del territorio de Matanzas. Se utilizan, asimismo, diversas fuentes de información y legislaciones nacionales e internacionales, soportadas en técnicas estadísticas como el método de expertos, utilizado en la validación de la propuesta y en un procesamiento computacional a través de Microsoft Word y Excel.

RESULTADOS Y DISCUSIÓN

Según Bueno y Ordóñez (2003), Cañibano (2007) y Ortiz Paniagua, Gálvez Fernández y Gámez Adame (2015), en el desarrollo de este tipo de investigaciones se constata la inexistencia de un procedimiento que permita la correcta selección de elementos e indicadores de medición de intangibles. Esta última es la parte más sensible a cometer errores, de acuerdo a un análisis realizado en investigaciones precedentes (Lorenzo, 2012; Vacas Lorenzo, 2012; González, 2017; Meléndez Frometa, 2017; Salvador Hernández y LLanes Font, 2017). En la Figura 1 se representa el procedimiento propuesto para la selección de elementos e indicadores intangibles en el sector de la salud en Cuba. Es necesario aclarar que debe tener como base la selección de cualquier modelo conceptual de medición de intangibles existente en la literatura o diseñado por el investigador que decida su aplicación.

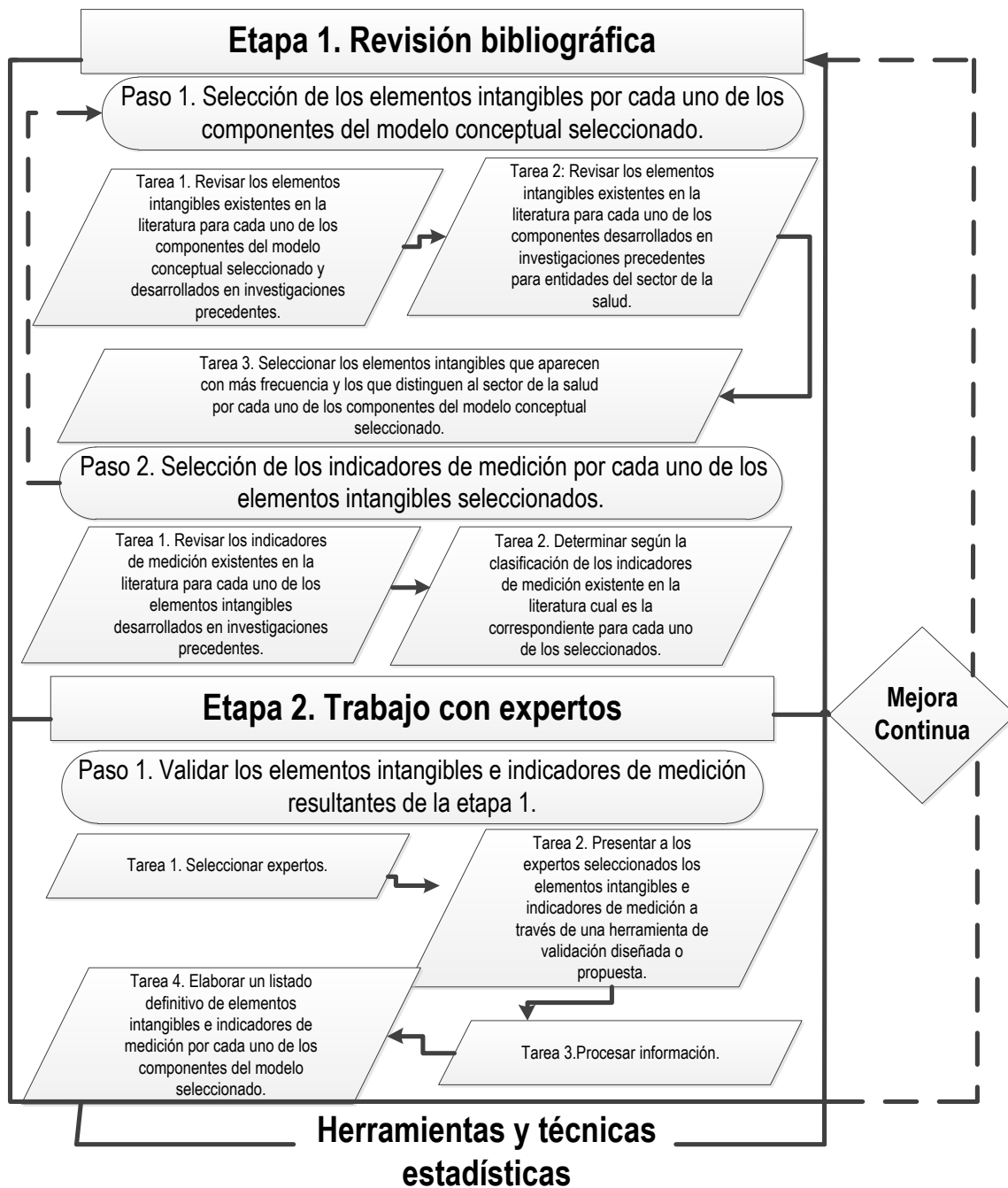


Figura 1. Procedimiento para la selección de elementos e indicadores intangibles para las entidades del sector de la salud en Cuba.

El procedimiento formulado se basa en las características fundamentales que deben poseer los intangibles y las entidades para llevar a cabo su medición. Constituye una guía metodológica que permite, mediante etapas, pasos y tareas, la obtención de elementos e indicadores intangibles de medición para cada uno de los componentes del modelo

conceptual seleccionado. Como características fundamentales del procedimiento se pueden identificar:

- Consta de etapas, pasos y tareas, cada una de ellas determinadas en un orden lógico, de manera tal que no es posible la obtención de un resultado sin uno anterior.
- Constituye un modo de apoyo para cualquier procedimiento general de implementación que necesite la selección de elementos e indicadores intangibles antes explicada.
- Permite la adecuación a cualquier entidad de acuerdo a sus características, es necesario solamente la adaptación de la tarea 2 del paso 1 dentro de la primera etapa.
- Permite, cuando se culmina la realización del paso 2 en la etapa 1, la posibilidad de revisión del paso 1, en dependencia de la valoración del investigador o equipo de investigación, en aras de perfeccionar los resultados obtenidos hasta ese momento.
- Presenta un momento referido a la mejora continua, que ocurre cuando culmina la ejecución de la última tarea y permite volver a empezar realizando un análisis desde el principio que tributa a una revisión exhaustiva de los resultados obtenidos.

A continuación se realiza la descripción del procedimiento:

- Etapa 1. Revisión bibliográfica.
 - Paso 1. Selección de los elementos intangibles por cada uno de los componentes del modelo conceptual seleccionado. Para el desarrollo de este paso se propone la realización de las tareas siguientes:
 - Tarea 1. Revisar los elementos intangibles existentes en la literatura para cada uno de los componentes del modelo conceptual seleccionado y desarrollados en investigaciones precedentes. Se propone la utilización, en primera instancia, de la técnica de revisión bibliográfica, en la cual se lleva a cabo la revisión de documentos, folletos y revistas. También se sugiere el empleo de la técnica de trabajo en equipo, que contrasta con el trabajo grupal. Mientras en el

primero todos se sienten responsables por la meta común, en el trabajo grupal la tendencia es a fragmentar la responsabilidad y cada persona se hace responsable de su comportamiento. Se utilizará, además, la entrevista de tipo no estructurada, en la cual se trabaja con preguntas abiertas, sin un orden preestablecido a medida que se adquieren características de conversación.

- Tarea 2. Revisar los elementos intangibles existentes en la literatura para cada uno de los componentes desarrollados en investigaciones precedentes para entidades del sector de la salud. A diferencia de la anterior, pretende incorporar a la selección los elementos específicos surgidos y desarrollados en el sector de la salud con el objetivo fundamental de obtener los que tengan las características que distinguen al sector objeto de estudio. Se propone la utilización de las mismas técnicas de la tarea anterior. En el caso de las entrevistas se le realizarán, en este caso específicamente, al personal técnico del sector de la salud, para buscar con ello la obtención de resultados más exactos y concretos al respecto.
 - Tarea 3. Seleccionar los elementos intangibles que aparecen con más frecuencia y los que distinguen al sector de la salud por cada uno de los componentes del modelo conceptual seleccionado. Con la realización de esta tarea se obtendrán los elementos intangibles para cada uno de los componentes del modelo seleccionado, mediante la ejecución de una comparación lógica de los que pudieran ser reiterativos para el sector objeto de estudio, al agregar también los que solo se identifican dentro del sector de la salud. Se propone la utilización de una tabla de frecuencia que permita la visualización y mejor comprensión de la tarea realizada.
- Paso 2. Selección de los indicadores de medición por cada uno de los elementos intangibles seleccionados.
- Tarea 1. Revisar los indicadores de medición existentes en la literatura para cada uno de los elementos intangibles desarrollados en

investigaciones precedentes. En esta tarea se pretenden obtener los indicadores de medición por cada uno de los elementos intangibles seleccionados en el paso anterior. La revisión será menos abarcadora debido a que no se revisarán todos los de intangibles existentes, sino solo los que se hagan corresponder con los elementos que ya se han seleccionado anteriormente. Se utilizarán las mismas técnicas de investigación antes descritas.

- Tarea 2. Determinar, según la clasificación de los indicadores de medición existente en la literatura cuál es la correspondiente para cada uno de los seleccionados. De acuerdo con las revisiones bibliográficas realizadas y la experiencia teórico-práctica, se reconocen en dos clasificaciones fundamentales para los indicadores de medición:

- Indicadores absolutos (*c*): representan las inversiones realizadas para mejorar la competitividad de la empresa y su capacidad para obtener beneficios futuros, por ejemplo, inversión en tecnología de la información, en formación de los empleados, en comunicación con clientes, etc. Es bueno destacar que en la mayoría de los casos son informaciones que aparecen en el estado de situación de la entidad, reflejados como activos, o en el estado de rendimiento financiero, expresados como gastos. Lo que se pretende es poner de manifiesto todo aquello que genera valor futuro para la organización, de ahí que la mayoría de estas informaciones se consideran inversiones y, además, tienen efecto directo sobre indicadores de eficiencia. Por tanto, se hace imprescindible su interpretación a través de la aplicación de criterios que actualmente no figuran en la normativa contable.
- Indicadores de eficiencia (*i*): es el auténtico detector de la ecuación $c*i$.¹ Así como el *c* subraya el compromiso de la empresa con el futuro, el *i* relaciona dichas inversiones con

su comportamiento actual. Para el cálculo de i se opera con la media de los porcentajes de índices de eficiencia, por ejemplo, cuota de mercado, índice de satisfacción de clientes, índice de motivación de empleados, índice de horas de formación, etc.

Teniendo en cuenta lo explicado, en la realización de esta tarea se clasificarán los indicadores de medición obtenidos por cada uno de los elementos intangibles seleccionados para cada componente del modelo conceptual diseñado.

- Etapa 2. Trabajo con expertos.
 - Paso 1. Validar los elementos intangibles e indicadores de medición resultantes de la etapa 1.
 - Tarea 1. Seleccionar expertos. Se realizará según el método de experto conocido científicamente para este tipo de investigaciones descriptivas y exploratorias. En el cálculo de los expertos en la presente investigación, n está asociada a la cantidad de i que se utilizan para la medición de los intangibles. Es importante señalar que una vez que sean seleccionados los expertos se puede definir el trabajo con ellos de la forma siguiente:
 - Revisarán los elementos intangibles dentro de cada componente con vistas a que se ajusten a los objetivos y estrategias del sector objeto de estudio, con la posibilidad de incorporar otros elementos que se ajusten a los objetivos y estrategias que por experiencia puedan sugerir.
 - Procederán a la revisión de los c y los i que se utilizarán en la medición de los intangibles.
 - Tarea 2. Presentar a los expertos seleccionados los elementos intangibles e indicadores de medición a través de una herramienta de validación diseñada o propuesta. El

objetivo de esta tarea es someter a validación los resultados obtenidos luego de la realización de la primera etapa, de manera que se pueda confiar en ellos. Se propone la elaboración de un cuestionario que así lo permita. Este incluirá el significado de cada elemento intangible seleccionado para cada uno de los componentes del modelo conceptual, además, el indicador de medición en correspondencia, así como su clasificación. Se realizará bajo la base de una escala dicotómica de sí o no.²

- Tarea 3. Procesar información. Para el procesamiento de la información se propone la utilización del *software* Microsoft Excel para la realización de tablas o la utilización de hojas de cálculo y planteamientos de fórmulas que permitan interpretar la información obtenida.
- Tarea 4. Elaborar un listado definitivo de elementos intangibles e indicadores de medición por cada uno de los componentes del modelo seleccionado. Se presentarán los resultados mediante un listado definitivo que se realizará aplicando el *software* Microsoft Word, un programa informático orientado al procesamiento de textos.

CONCLUSIONES

El procedimiento propuesto constituye una herramienta validada por expertos que debe ser considerada por el Comité de Normas Cubanas de Contabilidad. Se pretende que aquellas entidades del sector de la salud que gestionen, valoren y reconozcan sus intangibles en sus estados financieros puedan poseer un medio eficaz para que evidencien su posición financiera y competitividad organizacional.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. Abad Alfonso, A. (2010). *Modelo conceptual de intangibles para entidades hoteleras* (Tesis de maestría). Universidad de Matanzas Camilo Cienfuegos.
2. Armada, F. (2015). Los factores intangibles en el desarrollo de la educación superior cubana. *Ekotemas*, 1 (2), 1-11. Recuperado el 14 de marzo de 2020 de <https://ekotemas-staging.dofleinisoftware.com/index.php/ekotemas/article/view/45>
3. Atiánzar, F., y Chaurero, L. (2013). La gestión del capital intelectual: un análisis en empresas de la sideromecánica cubana. *Revista Caribeña de Ciencias Sociales*. Recuperado el 14 de marzo de 2020 de <https://www.eumed.net/rev/caribe/2013/10/gestion-capital-intelectual.html>
4. Bueno, E., y Ordóñez, P. (2003, 21-23 de septiembre). Hacia un modelo integrador de los procesos de negocio, conocimiento y aprendizaje (Ponencia). *XIII Congreso Nacional ACEDE: Dirección de empresas y creación de valor en un nuevo entorno económico, institucional y cultural*.
5. Cañibano, L. (2007). *Intangibles: marco conceptual, intangibles críticos, directrices* (Curso de doctorado). Recuperado el 14 de marzo de 2020 de <https://www.slideserve.com/sherlock/intangibles-marco-conceptual-intangibles-criticos-directrices>
6. González, E. (2017). *Propuesta de elementos e indicadores del componente relacional para la medición de intangibles en entidades hospitalarias* (Tesis de grado). Universidad de Matanzas Camilo Cienfuegos.
7. Lorenzo, Z. (2012). *Identificación de indicadores de Capital Intelectual en el Centro de Estudio Anticorrosivos y Tensoactivos de la Universidad de Matanzas Camilo Cienfuegos* (Tesis de grado). Universidad de Matanzas Camilo Cienfuegos.
8. Meléndez Frometa, D. (2017). *Propuesta de elementos e indicadores del componente estructural para la medición de intangibles en entidades hospitalarias* (Tesis de grado). Universidad de Matanzas Camilo Cienfuegos.
9. Ortiz Paniagua, M. L., Gálvez Fernández, A. R., y Gámez Adame, L. C. (2015). *Las variables de la gestión del capital intelectual en la banca comercial. Una experiencia desde diferentes contextos*. Recuperado el 14 de marzo de 2020 de <http://www.aeca1.org/xixcongresoaecca/cd/21b.pdf>

10. Quintana Cabrales, A., y Estévez Mártir, M. A. (2002). Principales características de la contabilidad en las entidades presupuestadas cubanas. *Revista Galega de Economía*, 11 (1). Recuperado el 14 de marzo de 2020 de <https://www.redalyc.org/pdf/391/391111114.pdf>
11. Salvador Hernández, Y., y LLanes Font, M. (2017). Indicadores tangibles e intangibles para la gestión ciudadana. *Ciencias Holguín*, 23 (4). Recuperado el 14 de marzo de 2020 de <http://www.ciencias.holguin.cu/index.php/cienciasholguin/article/view/1054/1148>
12. Sarmiento Zea, G. (2011). *Análisis de los intangibles como recursos estratégicos en las administraciones públicas: una aplicación al caso de la Ciudad Autónoma de Melilla* (Tesis de doctorado). Universidad de Granada. Recuperado el 14 de marzo de 2020 de <https://dialnet.unirioja.es/servlet/tesis?codigo=62753>
13. The International Financial Reporting Standards Foundation (IFRS). (2018). *Norma Internacional de Contabilidad 38. Activos intangibles*. Recuperado el 14 de marzo de 2020 de <https://www.2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cr/Documents/audit/documentos/niiif-2019/NIC%2038%20-%20Activos%20Intangibles.pdf>
14. Vacas Lorenzo, A. (2012). *Propuesta de indicadores para la medición de elementos intangibles en el hotel Meliá Las Antillas* (Tesis de grado). Universidad de Matanzas Camilo Cienfuegos.
15. Vazzano, V. S. (2014). Los activos intangibles: una incertidumbre en la información contable. *Anuario de la Facultad de Ciencias Económicas del Rosario*, (10). Recuperado el 14 de marzo de 2020 de <https://repositorio.uca.edu.ar/bitstream/123456789/5859/1/activos-intangibles-informacion-contable.pdf>

Notas aclaratorias

¹ En investigaciones precedentes se constata que de esta expresión matemática se puede obtener un valor cuantitativo de intangibles en las organizaciones.

² Escala determinada por la experiencia de su utilización en investigaciones precedentes.

Conflictos de intereses

Los autores declaran que no existen conflictos de intereses.

Contribución de los autores

Annayka Abad Alfonso: responsable de la integridad del trabajo en su conjunto. Realizó el estudio y análisis de los elementos conceptuales relacionados con la introducción, la metodología y la discusión de los resultados. Participó en la revisión crítica y final del proyecto de artículo.

Pilarín Baujín Pérez: contribuyó con la evaluación de la investigación, así como en la elaboración de las conclusiones y la revisión de las referencias bibliográficas. Participó en la revisión crítica y final del proyecto de artículo.