



UNIVERSIDAD
NACIONAL
DE LA PLATA

PROYECCIONES

**Publicación del Instituto de Investigaciones
y Estudios Contables**

**La Plata, Diciembre de 2017
Año XII - Número 12
ISSN 1850-6542**

PROYECCIONES Nº 12 - Año XII - 2017

PROYECCIONES
Publicación del Instituto de Investigaciones y Estudios Contables

Dirección
Ricardo J. M. Pahlen Acuña

Coordinación Editorial
Norma B. Geba

ISSN N° 1850-6542

*Publicación del Instituto de Investigaciones y Estudios Contables
Facultad de Ciencias Económicas
Universidad Nacional de La Plata
Calle 6 e/ 47 y 48 – Piso 3ro. Oficina 320
(1900) La Plata, Argentina
Telefax. (54-221) 423-6769, 423-6771/72
Correo electrónico: iec@econo.unlp.edu.ar*

INSTITUTO DE
INVESTIGACIONES Y
ESTUDIOS CONTABLES

FCE
FACULTAD DE CIENCIAS
ECONÓMICAS



UNIVERSIDAD
NACIONAL
DE LA PLATA

INSTITUTO DE INVESTIGACIONES Y ESTUDIOS CONTABLES

Director

Ricardo J. M. Pahlen Acuña

Secretaria

Marcela C. Bifaretti

Coordinadora Científico Técnica

Norma B. Geba

Investigadores

Marcela C. Bifaretti

Gisela B. Buechele

María L. Catani

Liliana E. Freire

Norma B. Geba

David J. Gulayin

Elsa E. Larramendy

Graciela M. Neira

Ricardo J. M. Pahlen Acuña

Ana M. Petti

Miguel E. Riglos

Mónica P. Sebastián

Pamela S. Tellechea

Becarios - Colaboradores

M. Guadalupe Giusio

Inés Roellig

**Autoridades
FACULTAD DE
CIENCIAS ECONÓMICAS**

Decano
Martín Aníbal López Armengol

Vicedecana
María Laura Catani

**Secretario de
Asuntos Académicos**
Eduardo Andrés De Giusti

**Secretaria de
Relaciones Institucionales**
Marina Dolores Gómez Scavino

**Secretario de Investigación
y Transferencia**
Facundo Luis Crosta

**Secretario de
Bienestar Universitario**
Martín Raúl Masson

**Secretaria de Planificación y
Control Institucional**
Laura María Persoglia

**Secretaria de
Extensión Universitaria**
Liliana Cristina Galán

**Secretario de Administración
y Finanzas**
Carlos Alberto Villalba

**Autoridades
UNIVERSIDAD NACIONAL
DE LA PLATA**

Presidencia
Raúl Aníbal Perdomo

**Vicepresidencia Área
Institucional**
Fernando Alfredo Tauber

Vicepresidencia Área Académica
Ana María Barletta

Secretaría General
Leonardo González

**Secretaría de
Asuntos Académicos**
María Mercedes Medina

**Secretaría de
Extensión Universitaria**
Leandro Quiroga

Secretaría de Ciencia y Técnica
Marcelo Fernando Caballé

Secretaría de Arte y Cultura
Daniel Belinche

**Secretaría de
Relaciones Institucionales**
Francisco Javier Díaz

**Secretaría de Administración
y Finanzas**
Mercedes Beatriz Molteni

**Secretaría de Asuntos Jurídicos
y Legales**
Julio C. Mazzotta

**Secretaría de Planeamiento,
Obras y Servicios**
Guillermo Salvador Nizan

Comité Editorial: María Teresa Caspardi (U.B.A), Ricardo J. M. Pahlen Acuña (U.N.L.P.), Luisa Fronti (U.B.A.), Ana M. Campo (U.N.L.P.), Norma B. Geba (U.N.L.P.), Carlos M. Giménez (U.B.A.).

Comisión de Árbitros

Profesor Juan Lanero Fernández	Universidad de León (España)
Profesor Carlos Luis García Casella	Universidad de Buenos Aires (Argentina)
Profesor Jorge Túa Pereda	Universidad Autónoma de Madrid (España)
Profesora Ana María Campo	Universidad Nacional de La Plata (Argentina)
Profesor Adrián Flores Konja	Universidad Nacional Mayor de San Marcos, Lima (Perú)
Profesor Francisco Borrás	Universidad de La Habana República de Cuba
Profesor Arturo Cerda Morales	Universidad de Santiago de Chile (Chile)

ÍNDICE

	Página
Prólogo	
Editorial	
Sección Artículos	
“El Patrimonio Cultural en los Informes Contables Gubernamentales” <i>Ricardo J. M. Pahlen Acuña, Ana M. Campo</i>	13
“Contabilidad Socio-Ambiental: Una Integración Conceptual para la Sustentabilidad de las Organizaciones Económicas” <i>Norma B. Geba, María L. Catani, Marcela C. Bifaretti, Mónica P. Sebastián</i>	31
“El Capital Intelectual: Las Competencias Básicas de los Estudiantes Universitarios Ecuatorianos como Estrategia Viable para el Desarrollo Sostenible” <i>Gladys F. Jarrin Jaramillo, René Tola Jaramillo</i>	49
“Auditoria Interna y Gestión Organizacional” <i>Carlos A. Montes Salazar, Cornelio Porras Cuellar, Raúl Muñoz Valle, José C. Dextre Flores</i>	69
Índice por Número y Año de Publicación de Revista Proyecciones	97
Instrucción para Autores	105

Prólogo

Me complace presentar esta publicación de Proyecciones, revista que sin lugar a dudas se ha transformado en un sello distintivo del Instituto de Investigaciones y Estudios Contables. Como correlato de ediciones anteriores, ofrece una propuesta integrada, orientada a difundir y visibilizar los aportes que realizan docentes e investigadores de universidades nacionales e internacionales a la disciplina contable.

En este sentido, resulta insoslayable señalar la valiosa tradición en investigación de la universidad pública argentina, que se ha erigido como una referencia científica en Latinoamérica, producto de un abordaje transdisciplinario y multidireccional de la investigación.

El presente número incluye trabajos de técnicos y científicos que han sido aceptados en congresos, jornadas, simposios o seminarios. De esta manera, cabe destacar el rol activo de Proyecciones como un canal de difusión y circulación comprometido, generando una herramienta de interpelación constante tanto para autores como lectores y, en consecuencia, capaz de garantizar el acceso a los nuevos debates y paradigmas científicos.

Por último, cabe destacar la labor y el esfuerzo de docentes-investigadores, graduados y alumnos; actores que a partir de sus experiencias y saberes contribuyen cotidianamente al enriquecimiento del campo contable.

Diciembre de 2017

Martín Aníbal López Armengol
Decano
Facultad de Ciencias Económicas
Universidad Nacional de La Plata

Editorial

En la República Argentina, durante el año 2017, el Ministerio de Educación aprueba los contenidos curriculares mínimos para la carrera de Contador Público, incluyendo a la contabilidad social y ambiental. La mencionada inclusión marca un hito trascendente para la disciplina contable, sus relaciones disciplinares, así como para la tecnología y la profesión contable.

Desde distintos ámbitos científicos y políticos, nacionales y extranjeros, se reconoce la necesidad de implementar los Objetivos del Desarrollo Sostenible (ODS). Para lograrlo, las universidades desde la investigación, la enseñanza-aprendizaje y la transferencia pueden aportar con su rol protagónico para el bienestar de la sociedad en su conjunto.

En esta 12va. Edición de la “Revista Proyecciones” se incluyen desarrollos realizados desde Colombia, Nicaragua, Chile, Perú, Ecuador y Argentina sobre Capital Intelectual, Auditoría Interna y Gestión, Patrimonio cultural y sobre un enfoque de Contabilidad Socio-Ambiental para la Sustentabilidad.

Convencidos de la necesidad de contar con un espacio para el intercambio de investigaciones nacionales y extranjeras que permitan perfeccionar el avance del conocimiento científico, agradecemos a los Árbitros y a las Autoridades de nuestra Facultad de Ciencias Económicas por el constante apoyo y reconocimiento a nuestro Instituto de Investigaciones y Estudios Contables y a los integrantes de primer nivel que lo conforman. Asimismo, agradecemos a nuestra comunidad universitaria por su permanente aporte y su contribución a nuestra proyección futura. Reiteramos el compromiso de continuar la senda que oportunamente nos trazamos y que día a día intentamos seguir.

Diciembre de 2017

Ricardo J. M. Pahlen Acuña
Director
Instituto de Investigaciones y Estudios Contables
Facultad de Ciencias Económicas
Universidad Nacional de La Plata

“El Patrimonio Cultural en los Informes Contables Gubernamentales”

Autores: Ricardo J. M. Pahlen Acuña (*), Ana M. Campo ()**

Trabajo presentado y aceptado en la XV Asamblea General de la Asociación Latinoamericana de Facultades y Escuelas de Contaduría y Administración (ALAFEC). Organismo de Cooperación y Estudio de la Unión de Universidades de América Latina y el Caribe. Medellín, Colombia, Octubre de 2016.

ÍNDICE

Resumen

Abstract

1. Introducción

2. Patrimonio Cultural. Algunos Comentarios

3. El Patrimonio Cultural como Bien Público del Estado

4. El Proceso de Medición y la Confiabilidad de la Información

5. Medición Contable del Patrimonio Cultural

6. Exposición Contable del Patrimonio Cultural

7. Conclusiones

8. Bibliografía

(*)Contador Público, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires (FCE-UBA). Especialista en Gestión Universitaria Universidad Nacional de Mar del Plata. Máster en Administración de Negocios, Merrick School of Business, University of Baltimore (EE.UU). Doctor en Ciencias de Dirección, Universidad Argentina de la Empresa. Decano Electo Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires. Director del Instituto de Investigaciones y Estudios Contables (FCE-UNLP). Profesor Emérito (FCE-UBA). Docente Investigador Categoría I. rpahlen@sinectis.com.ar

(**)Contadora Pública, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires (FCE-UBA). MBA (Escuela Europea de Negocios España). Profesora Titular Regular (FCE-UBA). Profesora Titular Ordinaria, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata (FCE-UNLP). Coordinadora, Profesora y Directora de carreras y cursos de posgrado en el país y el exterior. Docente Investigador Categoría III. campo2@econ.uba.ar

RESUMEN

El pasado es historia, el futuro presenta incertidumbre y suposiciones; el presente se impone con una serie de cambios sustantivos donde el control patrimonial es necesario en bienes del patrimonio cultural, como eje de la actividad productiva del hombre en general, en este caso en la actividad pública, donde el foco debe ubicarse en la transparencia de la gestión de los gobiernos.

Estos bienes como obras de arte, antigüedades, documentos históricos, entre otros elementos, considerados patrimonio cultural, cuentan no solo con un valor económico, sino también emotivo que no puede ser medido en términos monetarios.

La contabilidad pensada en sentido amplio, como sinónimo de información, debe proveer información cuantitativa y cualitativa sobre el patrimonio económico y social del ente público y sobre sus variaciones periódicas, que debe ser útil para los usuarios en la toma de decisiones de índole económico-social.

Los usuarios tipo: cuerpos legislativos y de fiscalización, necesitan información que les ayude a evaluar:

- a) La capacidad del ente público para pagar obligaciones en tiempo y forma;
- b) El origen, naturaleza, características, rendimiento y sustentabilidad de los recursos empleados;
- c) Calidad de la gestión de la administración en cuanto a la sustentabilidad de la obtención de los recursos para atender el bien social;
- d) La legalidad bajo la cual se obtuvieron y aplicaron los recursos.

Dentro de este esquema, la contabilidad gubernamental se concibe como un sistema integrado de información inherente al proceso económico-financiero y social de los entes públicos, que requiere el aporte conceptual de la teoría de los sistemas y de la disciplina contable. Los informes contables financieros irán acompañados de información complementaria necesaria para la comprensión integral de la situación sintetizada, que podrá revelarse a través de notas, cuadros, gráficos u otro formato.

Palabras clave: Disciplina contable - Tecnología contable - Patrimonio cultural - Informes contables gubernamentales.

ABSTRACT

The past is history, the future presents uncertainty and assumptions; the present is imposed with a series of substantive changes where patrimonial control is necessary in cultural heritage goods, as the axis of the productive activity of man in general, in this case in public activity, where the focus should be placed on the transparency of the management of governments.

These goods such as works of art, antiques, historical documents, among other elements, considered cultural heritage, have not only an economic value, but also an emotional one that cannot be measured in monetary terms.

Accounting thought in a broad sense, as a synonym for information, should provide quantitative and qualitative information on the economic and social heritage of the public entity and on its periodic variations, which should be useful for users in decision making of economic-social nature .

Type users: legislative and oversight bodies, need information to help them evaluate:

- a) The ability of the public body to pay obligations in a timely manner;
- b) The origin, nature, characteristics, performance and sustainability of the resources used;
- c) Quality of the management of the administration in terms of the sustainability of obtaining the resources to meet the social good;
- d) The legality under which the resources were obtained and applied.

Within this scheme, government accounting is conceived as an integrated system of information inherent to the economic-financial and social process of public entities, which requires the conceptual contribution of systems theory and accounting discipline. The financial accounting reports will be accompanied by additional information necessary for a comprehensive understanding of the situation synthesized, which may be revealed through notes, tables, graphs or other format.

Keywords: Accounting discipline - Accounting technology - Cultural heritage - Government accounting reports.

1. Introducción

El pasado es historia, el futuro presenta incertidumbre y suposiciones; el presente se impone con una serie de cambios sustantivos donde el control patrimonial es necesario en bienes del patrimonio cultural, como eje de la actividad productiva del hombre en general, en este caso en la actividad pública, donde el foco debe ubicarse en la transparencia de la gestión de los gobiernos y así cumplir con los desafíos y demandas que exige el nuevo mundo.

La tenencia de bienes como obras de arte, antigüedades, documentos históricos, entre otros elementos, considerados patrimonio cultural, donde la comunidad le otorga un rol en calidad de testigo de la historia de la civilización que nos ha precedido, los ha convertido en objeto de estudio y conservación con el fin de mantener la herencia cultural y transmitirla a las generaciones futuras.

Estos bienes cuentan no solo con un valor económico, sino también emotivo que no puede ser medido en términos monetarios. Asimismo, pueden ser explotados económicamente y su posesión otorga prestigio por cuanto una característica esencial es su escasez y ser únicos en el mercado, donde su valor decrece en pocas oportunidades. Por otra parte exigen la inversión de significativos recursos para su mantenimiento, conservación y puesta en valor, así como su protección y en algunos casos su recuperación, por cuanto por vías ilícitas pueden cambiar su tenencia.

En el caso particular de Argentina, se trata de los bienes que integran el patrimonio cultural bajo la órbita del Servicio Nacional de Inventarios de Patrimonio- Dirección Nacional de Patrimonio y Museos dependiente del Ministerio de Cultura de la Nación Argentina.

Cabe agregar que cada Museo es el responsable de las obras de arte que se encuentran en sus respectivos inventarios. Las obras de arte que integran el patrimonio cultural cuentan con una valuación como consecuencia de los seguros contratados que cubren los riesgos inherentes a su tenencia y traslados.

En lo relacionado con otros bienes que conforman el patrimonio cultural el Servicio Nacional de Inventarios de Patrimonio de la República Argentina (SENIP) posee una base de datos denominada CONar donde se encuentran inventariados la totalidad de la gestión y registro de colecciones de museos.

Es por ello que entendemos de significativa importancia definir y tipificar qué se entiende por patrimonio cultural, para luego abordar el tema desde el punto de vista contable, a pesar de que su tratamiento es multidisciplinar.

2. Patrimonio Cultural. Algunos Comentarios

El patrimonio cultural estaría representado por el conjunto de creaciones realizadas por una comunidad a lo largo de su historia, que lo distinguen del resto de los pueblos y le otorgan su propia identidad. Al respecto nos remitimos a la definición que consigna para estos bienes la Ley 25197 en Argentina, para los bienes culturales: *“todos aquellos objetos, seres o sitios que constituyen la expresión o el testimonio de*

la creación humana y la evolución de la naturaleza y que tienen un valor arqueológico, histórico, artístico, científico o técnico excepcional. El universo de estos bienes constituirá el patrimonio cultural argentino. Se entiende por `bienes culturales histórico-artísticos´ todas las obras del hombre u obras conjuntas del hombre y la naturaleza, de carácter irremplazable, cuya peculiaridad, unidad, rareza y/o antigüedad les confiere un valor universal o nacional excepcional desde el punto de vista histórico, etnológico o antropológico, así como las obras arquitectónicas, de la escultura o de pintura y las de carácter arqueológico.

Por lo tanto, será un `bien cultural histórico-artístico´ aquel que pertenezca a alguna de las siguientes categorías:

1. *El producto de las exploraciones y excavaciones arqueológicas y paleontológicas, terrestres y subacuáticas.*
2. *Los objetos tales como los instrumentos de todo tipo, alfarería, inscripciones, monedas, sellos, joyas, armas y objetos funerarios.*
3. *Los elementos procedentes del desmembramiento de monumentos históricos.*
4. *Los materiales de interés antropológico y etnológico.*
5. *Los bienes que se refieren a la historia, incluida la historia de las ciencias y las técnicas, la historia social, política, cultural y militar, así como la vida de los pueblos y de los dirigentes, pensadores, científicos y artistas nacionales.*
6. *Los bienes inmuebles del patrimonio arquitectónico de la Nación.*
7. *Los bienes de interés artístico tales como:*
 - *Pinturas y dibujos hechos sobre cualquier soporte y en toda clase de materias.*
 - *Grabados, estampas, litografías, serigrafías originales, carteles y fotografías.*
 - *Conjuntos y montajes artísticos originales, cualquiera sea la materia utilizada.*
 - *Obras de arte y artesanías.*
 - *Producciones de arte estatuario.*
 - *Los manuscritos raros e incunables, códices, libros, documentos y publicaciones de interés especial, sueltos o en colecciones.*
 - *Los objetos de interés numismático, filatélico.*
 - *Los documentos de archivos, incluidos colecciones de textos, mapas y otros materiales, cartográficos, fotografías, películas cinematográficas, videos, grabaciones sonoras y análogas.*
 - *Los objetos de mobiliario, instrumentos musicales, tapices, alfombras y trajes".¹*

Si bien hemos transcrita la definición del tema que nos ocupa desde su faz jurídica, entendemos que su análisis debe efectuarse de manera multidisciplinar, pues el tema ha sido objeto de estudio por parte de la arquitectura, filosofía, arqueología, antropología y la paleontología, entre otras.

De la enumeración efectuada por la Ley 25197 (República Argentina), la misma contempla dentro del patrimonio cultural a los bienes muebles e inmuebles y es nuestra intención enfatizar que ellos tendrán el carácter de culturales cuando cuenten con algún interés paleontológico, arqueológico, histórico o artístico. Si bien la contabilidad es autónoma, no depende de ninguna disciplina, es válido admitir que se nutre de muchas de ellas y en este tema en particular encontramos precedente que se

¹ Artículo 2 Ley N° 25197/1999 Régimen del Registro del Patrimonio Cultural.

consideren activos aquellos bienes pues tienen valor, a pesar de que no siempre es factible su “objetiva” cuantificación monetaria.

Al referirnos al concepto de valor no económico, destacamos el valor:

- a) paleontológico y arqueológico: Al respecto cabe mencionar la Ley 25743/2003 de la República Argentina, sobre Objetivos y bienes arqueológicos y paleontológicos, cuando en el artículo 1^{ro}. enuncia el objetivo de la mencionada ley: *“la preservación, protección y tutela del Patrimonio Arqueológico y Paleontológico como parte integrante del Patrimonio Cultural de la Nación y el aprovechamiento científico y cultural del mismo.”*

Asimismo, el artículo 2 enuncia:

“Forman parte del Patrimonio Arqueológico las cosas muebles e inmuebles o vestigios de cualquier naturaleza que se encuentren en la superficie, subsuelo o sumergidos en aguas jurisdiccionales, que puedan proporcionar información sobre los grupos socioculturales que habitaron el país desde épocas precolombinas hasta épocas históricas recientes.

*Forman parte del Patrimonio Paleontológico los organismos o parte de organismos o indicios de la actividad vital de organismos que vivieron en el pasado geológico y toda concentración natural de fósiles en un cuerpo de roca o sedimentos expuestos en la superficie o situados en el subsuelo o bajo las aguas jurisdiccionales”.*²

- b) histórico: el patrimonio cultural, intangible, representa la fuente vital de una identidad profundamente arraigada en la historia y constituye los fundamentos de la vida comunitaria. Este patrimonio basa su importancia al ser el hilo conductor que vincula a la gente con su historia.

Cuando se piensa en el concepto de patrimonio cultural se lo asocia con objetos –materiales e inmateriales, como pinturas, dibujos, grabados, mosaicos, esculturas, sin embargo también deberán incluir las tradiciones, la historia oral, danzas, las artesanías tradicionales, o determinadas competencias transmitidas oralmente de generación en generación; los edificios y monumentos históricos, así como sitios arqueológicos. No obstante la enumeración anterior que no es taxativa, el concepto es aún más abarcativo y ha evolucionado para incluir toda la evidencia de la creatividad y expresión humanas: fotografías, documentos, libros y manuscritos, instrumentos, entre otros, ya sea como objetos individuales o colecciones. Cabe destacar que su carácter dinámico ha generado que en la actualidad sean considerados patrimonio cultural también las poblaciones, el patrimonio subacuático y el entorno natural, puesto que distintas comunidades se identifican a sí mismas con el paisaje.

El mencionado valor cultural es subjetivo y dinámico y su evolución no depende de los objetos o bienes, sino de los valores que la sociedad le atribuya en cada momento histórico.

² Ley N° 25743/2003 Protección del Patrimonio Arqueológico y Paleontológico.

Todos los pueblos contribuyen a la cultura del mundo y será importante la salvaguarda de todo ese patrimonio cultural por medio de leyes nacionales (en la República Argentina existen normas legales que amparan el patrimonio cultural ya citadas) y tratados internacionales.

El tráfico ilegal de vestigios y objetos culturales, el saqueo de los yacimientos arqueológicos y la destrucción de los edificios históricos causan un daño irreparable al patrimonio cultural de un país. La Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura (UNESCO, por sus siglas en inglés), fundada en 1954, ha adoptado convenciones internacionales sobre la protección del patrimonio cultural, para fomentar el entendimiento intercultural mientras destaca la importancia de la cooperación internacional.

En el orden federal, es dable destacar que la reforma de la Constitución Nacional Argentina en 1994 también permitió que se reconocieran nuevos derechos sociales y culturales, e incluso se incorporaron estos preceptos mediante el reconocimiento de tratados internacionales suscriptos por la República. Entre los nuevos derechos, la citada Carta Magna reconoce el de la preservación del patrimonio natural y cultural.³

3. El Patrimonio Cultural como Bien Público del Estado

El patrimonio cultural puede convertirse en un factor de desarrollo económico permitiendo a las ciudades mejorar sus indicadores, tanto financieros como sociales y a su vez deberá protegerse ese legado para que pueda ser disfrutado por las futuras generaciones.

La gestión del patrimonio histórico cultural exige la evaluación de la eficiencia con que se aplican los recursos que se destinan a su desarrollo y así controlar el financiamiento y la ejecución de proyectos. Cabe agregar entre las organizaciones que promueven acciones para la preservación del mencionado patrimonio se destaca la UNESCO, donde entre sus acciones podemos mencionar la declaratoria de Patrimonio de la Humanidad a lugares que se encuentran en peligro y están limitadas en el financiamiento para su mantenimiento, protección y conservación.

Los bienes culturales presentan la peculiaridad de poseer condiciones con valores tangibles pero también intangibles, que les otorga la historia, el interés

³ Artículo 41 de la Constitución Argentina: "Todos los habitantes gozan del derecho a un ambiente sano, equilibrado, apto para el desarrollo humano y para que las actividades productivas satisfagan las necesidades presentes sin comprometer las de las generaciones futuras; y tienen el deber de preservarlo. El daño ambiental generará prioritariamente la obligación de recomponer, según lo establezca la ley. Las autoridades proveerán a la protección de este derecho, a la utilización racional de los recursos naturales, a la preservación del patrimonio natural y cultural y de la diversidad biológica, y a la información y educación ambientales. Corresponde a la Nación dictar las normas que contengan los presupuestos mínimos de protección, y a las provincias, las necesarias para complementarlas, sin que aquellas alteren las jurisdicciones locales. Se prohíbe el ingreso al territorio nacional de residuos actual o potencialmente peligrosos, y de los radiactivos."

artístico, científico o arqueológico inherente a ellos. Es su condición de intangibilidad la que aporta mayor subjetividad en oportunidad de su medición contable.

El producto final del segmento de la contabilidad financiera cuenta como producto final a los estados contables que utilizan como unidad de medida a la monetaria, como capital a mantener el financiero y determinados criterios de valuación para activos y pasivos. En la especialidad socio-ambiental se consideran el capital social, intelectual y natural a mantener y se utilizan distintas unidades de medida, que incluyen indicadores.

“Teniendo en cuenta que la ‘Contabilidad’ es considerada por parte de la doctrina una tecnología social y al mencionarse dicho término se hace referencia a información-en sentido amplio- (no solo a la financiera condicionada por normas) es que surgen los segmentos, con otras soluciones a la medición o presentación de partidas en los informes contables”. (Pahlen Acuña, Campo y Provenzani, 2014).

Tradicionalmente el procesamiento de datos se ha utilizado para conocer un denominado patrimonio financiero de los entes, permitiendo obtener informes contables confeccionados de acuerdo con normas profesionales o internas de cada ente y que están destinados a distintos usuarios.

La contabilidad como disciplina científica social contiene un conjunto de conocimientos interrelacionados cuyo procesamiento permite a los entes emitir informes contables, metódicos, sistemáticos y verificables.

Somos conscientes de las dificultades que presenta el hecho de incluir el patrimonio cultural en los estados financieros de la Administración Nacional de un país por las razones expresadas up supra. No obstante consideramos de vital importancia su protección y conservación, razón por la cual debería incluirse en la Cuenta de Inversión que fija el artículo 95 de la Ley de Administración Financiera y Sistemas de Control ⁴ de la República Argentina, a través de un anexo que integre la información complementaria.

4. El Proceso de Medición y la Confiabilidad de la Información

La medición es un proceso básico de la ciencia que consiste en comparar un patrón seleccionado con el objeto o fenómeno cuya magnitud física se desea medir, para ver cuántas veces el patrón está contenido en esa magnitud.

Para ello será necesario seleccionar un objeto y los atributos que mejor lo representen; la selección de los mencionados atributos se relacionan con el objetivo que se persigue en la medición.

Al respecto, en la contabilidad financiera el proceso de medición se efectúa para cuantificar el patrimonio y determinar periódicamente los resultados. Así se determinará la solvencia del ente pues los usuarios tipo a quienes se les destina su

⁴ Ley de Administración Financiera y Sistemas de Control del Sector Público Nacional Nro. 24156 (1992) establece y regula la administración financiera y los sistemas de control del sector público nacional en Argentina.

producto final: los estados financieros, necesitan conocer si la organización podrá afrontar las obligaciones asumidas y si será factible distribuir resultados. Por lo tanto es fundamental que los informes contables a ellos destinados manifiesten la situación financiera del ente para captar fondos o decidir inversiones y la rentabilidad de los recursos, situación que condiciona la medición.

Asimismo, es dable destacar que la información contable a suministrar a usuarios tipo debe aproximarse a la realidad económica y para que ello ocurra no debe estar sesgada, beneficiando al ente emisor o influyendo en la conducta de los usuarios, por ello debe ser objetiva. Para que los estados financieros sean neutrales, sus preparadores deben actuar con objetividad; no obstante, no siempre se ha logrado el mencionado objetivo, a saber, cuando no se reconocen ciertos intangibles generados internamente, o se desconocen las sumas a desembolsar con motivo de fallos judiciales adversos altamente probables y no existen bases confiables para su determinación.

Es de destacar que en muchas oportunidades las normas contables en las que se basan los informes financieros a presentar a usuarios tipo, amparándose bajo el paraguas de la objetividad en la cuantificación, ignoran ciertos activos o pasivos.

Un proceso de medición ideal siempre proporcionará mediciones “verdaderas”, y nunca decisiones erróneas. Desafortunadamente este tipo de procesos de medición constituyen prototipos perfectos que no se presentan en la realidad, dando cabida a sistemas o procesos de medición acordes a la obtención de uno o varios valores que pueden atribuirse razonablemente a una magnitud.

Lo antes expuesto fundamenta la aproximación a la realidad que se logra con estas medidas contables y nunca la exactitud, pues ella está relacionada con la variabilidad del objeto cuya magnitud física se busca medir y así poder determinar cuántas veces el patrón de medida está contenida en ella.

El objetivo de la información debe ser satisfacer las necesidades del usuario, para lo cual tiene que ser útil para la toma de decisiones. De allí que en la actualidad, la característica esencial de los estados financieros es su indiscutible orientación hacia la satisfacción de las necesidades de los usuarios tipo, quedando incorporada en la concepción de lo que se ha dado en llamar el paradigma de la utilidad de la información.

La información producida por la contabilidad debe ser eficaz y eficiente, de modo tal que sirva para satisfacer razonablemente las necesidades de los diferentes usuarios de la misma, relativas a la gestión del ente.

El objeto formal de la contabilidad es la captación, la medición y la representación de la realidad económico-social, con miras a la rendición de cuentas y a la gestión.

La Contabilidad permite estudiar el estado de un elemento sujeto a análisis, respecto de su origen, la variación entre diferentes momentos y su proyección a un momento dado, conceptualizando a la variación operada como el hecho contable a revelar de naturaleza económico- social.

Siempre que se mide existirá una cantidad determinada de error, cuyo origen es el azar. Se denomina “no confiabilidad” cuando mediciones de un mismo hecho no se dupliquen con exactitud. En razón de ello se afirma que frente a mediciones repetitivas sobre un mismo objeto, se espera su consistencia, a la que se la denomina “confiabilidad”.

Los mencionados recursos deberán siempre ser inventariados y valorizados para así poder evaluar las políticas gubernamentales relacionadas con la custodia y conservación de los activos culturales.

La información que brindan los Estados (en todas las jurisdicciones) es útil cuando satisface los requerimientos de los cuerpos legislativos, de fiscalización y de la ciudadanía toda, no obstante internamente también debe ayudar en la gestión y control patrimonial.

Los usuarios tipo: cuerpos legislativos y de fiscalización, necesitan información que les ayude a evaluar:

- a) La capacidad del ente público para pagar obligaciones en tiempo y forma;
- b) El origen, naturaleza, características, rendimiento y sustentabilidad de los recursos empleados;
- c) Calidad de la gestión de la administración en cuanto a la sustentabilidad de la obtención de los recursos para atender el bien social;
- d) La legalidad bajo la cual se obtuvieron y aplicaron los recursos.

Dentro de este esquema, la contabilidad gubernamental se concibe como un sistema integrado de información inherente al proceso económico-financiero y social de los entes públicos, que requiere el aporte conceptual de la teoría de los sistemas y de la disciplina contable.

El sistema de contabilidad tiene por objeto: a) registrar sistemáticamente todas las transacciones que se produzcan y afecten la situación económico-financiera de las jurisdicciones y entes; b) procesar y producir información económico-financiera para la toma de decisiones por parte de los responsables de la gestión, como así también para terceros interesados en la misma; c) exponer la información contable y presentar la documentación de soporte ordenadas de forma tal que faciliten las tareas de control por parte de los órganos correspondientes y d) permitir que la información que se procese y produzca sobre el sector público se integre al sistema de cuentas nacionales.

La evolución del término “contabilidad”, hoy en un sentido amplio como sinónimo de información, provoca que cada vez se la considere más como una disciplina científica de carácter socio-económico cuyo objeto es la observación de la realidad económica para proporcionar información y “permitir el análisis de las características cuantitativas y cualitativas de dicha realidad, con el fin de servir al interés público.” (Túa Pereda, 1995).

“El **aspecto cuantitativo**, puede ser analizado a la luz de la denominada `teoría del valor’, considerando que ya desde los orígenes del análisis económico, se distinguió

entre dos aspectos del valor de los bienes: el valor de uso o de utilidad y el valor de cambio, como expresión cuantitativa del anterior.

En cuanto al **aspecto cualitativo**, en el presente título se ofrece un lineamiento que permita una clasificación de los elementos integrantes del discurso contable de acuerdo a distintos atributos o variables cualitativas que se consideran relevantes". (Fernández Lorenzo, García Casella y Geba, 1999).

En nuestra opinión, las técnicas cualitativas no son menos matemáticas que las cuantitativas, en la investigación social muchos datos que se miden son de naturaleza cualitativa, como pueden ser tendencias, preferencias, grados de acuerdo o de desacuerdo.

En la contabilidad social se utilizan con frecuencia indicadores. Al respecto, Sapag Chain N. y Sapag Chain R. proponen un modelo de medición aplicable a proyectos de negocios que busca reconocer su impacto social, donde

"la evaluación social compara los beneficios y costos que una determinada inversión pueda tener para la comunidad de un país en su conjunto, ya que no siempre la rentabilidad para un privado significa la rentabilidad para la comunidad... la evaluación privada trabaja con el criterio de precios de mercado, mientras que la evaluación social lo hace con precios sombra o sociales". (Sapag Chain N. y Sapag Chain R., 2000).

La aparición de estos precios sombra se da por cuanto surge la necesidad de atribuirle a los bienes un valor cuando no surge un precio definido en el mercado.

5. Medición Contable del Patrimonio Cultural

La medición económica del patrimonio cultural se determina -en general- mediante el método de comparación de precios, pero este procedimiento es aplicable solamente en los casos en que los bienes cuentan con un precio en el mercado, basado en el precio que presenta el bien ante la demanda del mercado interesado en el mismo.

En caso de ser factible la aplicación del mencionado método, estaríamos en presencia de la determinación de un valor razonable, que muchas normas lo definen como el precio que sería recibido por vender un activo o pagado por transferir un pasivo, en una transacción libre y ordenada entre participantes del mercado en la fecha de la medición (es decir, un precio de salida). Esa definición de valor razonable corresponde a una medición basada en el valor que brinda el mercado, no una específica para la entidad. Al aplicarse en las mediciones contables un valor razonable, una entidad utiliza los mismos supuestos que los participantes del mercado utilizarían al fijar el precio del activo o pasivo en sus condiciones actuales, incluyendo supuestos sobre el riesgo. En consecuencia, la intención de una entidad de mantener un activo o liquidar o satisfacer de otra forma un pasivo, no es relevante al medir el valor razonable.

Sin embargo, al observar el patrimonio cultural solamente desde una arista económica se minimizaría la cuestión, pues el mencionado patrimonio está constituido mayormente por bienes no destinados a la venta, es así que se debería recurrir a otros métodos donde sea factible estimar aquello que las personas estarían dispuestas a

pagar por disfrutar de esos bienes mediante supuestos como el costo de viaje, valoración contingente o precio hedónico.

Estos métodos fueron aplicados para la medición de los recursos naturales o patrimonio natural pero luego fue extrapolado a los bienes tangibles del Patrimonio cultural. Se intenta con estas aproximaciones calcular aquello que las personas están dispuestas a pagar por disfrutar de ese patrimonio cultural mediante supuestos, como el costo del viaje, precio hedónico y valoración contingente, como se mencionara en el párrafo anterior.

La estimación basada en el costo del viaje consiste en tratar de obtener el valor de los bienes que carecen de mercado. Su origen se encuentra en una petición realizada por el Servicio de Parques Naturales de los Estados Unidos a diez economistas, sugiriéndoles que idearan métodos para poder medir los beneficios económicos de la existencia de dichos parques y compararlos con los beneficios que se derivarían si tales áreas se utilizaran para otros propósitos alternativos. Harold Hotelling respondió a esta petición en 1947 con una carta en la que se encontraba la "esencia" de lo que posteriormente se denominaría el método del costo de viaje.

Los bienes objeto de valoración son los afectados a las actividades recreativas y el costo de consumir este bien incluye, además de aquel relacionado con el acceso al lugar, de otros costos adicionales, como son el tiempo de viaje y de estadía.

El fundamento teórico de este método consiste en que si bien el precio de entrada a un espacio de interés cultural sea cero, el costo de acceso es generalmente superior, dado que el visitante incurre en gastos ocasionados por su propio desplazamiento.

La premisa básica de este método es que el tiempo y el costo de viajar incurridos por las personas para visitar el sitio representa el "precio" de acceso al lugar. Entonces, la disponibilidad de pagar para visitar el sitio puede ser estimada basándose en el número de viajes que ellos hacen con diferentes costos de viaje. Esto es similar a la estimación de la disponibilidad de pago por un bien de mercado basado en la cantidad demandada a diferentes precios.

Por lo tanto, cada visita lleva consigo una transacción implícita en la que se intercambia el costo de acceso a dicho lugar por los servicios recreativos que ofrece al visitante y los diferentes individuos se enfrentan a distintos costos de viaje. La respuesta de éstos (su mayor o menor número de visitas) a estas variaciones de los precios implícitos constituye, la base para poder estimar la curva de demanda.

La gestión del patrimonio histórico cultural exige la evaluación de la eficiencia de los recursos que se destinan a su desarrollo, con el fin de apoyar las asignaciones de financiamiento y el control sobre la ejecución de proyectos.

El método de valoración contingente es la técnica directa más usada de valoración del patrimonio cultural y ambiental, por tratarse de la única que puede llegar a calcular el valor aproximado de un recurso ambiental que no posee mercado, es decir, no tiene precio y no se conocen las cantidades negociadas.

Históricamente un avance importante se dio en el año de 1989, cuando el transportador de petróleo Exxon Valdés sufrió un accidente que derramó más de cuarenta millones de litros de petróleo en el mar frente a las costas de Alaska. Este evento generó la necesidad de cuantificar económicamente el daño medioambiental y con el fin de atender dicha necesidad se creó el NOAA (1993), panel integrado por notables economistas quienes tuvieron la tarea de perfeccionar una metodología para valorar económicamente los daños ambientales causados por el derrame, de donde surgieron recomendaciones para realizar estudios de valoración ambiental a través de un método que se denominó de valoración contingente.

El método de valoración contingente (MVC), consiste en averiguar las variaciones en el bienestar de las personas, en este caso, ante cambios hipotéticos (contingentes) de un bien o servicio ambiental. Este método, ha sido comúnmente empleado para obtener la valoración económica del patrimonio cultural que cumple con la función de recreación. Algunos autores lo consideran como un método de valoración directa, pues se obtiene, mediante la formulación de preguntas directas sobre la valoración del medioambiente.

Se pueden mencionar cuestiones metodológicas generales como que:

- a) se basa en información recolectada mediante encuestas;
- b) busca determinar el valor económico de los beneficios sociales generados por el acceso a bienes culturales o ambientales;
- c) es especial para determinar valores de "No Uso" (Bienes no negociables);
- d) deberá analizarse el control sobre los beneficios, es decir si se cuenta con garantías de acceso a ese lugar y cuanto está dispuesto a pagar por garantizar ese acceso;
- e) no utiliza información sobre el comportamiento observado de las personas en los mercados reales;
- f) representa la única metodología para la estimación conjunta de valores de uso y de no uso.

El método de precios hedónicos establece una relación entre el precio de un bien heterogéneo y sus características diferenciadoras. A modo de ejemplo, podemos citar que cuando un consumidor adquiere un predio para vivienda, examinará atributos del predio, tales como las características estructurales de la vivienda (número de ambientes, cantidad de baños, calidad de los materiales, costo de la expensa, entre otros.) y las características del entorno (cercanía a las vías de acceso a parques, supermercados, seguridad o calidad ambiental). Aunque varios de estos atributos no cuentan con precio de mercado, su valor está implícito en el precio total de la vivienda.

Los primeros trabajos que utilizaron precios hedónicos los realizó Rosen (1974), actualmente el método es muy utilizado en los mercados de vivienda y también en los mercados laborales, en donde se asume que la calidad ambiental del ambiente laboral debe estar reflejado en el salario devengado por el trabajador. Muchos bienes son heterogéneos, es decir, poseen varios atributos que determinan su precio y los precios hedónicos intentan descubrir todos los atributos de un bien que fundamentan su precio e intentan discriminar su importancia cuantitativa.

También se ha desarrollado la técnica de la aplicación comparada de métodos estadísticos de estimación de disposición a pagar para conservar y disfrutar de determinado bien. Estos métodos se han aplicado en Escocia, España y otras ciudades europeas y latinoamericanas de alto valor cultural y se basa en realizar encuestas a la población de cuanto estarían dispuestos a aportar de sus ingresos a través de lo que pagan de impuestos para dedicarlo a la conservación de determinado bien cultural del que ellos disfrutan, por ser los que poseen ese legado cultural.

Estas técnicas para estimar las mediciones del patrimonio cultural posibilitan la revalorización de estos activos, una medición contable más razonable para conocer su valor económico- financiero.

Sin embargo, la metodología existente para determinar el valor económico-financiero de estos bienes presenta limitaciones porque las técnicas utilizadas se circunscriben solo a construcciones inmuebles de valor económico, cuando en realidad el Patrimonio Cultural es mucho más amplio y cada vez tiene más relevancia como fuente importante de desarrollo de ciudades declaradas Patrimonio de la Humanidad. En nuestra opinión, para que los gobiernos encargados del mantenimiento y rescate del Patrimonio Cultural puedan cumplir con la difícil función de asignar recursos escasos con eficiencia y eficacia, necesitan de una herramienta que no solo les brinde el valor, sino que les permita seleccionar planes de desarrollo más adecuados, basados en criterios socioculturales y en la generación de valor económico de los bienes tangibles o intangibles del mencionado patrimonio cultural.

Asimismo, para las inversiones en patrimonio histórico cultural que generan beneficios por estar vinculadas a ingresos a través de las actividades turísticas, comerciales, gastronómicas u otros servicios similares, podrían ser válidos los métodos basados en los flujos futuros descontados, inherentes al sector empresarial.

Lo expresado en cuanto a medición contable del patrimonio cultural histórico entendemos que es aplicable para el inventario y valoración de los bienes naturales.

6. Exposición Contable del Patrimonio Cultural

Los bienes físicos integrantes del patrimonio cultural deberían exponerse bajo el rubro Activos Culturales, identificando en la información complementaria en un anexo si se trata de Inmuebles históricos, Obras de arte u otros bienes, medidos a valores razonables.

En relación con los demás elementos integrantes del patrimonio cultural, tratándose de otros objetos que por sus características poseen un valor no cuantificable en dinero, entendemos que deberían ser identificados en el rubro Activos Intangibles bajo el acápite Activos Culturales históricos, inventariados y medidos por un valor simbólico para así permitirle al legislados conocer las potencialidades con que cuenta el país.

7. Conclusiones

El desarrollo de la Contabilidad Gubernamental en los últimos años ha llevado a distintas organizaciones profesionales a emitir estándares y recomendaciones sobre este segmento contable.

La tenencia de bienes como obras de arte, antigüedades, documentos históricos, entre otros elementos, considerados patrimonio cultural, donde la comunidad le otorga un rol en calidad de testigo de la historia de la civilización que nos ha precedido, los ha convertido en objeto de estudio y conservación con el fin de mantener la herencia cultural y transmitirla a las generaciones futuras.

Cuando se piensa en el concepto de patrimonio cultural se lo asocia con objetos materiales e inmateriales, como pinturas, dibujos, grabados, mosaicos, esculturas, sin embargo también deberán incluir las tradiciones, la historia oral, danzas, las artesanías tradicionales, o determinadas competencias transmitidas oralmente de generación en generación; los edificios y monumentos históricos, así como sitios arqueológicos. No obstante la enumeración anterior que no es taxativa, el concepto es aún más abarcativo y ha evolucionado para incluir toda la evidencia de la creatividad y expresión humanas: fotografías, documentos, libros y manuscritos, instrumentos, entre otros, ya sea como objetos individuales o colecciones. Cabe destacar que su carácter dinámico ha generado que en la actualidad sean considerados patrimonio cultural también las poblaciones, el patrimonio subacuático y el entorno natural, puesto que las mencionadas comunidades se identifican a sí mismas con el paisaje.

El mencionado valor cultural es subjetivo y dinámico y su evolución no depende de los objetos o bienes, sino de los valores que la sociedad le atribuya en cada momento histórico.

Asimismo, estos bienes cuentan no solo con un valor económico, sino también emotivo que no puede ser medido en términos monetarios; por otra parte pueden ser explotados económicamente y su posesión otorga prestigio por cuanto una característica esencial es su escasez y el hecho de ser únicos en el mercado, donde su valor decrece en pocas oportunidades. Por otra parte exigen la inversión de significativos recursos para su mantenimiento, conservación y puesta en valor, así como su protección y en algunos casos su recuperación, por cuanto por vías ilícitas pueden cambiar su tenencia.

Consideramos de vital importancia definir y tipificar qué se entiende por patrimonio cultural y natural, para luego abordar el tema desde el punto de vista contable, siendo dable destacar su tratamiento multidisciplinar.

El producto final del segmento de la contabilidad financiera cuenta como producto final a los estados contables que utilizan como unidad de medida a la monetaria, como capital a mantener el financiero y determinados criterios de valuación para activos y pasivos. En la especialidad socio-ambiental se consideran el capital social, intelectual y natural a mantener y se utilizan distintas unidades de medida, que incluyen indicadores.

Tradicionalmente el procesamiento de datos se ha utilizado para conocer un denominado patrimonio financiero de los entes, permitiendo obtener informes contables confeccionados de acuerdo con normas profesionales o internas de cada ente y que están destinados a distintos usuarios.

La contabilidad como disciplina científica social contiene un conjunto de conocimientos interrelacionados cuyo procesamiento permite a los entes emitir informes contables, metódicos, sistemáticos y verificables.

Es de destacar que la contabilidad gubernamental registra los servicios que se brindan a la comunidad, bajo un concepto de bienestar general, en base a los aportes de los sujetos pasivos que contribuyen a la atención de las necesidades públicas. Por tal razón presenta un enfoque eminentemente financiero, que obliga al órgano rector del sistema de contabilidad, confeccionar la Cuenta de Inversión en base a dichos conceptos. No obstante ello, y teniendo en cuenta el valor económico del patrimonio cultural que se encuentra a disposición de la comunidad y que son administrados por el Estado (en cualquiera de las jurisdicciones), consideramos de suma importancia incorporar datos relacionados con ellos, por lo menos cuando no sean objetivamente medibles y por lo tanto no reconocidos como activo, como información complementaria, permitiéndole al legislador conocer objetivamente las potencialidades con que cuenta el país.

El patrimonio cultural, como así también el natural puede convertirse en un factor de desarrollo económico, permitiendo a las ciudades mejorar sus indicadores, tanto financieros como sociales y a su vez deberá protegerse ese legado para que pueda ser disfrutado por las futuras generaciones.

Los usuarios tipo: cuerpos legislativos y de fiscalización, necesitan información que les ayude a evaluar:

- a) La capacidad del ente público para pagar obligaciones en tiempo y forma;
- b) El origen, naturaleza, características, rendimiento y sustentabilidad de los recursos empleados;
- c) Calidad de la gestión de la administración en cuanto a la sustentabilidad de la obtención de los recursos para atender el bien social;
- d) La legalidad bajo la cual se obtuvieron y aplicaron los recursos.

Dentro de este esquema, la contabilidad gubernamental se concibe como un sistema integrado de información inherente al proceso económico-financiero y social de los entes públicos, que requiere el aporte conceptual de la teoría de los sistemas y de la disciplina contable.

La contabilidad pensada en sentido amplio, como sinónimo de información, debe proveer información cuantitativa y cualitativa sobre el patrimonio económico y social del ente público y sobre sus variaciones periódicas, que debe ser útil para los usuarios en la toma de decisiones de índole económico-social.

Los informes contables financieros irán acompañados de información complementaria necesaria para la comprensión integral de la situación sintetizada, que podrá revelarse a través de notas, cuadros, gráficos u otro formato.

8. Bibliografía

Fernández Lorenzo, L., García Casella, C., y Geba, N. (1999). Enfoque para una Teoría General Contable. Contabilidad Patrimonial y Social como Especialidades. Trabajo presentado en la *Conferencia Internacional de Ciencias Económicas. Budapest*.

Honorable Congreso de la Nación Argentina. (1999). Ley 25197 Régimen del Registro del Patrimonio Cultural, obtenido el 19 de Febrero de 2016 de: <http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/60000-64999/61480/norma.htm>

Honorable Congreso de la Nación Argentina. (2003). Ley 25743 Protección del Patrimonio Arqueológico y Paleontológico, obtenido el 18 de Febrero de 2016 de: <http://www.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/85000-89999/86356/norma.htm>

Pahlen Acuña, R., Campo, A., y Provenzano, F. (2014). La teoría de la legitimidad y su impacto en la información contable social-ambiental. Trabajo presentado en la XIV Asamblea General de ALAFEC. Facultad de Administración de Empresas y Contabilidad de la Universidad de Panamá

Sapag Chain, N., y Sapag Chain, R. (2000). Preparación y evaluación de proyectos. 4ta. Edición. Mc Graw-Hill Interamericana de Chile ISBN: 9789562780889

Senado y Cámara de Diputados de la Nación Argentina (1992). Ley 24156 Administración Financiera y de los Sistemas de Control del Sector Público Nacional, obtenido el 20 de Febrero de 2016 de: <http://infoleg.mecon.gov.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/554/texact.htm>

Senado y Cámara de Diputados de la Nación Argentina (1994). Constitución de la Nación Argentina, obtenido el 18 de Febrero de 2016 de: <http://infoleg.mecon.gov.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/804/norma.htm>

Túa Pereda, J. (1995). La evolución de la contabilidad a través de sus definiciones. Libro de Lecturas de Teoría e Investigación Contable. Recopilación de artículos del autor. Centro Interamericano Jurídico Financiero. Medellín. Colombia.

“Contabilidad Socio-Ambiental: Una Integración Conceptual para la Sustentabilidad de las Organizaciones Económicas”

Autoras: Norma B. Geba (*), **María L. Catani (**)**, **Marcela C. Bifaretti (***)**, **Mónica P. Sebastián (****)**

Trabajo presentado y aceptado en la V Jornada del Departamento de Contabilidad, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata. Argentina. (2016, Noviembre).

ÍNDICE

Resumen

Abstract

1. Introducción

2. Objetivo

3. Metodología

4. Desarrollo

5. Conclusiones

6. Referencias bibliográficas

(*)Contadora Pública, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata, Argentina (FCE-UNLP). Postgrado de Entrenamiento para la Investigación en el campo Profesional (U.C.A.L.P.- C.P.C.E.P.B.A). Doctoranda Tesista, Doctorado en Ciencias de la Administración (FCE-UNLP). Diversos posgrados aprobados. Profesora Adjunta Ordinaria (FCE-UNLP). Expositora. Autora de artículos, capítulos de libros y libros. Evaluadora de Investigadores, Artículos, Proyectos y Programas de investigación. Directora y Codirectora de proyectos de investigación contable. Investigadora del Instituto de Investigaciones y Estudios Contables (FCE-UNLP). Docente Investigador Categorizado. normageba@econo.unlp.edu.ar

(**)Contadora Pública, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata (FCE-UNLP). Especialista en Sindicatura Concursal. Doctorando Doctorado en Ciencias de la Administración (FCE-UNLP). Profesora Titular (FCE-UNLP). Ponente, autora de artículos. Investigadora del Instituto de Investigaciones y Estudios Contables (FCE-UNLP). Fue Secretaria de Asuntos Académicos (FCE-UNLP). Vicedecana (FCE-UNLP). Docente Investigador Categorizado. laura.catani@econo.unlp.edu.ar

(***)Contadora Pública, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata (FCE-UNLP). Magister en Dirección de Empresa (MBA) (FCE-UNLP). Profesora Adjunta Ordinaria (FCE-UNLP). Profesora Adjunta Regular, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires (FCE-UBA). Ponente, autora de artículos y capítulos de libros. Consejera Directiva Titular -Claustro Profesores del Honorable Consejo Directivo de la FCE-UNLP. Investigadora del Instituto de Investigaciones y Estudios Contables (FCE-UNLP). Docente Investigador Categorizado. mbifaretti@hotmail.com

(****)Contadora Pública, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata (FCE-UNLP). Docente universitaria autorizada (UNLP). Especialización en Contabilidad Superior y Auditoría en curso (FCE-UNLP, CPBA). Doctoranda Doctorado en Ciencias de la Administración (FCE-UNLP). Diversos cursos de posgrado aprobados. Profesora Adjunta Ordinaria (FCE-UNLP). Profesora Adjunta Regular (UADE). Profesora Adjunta Interina (UBA). Autora de artículos y capítulos de libros. Investigadora del Instituto de Investigaciones y Estudios Contables (FCE-UNLP). Docente Investigador Categorizado. mpatriciasebastian@gmail.com

RESUMEN

Se interpreta que la información contable económica-financiera, social y ambiental, metódica y sistemática, con evaluación profesional independiente, es cada vez más necesaria y requerida para conocer y gestionar la sustentabilidad organizacional. En Argentina se publica un total de 87 memorias de sustentabilidad en 2014, reflejando un incremento del 19% con respecto al año 2013.

Distintos estudios realizados por el equipo de investigación¹, han permitido observar que para la elaboración y emisión de las memorias de sustentabilidad GRI, G4, se utilizan términos que conforman el universo del discurso contable. También se ha considerado racional proponer la implementación de un glosario que mantenga el nivel de precisión de conceptos y definiciones contables internacionalmente consensuados, necesario y útil para comprender y diferenciar los términos clave utilizados.

De rescatar que la denominada “metodología holista” como circuito concatenado e integrador ofrece un soporte epistémico y metodológico, es el objetivo del presente: realizar una integración de modos u holotipos de una selección de avances realizados en conceptos y definiciones básicos para la especialidad contable socio-ambiental que permita posibles desarrollos futuros (como acción proyectiva). Se interpreta, a su vez, que dicha integración propicia elaborar un corpus teórico que contribuye a transmitir y perfeccionar los sentidos y significados de los términos que lo componen.

Se considera un proceso deductivo, que contribuya a realizar una comprensión desde lo general hacia lo particular (desde disciplina científica, pasando por disciplina, tecnología y especialidades contables hasta conceptos de activo, pasivo y patrimonio neto), y comparativo entre lo económico-financiero, lo ambiental y lo social. Del desarrollo realizado, puede inferirse, entre otras, que es posible realizar un corpus teórico para la especialidad contable socio-ambiental con las especificidades de la disciplina contable, útil para la sustentabilidad de las organizaciones económicas y, con ello, para la sociedad en su conjunto.

Palabras Clave: Contabilidad socio-ambiental - Integración Conceptual - Sustentabilidad - Organizaciones Económicas.

¹Se referencia al equipo de investigación que conforma el Proyecto: *Contabilidad Socio-ambiental y la Sustentabilidad de las Organizaciones Económicas*, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata. Así también se incluyen desarrollos realizados en el marco de los Proyectos de Investigación acreditados: *Análisis e Integración de los Elementos del Discurso Contable en sus Enfoques Económico-Financiero y Social* y *Contribución de la Disciplina Contable en Pos de un Desarrollo Sustentable*, entre otros.

ABSTRACT

It is interpreted that economic, financial, social and environmental accounting information, methodical and systematic, with independent professional evaluation, is increasingly necessary and required to know and manage organizational sustainability. In Argentina, a total of 87 sustainability reports were published in 2014, reflecting an increase of 19% compared to 2013.

Different studies carried out by the research team have shown that for the preparation and issuance of sustainability reports GRI, G4, terms that make up the universe of accounting discourse are used. It has also been considered rational to propose the implementation of a glossary that maintains the level of accuracy of internationally agreed accounting concepts and definitions, necessary and useful to understand and differentiate the key terms used.

To rescue that the so-called "holistic methodology" as a concatenated and integrating circuit offers an epistemic and methodological support, is the objective of the present: to carry out an integration of modes or holotypes of a selection of advances made in basic concepts and definitions for the accounting specialty partner - environmental that allows possible future developments (as projective action). It is interpreted, in turn, that such integration favors the elaboration of a theoretical corpus that contributes to transmitting and perfecting the meanings and meanings of the terms that compose it.

It is considered a deductive process, which contributes to an understanding from the general to the particular (from scientific discipline, through discipline, technology and accounting specialties to concepts of assets, liabilities and net worth), and comparative between the economic and financial, the environmental and the social. From the carried out development, it can be inferred, among others, that it is possible to make a theoretical corpus for the socio-environmental accounting specialty with the specificities of the accounting discipline, useful for the sustainability of the economic organizations and, with this, for the society in its set.

Keywords: Socio-environmental accounting - Conceptual integration - Sustainability - Economic organizations.

1. Introducción

La información contable económica-financiera, social y ambiental, metódica y sistemática, con evaluación profesional independiente, es cada vez más necesaria y requerida para conocer y gestionar la sustentabilidad organizacional. AG Sustentable (2015) brinda un resumen del panorama y principales aspectos que hacen al proceso de rendición de cuentas con fines de divulgación hacia medios académicos, periodísticos y de benchmark. Observa que desde 2008, año de publicación de su primer análisis, “son cada vez más las organizaciones, en Argentina y en el mundo, que se suman a un proceso de rendición de cuentas, un elemento sustancial a la hora de diseñar una estrategia de Sustentabilidad.” (AG Sustentable, 2015, p. 2).

El análisis realizado contempla Memorias de Sostenibilidad publicadas en Argentina durante 2014 y principios de 2015, correspondientes a los períodos 2013 y 2014. Se expresa que alcanza la cobertura de memorias de sostenibilidad publicadas en más de 70 países y que alrededor del “mundo” los socios estratégicos, designados para el Programa GRI Data partners, son más de 40. “La base de datos del Global Reporting initiative incluyen más de 29.000 memorias de sostenibilidad correspondientes a más de 8.000 organizaciones alrededor de todo el mundo.” (p. 6).

En los distintos continentes, la diferencia entre los que la emiten y los que no la emiten es notoria, ascendiendo a más de 30%. En el gráfico Memorias de Sostenibilidad por región, se informa: Oceanía 4%, África: 7%, América Latina y el Caribe 13%, América del Norte 14%, Asia 25%, y Europa 37%. En Memorias de Sostenibilidad en el mundo se expresa que en 2014: el 77% publica Memorias utilizando los lineamientos del GRI (79% en 2013), el 29% de Memorias GRI publicadas utilizan la Guía G4 (2% en 2013), asciende al 26% las Memorias publicadas que también son Comunicaciones de Progreso del Pacto Global de Naciones Unidas (27% en 2013), el 36% de Memorias GRI publicadas cuentan con verificación independiente (37% en 2013), y el 10% de las Memorias publicadas se auto-declaran como reportes integrados (13% en 2013).

En Argentina se publica un total de 87 Memorias de Sostenibilidad en 2014, reflejando un incremento del 19% con respecto al año 2013 (que totalizan 73 Memorias), “esperando alcanzar las 100 memorias de sostenibilidad para 2015”. También en Argentina en 2014: asciende a 93% las Memorias que utilizan los lineamientos del GRI, siendo el mayor porcentaje registrado en Argentina (“y superior a la proporción global”). El 35% de memorias GRI utilizan la Guía G4 (“siendo también una proporción mayor que el nivel global”) y el 24% de las Memorias tienen una verificación independiente (principalmente realizadas por “grandes firmas de auditoría, organizaciones certificadoras y pequeñas firmas boutique.”) (p. 12). Además se informa que el 59% de Organizaciones que se encuentran adheridas al Pacto Global de Naciones Unidas, han publicado su Memoria de Sostenibilidad y Comunicación de Progreso (COP), y en el 22% de las Memorias referencian en su estrategia de Sustentabilidad la utilización de la guía ISO 26000 de Responsabilidad Social, entre otras. (p. 13). Respecto a la presencia en rankings y premios, se incluye que publican memorias de sostenibilidad, entre otras:

- “100% de las empresas reconocidas por la revista Mercado en 2015”;
- “80% de las 10 primeras empresas en el ranking de Reputación Corporativa MERCOSUR 2014”;
- “80% de las empresas ganadoras del premio Ciudadanía Empresaria de AMCHAM 2014”;
- “70% de las empresas en el ranking de las Mejores Empresas para Trabajar 2014 (GPTW)”;
- “70% de las empresas ganadoras del premio IDEA a la Excelencia Institucional Empresaria”. (p. 17);
- “38% de las empresas en el ranking de las 100 empresas de mayor facturación de la Revista Mercado 2014”;
- “42% de las empresas que forman parte del Panel General del Merval”;
- “7 Organizaciones utilizan los lineamientos de la Resolución Técnica N° 36 - Balance Social”. (p. 18).

En cuanto al Monitor Empresarial de Reputación Corporativa (Merco) se entiende como uno de los monitores de referencia en el mundo, se trata de un instrumento de evaluación reputacional que se lanza en el año 2000 y se basa en una metodología multistakeholder compuesta por cinco evaluaciones y doce fuentes de información: “ Actualmente Merco elabora seis rankings (Merco Empresas, Merco Líderes, Merco Responsabilidad y Gobierno Corporativo, Merco Talento, Merco Consumo y MRS) y tiene presencia en once países: España, Colombia, Argentina, Chile, Ecuador, Bolivia, Brasil, México, Perú, y en proceso en Centroamérica (Costa Rica y Panamá).” (merco, 2016). Respecto de Amcham Argentina, Cámara de Comercio de Estados Unidos en Argentina, “es una organización no gubernamental, independiente y sin fines de lucro, con 98 años de trabajo dedicada a la promoción del **comercio bilateral** y la **inversión** entre los dos países.” La organización “nuclea a **615 empresas**. Estas emplean directamente a 400.000 personas en sus más de 200 plantas industriales distribuidas en todo el país y representan todos los rubros de la actividad económica, aportando el **19,2% del PBI, el 39% de la recaudación fiscal, el 19,3% de las importaciones y el 23,4% de las exportaciones** de nuestro país.” (Amcham Argentina, 2016).

Las Memorias de Sostenibilidad GRI, G4, brindan información de aspectos significativos (materiales) con enfoque económico-financiero y socio-ambiental de las organizaciones a quienes pertenecen, y su relación con el contexto (natural y cultural), incluyendo: Contenidos básicos generales y Contenidos básicos específicos (indicadores e información sobre el enfoque de gestión). Presenta indicadores para las categorías: Economía, Medio ambiente y Desempeño social, y la información sobre el enfoque de gestión (o Disclosures of Management Approach -DMA-) permite a la organización explicar la manera en que gestionan los efectos económicos, ambientales y sociales que se relacionan con los aspectos materiales. Desde lo contable, el abordaje económico-financiero de parte de la realidad de las organizaciones económicas posee una vasta trayectoria doctrinaria y normativa que propende a la instrumentación de procesos dentro del ente, desde la captación del dato hasta la emisión de informes contables, internos y externos, metódicos y sistemáticos, y su evaluación.

El abordaje socio-ambiental contable es de más reciente desarrollo y posee dos corrientes principales complementarias. Una de las corrientes considera aspectos

socio-ambientales con las variables del modelo económico-financiero y la otra corriente desarrolla la especialidad contable socio-ambiental, adecuando las principales variables del modelo contable tradicional.

En distintos estudios realizados por el equipo de investigación, entre los más actuales en: Geba y Bifaretti (2016), Catani (2016), Geba, Catani y Bifaretti (2016), Bifaretti y Catani (2015) y Geba, Bifaretti y Sebastián (2015), se ha observado para la elaboración y emisión de las memorias de sostenibilidad GRI, G4, la utilización de términos y de ciertas rutinas que conforman el universo contable. De los desarrollos realizados se ha concluido, entre otros aspectos, que:

“Entre los indicadores propuestos por GRI, G4, para la categoría Economía, Medio ambiente y Desempeño social se utilizan términos no incluidos en las palabras clave ni en el glosario [y] que conforman el universo contable y son definidos en el marco de la disciplina y la tecnología contable, tales como: `Activo`, `Bienes`, `Inversión`, `Créditos`, `Instalaciones`, `Obligaciones`, `Ingresos`, `Ventas`, `Costo`, `Consumo`, `Gasto`, `Capital` o `Capitalización` y `Riesgo`, entre otros, así como el término `Patrimonio` en contenidos básicos generales, G4-9 (obligatorio para la opción Esencial), aunque no se detecta el término Patrimonio Neto.” (Geba y Bifaretti, 2016, p. 21).

... “en el SIC tradicional de las organizaciones económicas se encuentra documentación respaldatoria con los datos base para procesar y elaborar los indicadores seleccionados de la Dimensión social, y brindar información para que los administradores o gestores del ente cuenten con lineamientos metódicos, sistemáticos y verificables para desarrollar información sobre el enfoque de gestión (Disclosures of Management Approach -DMA-).” (Catani, 2016, p. 20).

“Si bien puede interpretarse que las memorias de sostenibilidad y los informes de gestión que acompañan a las cuentas anuales con enfoque económico-financiero sirven a distintos cometidos complementarios, del desarrollo del estudio realizado puede inferirse que los entes que componen la muestra consideran necesario gestionar e incluir en los informes de gestión, que acompañan a sus estados contables financieros externos, información de aspectos ambientales con dicho enfoque. La información incluida en tales informes de gestión es narrativa, descriptiva y/o explicativa, y contiene en su conjunto aspectos sobre consecuencias económicas y otros riesgos y oportunidades que derivan del cambio climático, impactos económicos sobre mejora o deterioro de condiciones ambientales, pasivos por multas ambientales y gastos e inversiones ambientales, adicionando cuestiones referidas a determinados intangibles y activos reservados. Comparada con la información incluida en las memorias de sostenibilidad se observa un grado más elevado al contenido en la hipótesis de trabajo, un grado medio”... (Geba, Catani y Bifaretti, 2016, p. 22).

... “es posible inferir sobre la importancia de lo social desde lo patrimonial financiero y sus variaciones así como desde el enfoque socio-ambiental, ambos se encuentran imbricados en una mutua interacción.

También es posible concluir sobre la necesidad de profundizar en los conceptos clave de la contabilidad para el enfoque socio-ambiental. El enfoque socio-ambiental permitiría contar con informes contables socio-ambientales de aspectos sociales, además de ambientales, considerando el `Patrimonio` y los impactos en un sentido amplio de los términos, clasificados como Activo Social, Pasivo Social y Patrimonio Neto Social, utilizando distintas unidades de medidas pertinentes y teniendo en cuenta un `Capital Socio-ambiental` a mantener.” (Bifaretti y Catani, 2015, pp. 18,19).

“El desarrollo y los análisis llevados a cabo permiten inferir que podría actualizarse o adaptarse el SIC tradicional para la captación de datos sociales y ambientales, además de los económicos, que conforman los indicadores de GRI G4 por medio de la inclusión en el subproceso de “descripción y explicación cualitativa y cuantitativa de recursos y hechos referidos a un ente u organización”, del proceso contable, de minutas, informes de los sectores involucrados, certificaciones de organismos pertinentes, resultados de encuestas y otra documentación respaldatoria adecuada, de manera sistemática y metódica para su clasificación (como impacto, inversión socio-ambiental, gasto socio-ambiental, capital social, natural, otros), posterior registro e información.” (Geba, Bifaretti y Sebastián, 2015, p. 21).

Tales investigaciones y desarrollos han permitido observar y proponer que: “Como determinadas expresiones utilizadas pueden tener distintas acepciones, puede recomendarse considerar los conceptos y definiciones contables internacionalmente consensuados de Inversiones, Bienes de Cambio, Bienes de Uso, Intangibles, Resultados, Reservas, Gastos, otros, e implementar un glosario que mantenga dicho nivel de precisión, necesario y útil para comprender y diferenciar los términos clave utilizados.” (Geba, Catani y Bifaretti, 2016, pp. 22, 23).

Se rescata que la:

“metodología holista propone de acuerdo con Hurtado que, cada evento refleja y contiene a la vez las dimensiones de la totalidad que lo comprende. Cada modo u holotipo de investigación comprende de un modo trascendente, estadios investigativos anteriores (acción integradora) y posibles desarrollos futuros (acción proyectiva), desplegando de esta forma el modelo de Ciclo Holístico como circuito global, continuo, concatenado e integrado, que ofrece soporte metodológico y epistémico al investigador” (Londoño Ciro y Marín Tabares, 2002, p. 22),

Se propone el objetivo que se enuncia.

2. Objetivo

Es el objetivo del presente trabajo realizar una integración de entendidos modos u holotipos de investigación (estadios investigativos anteriores) de una selección de avances realizados en conceptos y definiciones básicos para la especialidad contable socio-ambiental, que permita posibles desarrollos futuros (como acción proyectiva), desplegando una forma de ciclo holístico como circuito global, continuo, concatenado e integrado que posibilite complementar la comprensión, transmitirla y perfeccionarla.

3. Metodología

De considerar que en sucesivos proyectos de investigación contable acreditados se han realizado investigaciones teóricas y empíricas, desarrollos y adecuaciones, como productos de análisis críticos, comparativos e incursiones en otras disciplinas científicas, que permiten obtener cierto soporte metodológico y epistémico para el logro de avances en el conocimiento de la entendida especialidad contable socio-ambiental que, sistematizados parcialmente, necesitan reordenarse y

transmitirse, se realiza una integración de algunos conceptos y definiciones base para la especialidad contable socio-ambiental.

Para realizar un corpus teórico base que propicie transmitir y perfeccionar los sentidos y significados de los términos que se integran, se considera un proceso deductivo, que contribuya a una comprensión desde lo general hacia lo particular, y comparativo entre el enfoque económico-financiero y socio ambiental, diferenciando lo ambiental y lo social.

4. Desarrollo

Para el presente desarrollo se tiene en cuenta que: “El enfoque holístico en investigación surge como respuesta a la necesidad integradora de los diversos enfoques, métodos y técnicas, que desde diversas disciplinas científicas han permeado el desarrollo del conocimiento humano.” (Londoño Ciro y Marín Tabares, 2002, p. 22).

“Una de las claves de la investigación holística está en *que se centra en los objetivos como logros sucesivos de un proceso continuo*, más que como un resultado final. Al fijar la atención en los objetivos, las disputas entre diversos paradigmas desaparecen, porque el uso de determinados métodos ya no constituye criterio suficiente para diferenciar o caracterizar los tipos de investigación, ni los modelos epistémicos. Un investigador holístico puede usar las técnicas de la investigación positivista o de la etnografía, puede usar técnicas «cuantitativas» o «cualitativas» para el análisis, pero como tiene los objetivos claros, los métodos y las técnicas se utilizan de manera pertinente, apropiada, en consonancia con la naturaleza de la investigación». (Hurtado de Barrera, 1998)” (p. 22).

Con tales consideraciones, entre otras, se integran algunos desarrollos contables realizados con enfoque socio-ambiental a través de investigaciones teóricas y empíricas que, se entiende, contribuyen a desarrollar un corpus teórico base para la especialidad socio-ambiental, comparable con la económico-financiera tradicional. Para lograr tal cometido, se interpreta con respecto a las ciencias sociales que Schutz (2003) manifiesta que M. Weber y su escuela afirman que en las ciencias sociales se busca “comprender” los fenómenos sociales pero en términos de categorías “provistas de sentido” de la experiencia humana. Bunge (1999) hace una distinción entre ciencia y tecnología, y considera que es necesario distinguir e interrelacionar “tres campos diferentes: ciencia (C), tecnología (T) y praxis (P)” (p. 325). Resume las relaciones entre los mismos de la siguiente manera: $C \leftrightarrow T \leftrightarrow P$, explicando que “toda actividad práctica puede ser objeto de una tecnología”, la “tecnología eficaz puede fundarse en y justificarse por una o más ciencias”, la “ciencia puede usarse para construir o fortalecer la correspondiente tecnología”, la que puede ser utilizada “para orientar la correspondiente actividad práctica.” (p. 325).

Se interpreta a “la contabilidad como una ciencia o disciplina científica social que estudia aspectos relacionados a la vida de las organizaciones económicas (su constitución, distintos tipos, procesos de evolución, otros aspectos) a través de procesos metódicos contribuyendo a comprender causas y resultados de su comportamiento socio-ambiental.” (Geba y Bifaretti, 2014, p. 6). Así, permite brindar “conocimientos racionales de parte de la realidad socio-ambiental según

características culturales de un momento y lugar determinados (jerarquía, propiedad de los recursos, obligaciones, ideología dominante, políticas y gestión, entre otras), considerando recursos (culturales y naturales), obligaciones ciertas y probables, sus interrelaciones, intensidad y forma de utilización económica.” (p. 6).

“En la contabilidad como disciplina científica se buscan conocimientos para comprender parte de la realidad social (que abarca aspectos socio-ambientales no necesariamente limitados a lo económico-financiero) y los estudios suelen particularizarse en aspectos concretos de la realidad de distintas organizaciones económicas (como actores individuales o colectivos - nivel micro, meso, macro, otros) tales como su clasificación, organización, constitución del patrimonio, funcionamiento, capacidad productiva, reproductiva (aumento del patrimonio de un ente individual), extinción, interacción con el ambiente socio-ambiental interno y externo (gestiones en el ente, con terceros, sus propietarios) y resultados por impactos recibidos y emitidos del ambiente (natural y cultural), contextualizados en variables sociales, temporales y espaciales relevantes. La información contable resultante también contribuye a conocer procesos de evolución o adaptación al cambio de las organizaciones económicas.

La instrumentación en los entes económicos de los conocimientos contables, doctrinarios y normativos, legales genéricos y profesionales, se vehiculiza por medio del Sistema de Información contable (SIC). Se considera que el Sistema de Información Contable (SIC) desempeña un papel clave en las organizaciones y que en el mismo se encuentra un debido proceso contable que proporciona conocimiento tácito y explícito.

El proceso contable permite que los individuos (o entes individuales) y el colectivo (nivel meso, macro, mega) cuenten con conocimientos metódicos, sistemáticos mayormente cuantificados y verificables sobre recursos, sus fuentes, tipología y utilización o no utilización, así como la magnitud y origen de las obligaciones, tipología y aplicación para la consecución o logros de los objetivos organizacionales y la satisfacción de necesidades sociales.” (pp. 6,7).

Se entiende al proceso contable “como un mecanismo que permite aplicar reglas tecnológicas o normativas que se fundamentan, o deberían hacerlo, en la doctrina o conocimiento contable...se puede describir al Proceso contable como la parte dinámica de la disciplina que permite resultados contables concretos.” (Geba, 2005, p. 8). Las “normas contables profesionales que son consideradas en el proceso contable, para este trabajo, se interpretan a las mismas como reglas que regulan la actividad de los profesionales para emitir informes contables homogéneos, así como para su evaluación. Dichas normas, con su respectiva aceptación regulan actividades en un país, varios países o en la comunidad global.” (Geba y Bifaretti, 2014, p. 8).

Chaves, Chyrikins, Dealecsandris, Pahlen y Viegas (1998) interpretan que las normas contables “están destinadas a regular a uno de los productos más importantes que proveen los sistemas de información contable, que son los estados contables básicos. Las mismas están dirigidas a los profesionales matriculados que deben emitir opinión sobre aquellos.” (p. 333). En estudios previos el equipo ha analizado la disciplina, la tecnología y la técnica contable:

“La tecnología contable se constituiría por el conjunto de conocimientos y técnicas que, aplicados de forma metódica, permiten al ser humano modificar su entorno para satisfacer sus necesidades (como proceso combinado de pensamiento y acción para generar soluciones útiles). La motivación de la Tecnología contable consistiría en satisfacer deseos y necesidades, y la actividad tecnológica contable se correspondería con el desarrollo, el diseño, la ejecución y el producto resultante. Es decir, la actividad

tecnológica contable y su producto resultante constituirían tecnología contable, la que permitiría disponer de sistemas para comunicarnos, fabricar nuevos objetos, otros.

Mientras que la motivación de la contabilidad como ciencia (o disciplina científica) respondería al deseo de conocer y comprender racionalmente, su actividad es la investigación y su producto el conocimiento científico.

Existiría relación de complementariedad entre la disciplina contable y tecnología contable.

Puede entenderse que el conocimiento tecnológico contable sería esencialmente interdisciplinar, podría decirse multidisciplinar ya que incluye y relaciona conocimientos de distintas disciplinas (informes de expertos en alimentos, construcciones, maquinarias, otros, para informar sobre bienes de uso, bienes de cambio, inversiones) y pragmático, se orientaría hacia una praxis concreta para contribuir a solucionar problemas complejos y tomar decisiones en cuestiones que afectan a la sociedad. Existen comunidades de tecnólogos y científicos contables actuando en la sociedad y relacionándose.” (Geba y Bifaretti, 2014, p. 15).

De acuerdo al Profesor Mario Biondi et al. (1999), “La teoría contable es la fuente de inspiración y el sustento de las aplicaciones prácticas. La norma se nutre de la teoría. Por ello es imprescindible conocer profundamente la teoría que es el sustento de la norma práctica, para estar en condiciones de interpretar cualquier hecho de la realidad contable.” (p. 15). Menciona que hay “dos tipos de teoría contable: la teoría contable doctrinaria y la teoría contable normativa.” La primera se basa “en la opinión de los autores e investigadores sobre temas generales y particulares” y para abordar la teoría contable normativa “es necesario definir `modelo`.” Expresa que “Modelo es una definición de variables, una selección que conforma una idea, un deseo o una expectativa. Dependiendo de qué modo se combinen las distintas variables se seleccionará el modelo en el cual se basarán posteriormente las normas particulares”. (p. 15). Haciendo referencia a la “contabilidad” tradicional o económico-financiera, entiende que: “el modelo contable tiene tres pautas básicas:

- Unidad de medida: moneda corriente o moneda constante.
- Capital a mantener: puede ser el denominado `financiero`, que es el aportado por los socios, o el llamado `físico` o `no financiero`, que varía de manera permanente para mantener un determinado volumen de actividad.
- Valuación o criterios de valuación: pueden ser a costos de hoy o costos de ayer.

De estas tres pautas principales se desprenden otras complementarias que ayudan a definir el modelo”... (p. 16).

Ante el paradigma de desarrollo sustentable, que no se limita a lo económico-financiero, y las posibilidades de la disciplina, la tecnología y la técnica contables de contribuir con el mismo, sucesivos desarrollos han permitido considerar que la tradicional “contabilidad” financiera y la reciente socio-ambiental (a partir de especificidades contables comunes) pueden ser interpretadas como “modelos” o especialidades complementarias e interrelacionadas que poseen particulares enfoques que permiten estudiar y conocer la realidad financiera y socio-ambiental de las organizaciones económicas.

Así, en Geba, Bifaretti y Sebastián (2008) se han adecuado las tres denominadas pautas o variables básicas de la siguiente manera:

Esquema N° 1: "Pautas básicas" del Modelo o Especialidad Contable Socio-ambiental

Modelo o Especialidad Contable Socio-ambiental:

- Patrimonio e impactos: en sentido amplio de los términos, incluye el patrimonio cultural y natural (no centrado en el enfoque financiero).
- Unidad de Medida: distintas unidades de medida. Se utilizan indicadores simples y complejos, cuantitativos y cualitativos en cantidades y porcentajes.
- Capital a mantener: Capital Socio-ambiental...
- Valuación o criterios de valuación: cuando se utilicen unidades monetarias costos de hoy o costos históricos.

Fuente: Geba, Bifaretti y Sebastián (2008).

Dichas pautas básicas también permiten considerar como "**Objetivo de la contabilidad socio-ambiental**: obtener y brindar conocimiento racional de la dimensión socio-ambiental considerada, es decir del patrimonio socio-ambiental, los impactos socio-ambientales y sus relaciones, no meramente financieros, en el ente, sujeto del proceso, y en su entorno." (Geba, Fernández Lorenzo y Bifaretti, 2007, p. 9). Se entiende por "**Dimensión socio-ambiental**: la porción de la realidad socio-ambiental considerada. Incluye un denominado patrimonio natural y otro cultural o artificial, y sus relaciones". (p. 9).

A efectos de diferenciar patrimonio cultural y natural, se rescata que la cultura ha sido definida en ciencias sociales de diferentes maneras. Según Dimitrova y Marín (2008) la "cultura es la característica básica que explica el comportamiento común adquirido por los miembros de una comunidad... la conducta está fuertemente condicionada por el conjunto de normas, valores sociales y conocimientos disponibles en la sociedad dada... da a los individuos las pautas de interpretación que hacen posible la vida social. En definitiva lo que caracteriza a una sociedad es su cultura." (p. 66). Mientras que la organización económica, ante todo es un sistema social y "la cultura de una organización determinada... siempre hay que considerarla totalmente inmersa en una sociedad, caracterizada por una cultura general, presente en todos los aspectos de la organización e influyendo de continuo en su 'cultura organizacional'." (p. 74).

Según Arcocha, y Allende Rubino (2007), la "relación naturaleza-hombre, existe desde la aparición misma del hombre sobre la tierra. Los problemas ambientales existieron desde antiguo...griegos y romanos fueron artífices de procesos de degradación de la naturaleza, deforestación, sobrepastoreo, etc." Pero, es en el "siglo XX cuando la gravedad de los problemas ambientales impactan profundamente en la conciencia de los hombres, o al menos en algunos de ellos, y es entonces cuando esta relación problemática, que denota una sociedad insustentable, se asume como preocupante por los Estados" (pp. 17, 18).

Es el "**Ente emisor**: a quien pertenece la información contenida en el Balance Socio Ambiental [o Balance Social], como Informe Contable. Constituye el sujeto de los subprocesos contables de descripción [...] y comunicación." Se entiende como: "**Destinatarios**: quienes utilizan la información contenida en los Balances Socio-Ambientales [o Balances Sociales]. Abarca el área interna y externa al emisor

(administradores, socios, asociados, trabajadores, proveedores, inversores, etc.)". Geba, Fernández Lorenzo y Bifaretti, 2007, p. 9). Así, con tales particularidades, entre otras, para la especialidad o modelo contable socio-ambiental, se han profundizado y adecuado determinados términos relevantes del discurso contable para conocer un entendido patrimonio socio-ambiental, comparativo con el tradicional enfoque económico-financiero. Como resultado, se han desarrollados diversos conceptos y definiciones básicos como los siguientes:

Tabla Nº 1: Disciplina Contable: Activo

Especialidad: Económico-financiera ↔ Especialidad: Socio-ambiental		
Económico-Financiero <i>Activo Económico-financiero:</i>	Ambiental-natural <i>Activo Natural:</i>	Social-sociedad <i>Activo Social:</i>
<p>"Un activo es un recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados. Un recurso económico es un derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos." (IFRS Foundation, 2015, p. 33).</p>	<p>Se entiende que "no dependería de su tangibilidad, de la forma de adquisición, de la posibilidad de venderlo por separado, de la erogación previa de un costo. Es decir, un elemento activo natural haría referencia a bienes y servicios ambientales, o stocks de la naturaleza que producen una renta natural, o flujo de bienes y servicios que son útiles (p.ej.: una población de árboles que autogenera nuevos árboles y otros servicios ecosistémicos – de soporte y estructuras, de regulación atmosférica, climática, hídrica, formación del suelo, regulación de nutrientes, control biológico y culturales como la mejora emocional y percepción), incorporado al patrimonio (por compra, donación recibida, aporte de los propietarios, autogeneración, otras), con o sin erogación previa. Asimismo, la posibilidad de flujos positivos de un activo natural debería estar asegurada con certeza (ciertos) o esperada con un alto grado de probabilidad (probables), pudiendo ser directa o indirecta.</p> <p>... en este modelo también se internaliza que, como en XXX CIC (2013), múltiples hechos ambientales suceden fuera de los mercados y 'no necesariamente su valor se puede expresar en términos monetarios', y, consecuentemente, incluye distintas unidades de medida, indicadores simples y complejos, pertinentes... Adicionalmente, debería emitirse en la información complementaria la composición de los rubros, así como el grado de incertidumbre asociado al proceso de medición de flujos futuros netos esperados en función de la naturaleza, con y sin intervención humana." (Geba, Bifaretti y Sebastián, 2013, p., 18). "Los activos naturales comprenderían, cuando correspondan, aspectos del agua, la tierra, el aire, biodiversidad, otros." (Geba y Gastañaga, 2014, p., 7).</p>	<p>Se considera que "no debería depender de su tangibilidad, ni de la forma de adquisición, ni de la posibilidad de venderlo por separado, ni de la erogación previa de un costo. Es decir, un elemento activo social haría referencia a bienes y servicios sociales en concordancia con la responsabilidad social de la organización, la riqueza social o el grado de desarrollo social de una comunidad." (Bifaretti y Catani, 2015, p., 18).</p>

Fuente: Elaboración propia.

En los desarrollos de la tabla precedente puede observarse como, a partir de un sentido amplio del término Activo, se particulariza o especifica su sentido y significado para el enfoque de estudio económico-financiero y el socio-ambiental, respetando las especificidades contables.

Tabla Nº 2: *Disciplina Contable: Inversiones, Activos Intangibles y Bienes de Uso*

Especialidad: Económico-financiera ← ↔ Especialidad: Socio-ambiental		
<p>Económico-Financiero ACTIVO ECONÓMICO-FINANCIERO <i>Inversiones:</i> las "realizadas con el ánimo de obtener una renta u otro beneficio, explícito o implícito, y que no forman parte de los activos dedicados a la actividad principal del ente, así como las colocaciones efectuadas en otros entes". (Fowler Newton, 2008, p., 100). Pahlen Acuña, Fronti, Campo, Helouani, Chaves y Viegas (2009): "representan colocaciones que se realizan generalmente para obtener un rendimiento". (p.289).</p> <p>Activos intangibles: son "representativos de franquicias, privilegios u otros similares... no son bienes tangibles ni derechos contra terceros, y que expresan un valor cuya existencia depende de la posibilidad futura de producir ingresos." (Fowler Newton, 2008, p., 100). Incluyen: derechos de propiedad intelectual, patentes, marcas, licencias, gastos de organización y preoperativos, entre otros. También se los caracteriza como "aquellos que tienen una naturaleza inmaterial - normalmente sin sustancia o esencia física - y poseen capacidad para generar beneficios económicos futuros que pueden ser controlados por el ente." (Pahlen Acuña y otros, 2009, p., 449).</p> <p>Bienes de uso: según "lo prescripto por la normativa contable, los bienes "tangibles destinados a ser utilizados en la actividad principal del ente, y no a la venta habitual, incluyendo a los que están en construcción, tránsito o montaje"... (Fowler Newton, 2008, p., 100). Biondi (1997) considera que "son bienes tangibles (materiales) de duración más o menos prolongada, básicos para la producción o bien para el cumplimiento de las actividades de la empresa". (p., 461).</p>	<p>Ambiental-Natural ACTIVO AMBIENTAL-NATURAL <i>Inversiones ambientales o naturales</i> "pueden ser consideradas, por un lado, por sus características naturales esenciales, y por otro lado porque son realizadas al margen de la actividad principal del ente con el ánimo de obtener un rendimiento ambiental, por ejemplo crecimiento vegetativo, soporte y estructuras, regulación atmosférica, climática, hídrica, formación del suelo, regulación de nutrientes, control biológico o culturales como la mejora emocional y percepción." (Geba y Gastañaga, 2014, p., 8).</p> <p>"Activos intangibles naturales, o Ambientales... aquellos elementos del activo ambiental representativos de privilegios cuyas existencias dependen de la posibilidad de producir ingresos ambientales, o naturales, futuros." (p., 8).</p> <p>Bienes de uso ambientales o naturales... elementos del activo natural, o ambiental, destinados a la actividad principal del ente, que forman parte de la planta fija, no se consumen o agotan con el primer uso y son básicos para el cumplimiento de las actividades, objeto, del ente. Dichos bienes también pueden ser intangibles y encontrarse en tránsito, construcción o montaje." (p., 8).</p>	<p>Social-Sociedad ACTIVO SOCIAL <i>Inversión social, en capacitación y educación</i> "con enfoque socio-ambiental al tiempo otorgado a las personas destinado a capacitación y educación, cuando permite generar resultados sociales positivos o disminuir resultados sociales negativos al margen de su actividad principal (como la capacitación en responsabilidad social a empleados, proveedores y clientes que fortalezcan actitudes responsables sobre productos, derechos humanos, otros)". (Geba y Bifaretti, 2016, p., 21).</p> <p>"Activo intangible Social cuando el ente posee el derecho (por contratos diversos) a recibir servicios de personas capacitadas con la probabilidad de generar futuros retornos sociales a través del conocimiento utilizado y que de otra manera no se obtendrían (como cuando a través de la potenciación del talento de la personas se gana ventaja competitiva que permite dar respuesta a nuevas necesidades derivadas de la diversificación y especialización de los negocios y los avances de conocimientos científicos y tecnológicos que mejoran productos y servicios, propiciando la sostenibilidad del ente)." (p., 21).</p>

Fuente: Elaboración propia.

En las elaboraciones precedentes también se incluyen de manera comparativa especificidades para el enfoque económico-financiero y socio-ambiental pero referidas a Inversiones, Activos intangibles y Bienes de uso.

Tabla Nº 3: *Disciplina Contable: Pasivo*

Especialidad: Económico-financiera ←→ Especialidad: Socio-ambiental	
<p>Económico-Financiero Pasivo Económico-financiero: "pasivo es una obligación presente de la entidad de transferir un recurso económico como resultado de sucesos pasados." (IFRS Foundation, 2015, p., 33). Se aclara que la definición de pasivo hace referencia a una "obligación presente". Se propone que una "entidad tiene una obligación presente de transferir un recurso económico si: (a) la entidad no tiene capacidad práctica de evitar la transferencia; y (b) la obligación ha surgido de sucesos pasados; en otras palabras, la entidad ha recibido los beneficios económicos, o llevado a cabo las actividades, que establecen la medida de su obligación." (p. 37).</p>	<p>Ambiental-Natural Pasivo ambiental-natural: "estaría conformado cuando por un hecho ocurrido el ente está obligado a entregar activos o prestar servicios, o es altamente probable que ello ocurra, y su cancelación es ineludible. Abarcaría las obligaciones legales como las asumidas voluntariamente, cuando del comportamiento del ente puede deducirse que aceptará ciertas responsabilidades frente a terceros, creando expectativas de que cancelará esa obligación mediante la entrega de activos o la prestación de servicios... de rescatar que en el marco del desarrollo sustentable se "apunta" a minimizar el pasivo ambiental o, por lo menos a evitar que se incremente, el pasivo ambiental podría estar generado por [obligaciones normativas o compromisos asumidos para evitar daños ambientales] (contaminación del agua, del suelo, del aire, deterioro de los recursos y de los ecosistemas, otros) producidos por un hecho anterior y que superen [o no] los límites para mantener un determinado equilibrio ecosistémico, el que podría estar determinado por procedimientos de evaluación de impacto ambiental previos y referidos a los daños ambientales generados, o a generar, que representen un daño o un riesgo actual o potencial significativo. Cuantitativamente, se podrían utilizar distintas unidades de medida, indicadores simples y complejos, pertinentes... los pasivos naturales podrían incluir la dimensión natural comprometida (agua, tierra, aire, biodiversidad, otras), y como pasivo corriente o no corriente según corresponda. Adicionalmente, debería emitirse en la información complementaria la composición de los rubros, así como el grado de incertidumbre asociado al proceso de medición." (Geba, Bifaretti y Sebastián, 2013, p., 18).</p>
	<p>Social-Sociedad Pasivo social-sociedad: "podría estar conformado cuando por un hecho anterior el ente está obligado (legalmente o voluntariamente al aceptar determinadas responsabilidades hacia terceros) a transferir activos o prestar servicios, o es altamente probable que así sea y su cancelación no puede eludirse." (Bifaretti y Catani, 2015, p., 18).</p>

Fuente: Elaboración propia.

En la Tabla Nº 3 se especifican particularidades para la especialidad, modelo o enfoque, económico-financiero y socio-ambiental referidas a Pasivos.

Tabla N° 4: Disciplina Contable: Patrimonio, Patrimonio Neto, Resultados

Especialidad: Económico-financiera ←→ Especialidad: Socio-ambiental		
<p>Económico-Financiero Patrimonio: "Patrimonio es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos." (IFRS Foundation, 2015, p. 33). Ingresos: "Ingresos son incrementos en los activos o disminuciones en los pasivos que dan lugar a incrementos en el patrimonio, distintos de los relacionados con aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio." (p.33).</p>	<p>Ambiental-Natural "Patrimonio neto natural: resultaría del aporte de los propietarios o asociados y de la acumulación de resultados netos naturales. En este caso puede resultar: Patrimonio neto natural = Activo natural – Pasivo natural... el patrimonio neto natural estaría conformado por un capital natural (que no debería ser inferior al "capital natural mínimo a mantener" para preservar el equilibrio ecosistémico) y los resultados netos naturales de los distintos ejercicios económicos."(Geba, Bifaretti y Sebastián, 2013, p., 18). "Resultado natural del período: habría una denominada ganancia o superávit cuando aumenta el patrimonio natural y una pérdida o déficit en el caso contrario". No originados en las relaciones con los propietarios del ente. Ingresos y egresos Naturales: "Los ingresos y los egresos representan causas de resultados positivos y negativos, por ende, de modificaciones cuantitativas a los activos y pasivos" (Geba y Gastañaga, 2013, p., 9). "Ingresos naturales: aumentos del patrimonio neto natural originados por la regeneración natural o por servicios ecosistémicos, con o sin la intervención humana [como el crecimiento natural o inducido de determinados activos vegetales o animales", la generación de energía, otros]... Gastos naturales: disminuciones del patrimonio neto natural relacionadas de manera menos directa que los costos" consumidos... (Geba, Bifaretti y Sebastián, 2013, p. 18). Costo Natural consumido: resultados negativos directamente relacionados con los ingresos naturales.</p>	<p>Social-Sociedad "Patrimonio neto social: resultaría del compromiso y/o del aporte de los propietarios o asociados y de la acumulación de resultados netos sociales." (Bifaretti y Catani, 2015, p., 18). "Resultado social del período: podría generarse por aumento o disminución del patrimonio social no originado en las relaciones del ente con sus propietarios." (p., 18).</p>

Fuente: Elaboración propia.

Pueden observarse en la Tabla N° 4 particularidades de Patrimonio, Patrimonio Neto y Resultados para la especialidad económico-financiera y la socio-ambiental.

5. Conclusiones

Del desarrollo realizado, si bien constituye una integración parcial de los avances generados, puede inferirse que es posible realizar un corpus teórico para la especialidad contable socio-ambiental con las especificidades de la disciplina contable y útil para la sustentabilidad de las organizaciones económicas y, con ello, para la sociedad en su conjunto.

La selección de diversos estudios realizados por un equipo de investigación de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de la Plata, basados en destacados autores contables y de otras disciplinas científicas (ciencias), permite desplegar un circuito concatenado e integrado, ofreciendo un soporte metodológico y

epistémico de estadios investigativos anteriores y posibles futuros desarrollos. Tal selección también surge por la necesidad de integrar diversos enfoques, métodos y técnicas que, desde diversas disciplinas científicas, “han permeado el desarrollo del conocimiento humano” y contribuyen a enriquecer a la disciplina contable, y pudiendo, a su vez, ser enriquecidos por esta.

El desarrollo e implementación de un marco teórico socio-ambiental en la tecnología y técnica contable propiciaría la obtención y emisión de información contable económica-financiera, social y ambiental, metódica y sistemática, con evaluación profesional independiente, por medio de sendos informes homogéneos (por ende comparables y acumulables), sumando al denominado proceso de rendición de cuentas.

6. Referencias Bibliográficas

AG Sustentable, GRI Empowerin Sustainable Decisions, Data Partner. (2015). Memorias de Sostenibilidad, Tendencias y Perspectivas, Argentina 2014, obtenido el 19 de Octubre de 2016 de:

http://www.agsustentable.com/Memorias_de_Sostenibilidad_Argentina-2014_Informe%20AG_Sustentable-final.pdf

Amcham Argentina. (2016). Institucional | Acerca de AmCham, obtenido el 19 de Octubre de 2016 de: <http://www.amchamar.com.ar/institucional-664.html>

Arcocha, C., y Allende Rubino, H. (2007). Tratado de Derecho Ambiental. Rosario, Santa Fe, Argentina: NOVA TESIS Editorial Jurídica S. R: L.

Bifaretti, M., y Catani, M. (2015). Contabilidad socio-ambiental: conceptos contables relevantes para la dimensión social y los marcos conceptuales normativos, *XXXVI Jornadas Universitarias de Contabilidad y V Jornadas Universitarias Internacionales de Contabilidad*. Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires. Ciudad Autónoma de Buenos Aires, Argentina.

Biondi, M. (1997). Tratado de Contabilidad Intermedia & Superior. Buenos Aires, Argentina: Ediciones Macchi.

Biondi, M., Farinola, S., y Romanelli, O. (1999). Proyecto EC023 – UBACyT– Año 1999: Tarea 4: Analizar la teoría contable financiera con el fin de conocer la evolución del pensamiento contable y determinar el paradigma vigente, *Contabilidad y Auditoría*. Buenos Aires, Argentina: Publicación del Instituto de Investigaciones Contables “Profesor Juan Alberto Arévalo”, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad de Buenos Aires, Argentina.

Bunge, M. (1999). Las Ciencias Sociales en Discusión Una Perspectiva Filosófica. Trad. Pons H. Buenos Aires: Editorial Sudamericana.

Catani, M., con la colaboración de Giusio M. y Roellig I. (2016). Contabilidad Socio-ambiental: La Documentación Respaldata y la Captación de Impactos Sociales para Elaborar Memorias de Sostenibilidad GRI G4 a través del Proceso Contable, 22^o

Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable. Instituto de Investigaciones Contables, Facultad de Ciencias Económicas y de Administración, Universidad Nacional de Catamarca. Catamarca, Argentina.

Chaves, O., Chyrikins, H., Dealecsandris, R., Pahlen, R., y Viegas, J. (1998). *Teoría Contable*. Buenos Aires Argentina: Ediciones Macchi.

Dimitrova, E., y Marín, A. (2008). El concepto de cultura de las organizaciones: Centralidad actual y evolución histórica, *RIO Revista Internacional de Organizaciones*. Pp. 65-76.

Fowler Newton, E. (2008). *Cuestiones contables fundamentales*. Buenos Aires Argentina: La Ley.

Geba, N. (2005). El Proceso Contable en la Contabilidad como Disciplina, *11mo. Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable*. Instituto de Investigaciones y Estudios Contables, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de Misiones. Misiones, Argentina.

Geba, N., Fernández Lorenzo, L., y Bifaretti, M. (2007). Marco Conceptual para la Especialidad Contable Socio-ambiental, *XXVIII Jornadas Universitarias de Contabilidad*. Facultad de Ciencias Económicas y Sociales, Universidad Nacional de Mar del Plata. Mar del Plata, Argentina.

Geba, N., Bifaretti, M., y Sebastián, M. (2008). Propuesta de Investigación Empírica de Información Contable PatrimonialFinanciera y Socio-ambiental en los Estados Contables Tradicionales, *Illas Jornadas Universitarias Internacionales de Contabilidad*. Facultad de Ciencias Económicas y de Administración, Universidad de la República Oriental del Uruguay. Montevideo, Uruguay.

Geba, N., Bifaretti, M., y Sebastián, M. (2013). Reflexiones para elaborar un Marco Conceptual de las Normas Contables Ambientales (Nacional). *XXX Conferencia Interamericana de Contabilidad*. Trabajo Nacional. Punta del Este. República Oriental del Uruguay.

Geba, N., y Bifaretti, M. (2014). Diferencias y similitudes entre disciplina contable y tecnología contable, *20º Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del área Contable y 10º Simposio Regional de Investigación Contable*. Instituto de Investigaciones y Estudios Contables, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata, Argentina.

Geba, N., y Gastañaga, D. (2014). Un estudio exploratorio sobre el patrimonio socio-ambiental y los indicadores ambientales de una memoria de sostenibilidad, *XXXV Jornadas Universitarias de Contabilidad*. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de la Universidad Católica de Cuyo, sede San Juan, Argentina.

Geba, N., Bifaretti, M., y Sebastián, M., con la colaboración de Terrasanta S., Giusio M. y Roellig I. (2015). El Sistema de Información Contable: Una propuesta de articulación de la dimensión económico-financiera con la social y la ambiental, *21º Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable y 11º Simposio*

Regional de Investigación Contable. Instituto de Investigaciones y Estudios Contables, Facultad de Ciencias Económicas, Universidad Nacional de La Plata. La Plata, Argentina.

Geba, N., y Bifaretti, M. (2016). Especialidad Contable Socio-ambiental: El marco teórico contable doctrinario-normativo y la sistematización de indicadores de las Memorias de Sostenibilidad de la Global Reporting Initiative (G4), *22º Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área Contable*. Instituto de Investigaciones Contables, Facultad de Ciencias Económicas y de Administración, Universidad Nacional de Catamarca. Catamarca, Argentina.

Geba, N., Catani, M., y Bifaretti, M. (2016). Contabilidad Social y Ambiental: aportes del sistema contable de gestión ambiental a la contabilidad patrimonial-financiera, Asociación Latinoamericana de Facultades y Escuelas de Contaduría y Administración, Organismo de Cooperación y Estudio de la Unión de Universidades de América Latina y el Caribe, *XV Asamblea General (ALAFEC)*, Medellín, Colombia.

International Financial Reporting Standard (IFRS) Foundation. (2015). Proyecto de Norma PN/2015/3 Marco Conceptual para la Información Financiera. Obtenido el 28 de Septiembre de 2015 de:

http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Conceptual-Framework/Documents/June%202015/ES_ED_Conceptual-Framework_MAY-2015.pdf

Monitor Empresarial de Reputación Corporativa (merco) (2016). Página web, obtenida el 19 de Octubre de 2016 de: <http://merco.info/ar/que-es-merco>

Londoño Ciro, L., y Marín Tabares, J. (2002). Metodología de la investigación holística. Una propuesta integradora desde las sociedades fragmentadas, *Uni-pluri/versidad*, Vol. 2, No. 3, obtenido el 19 de Octubre de 2016 de:

<https://aprendeonline.udea.edu.co/revistas/index.php/unip/article/view/12229/11094>

Pahlen Acuña, R., Fronti de García, L., Campo, A., Helouani, R., Chaves, O., y Viegas, J. (2009). Contabilidad pasado, presente y futuro. Buenos Aires, Argentina: La Ley.

Schutz, A. (2003). Escritos I. El Problema de la realidad social. Buenos Aires, Madrid: Amorrortu.

**“El Capital Intelectual: Las Competencias Básicas de los Estudiantes
Universitarios Ecuatorianos como Estrategia Viable para el
Desarrollo Sostenible”**

Autores: Gladys F. Jarrin Jaramillo (*), René Tola Jaramillo ()**

Trabajo presentado y aceptado en la XV Asamblea General de la Asociación Latinoamericana de Facultades y Escuelas de Contaduría y Administración (ALAFEC). Organismo de Cooperación y Estudio de la Unión de Universidades de América Latina y el Caribe. Medellín, Colombia, Octubre de 2016.

ÍNDICE

Resumen

Abstract

1. Introducción

2. Antecedentes de la Investigación

3. Compromisos Mundiales en el Siglo XXI: el Modelo de Competencias DeSeCo y los Objetivos de Sostenibilidad

4. Marco Teórico

5. Diseño de la Investigación

6. Conclusiones

7. Referencias Bibliográficas

(*)Decana de la Facultad de Ciencias Administrativas y Contables de la Pontificia Universidad Católica del Ecuador (PUCE). Ingeniera Comercial con mención en Administración Financiera (PUCE). Universidad Metropolitana de Ciencias de la Educación, Santiago de Chile, Master en Pedagogía y Gestión Universitaria; Instituto de Estudios Superiores Spenta de Monterrey, México, Doctora en Administración por Valores. Docente del área de Contabilidad de Costos y Responsabilidad Social en el Pregrado y el Posgrado de Gerencia Social (PUCE). Directora de la Escuela de Contabilidad y Auditoría de la FCAC. En el área administrativa: Auditora Interna y Directora General Administrativa y Financiera. Ponente destacada a nivel nacional e internacional, en la línea de investigación de Talento Humano. Invitada por el Consejo de Acreditación en la Enseñanza de la Contaduría y Administración, A.C. – CACECA. Invitada por el Consejo de Acreditación en Ciencias Sociales, Contables y Administrativas en la Educación Superior de Latinoamérica, A.C. –CACSLA, A.C. de México, para colaborar como evaluadora de procesos de acreditación internacional de instituciones de educación superior. Autora de ponencias, artículos para revistas y libros. fjarrin@puce.edu.ec

(**)Graduado en Administración de Empresas, Université Du Québec a Montreal-Canadá. Ingeniero en Marketing, Universidad Internacional del Ecuador. Contador Público Autorizado, Pontificia Universidad Católica del Ecuador. Diplomado en Alta Gerencia en el INCAE-San José de Costa Rica. Docente de pregrado y posgrado en el área de Contabilidad de Administración de Empresas. Pontificia Universidad Católica del Ecuador. Universidad Técnica de Ambato–Ecuador. Universidad del Azuay-Ecuador. Universidad Técnica Equinoccial–Ecuador. Universidad Católica del Táchira–Venezuela. Director de la Contraloría General del Estado. Contralor de los hoteles Colón, Radisson y Quito. Investigador. Proyecto Integral de los estudiantes de las carreras de Administración y Auditoría en las universidades de Quito, categoría A. Conferencista.

RESUMEN

El siglo XXI demanda acciones pertinentes que den solución a los diferentes problemas sociales, ambientales y económicos. Para el 2030 las Naciones Unidas proponen 17 Objetivos de Desarrollo Sostenible-ODS, como reto global para todas las organizaciones con el fin de formar sociedades más humanas, solidarias, éticas, justas, pacíficas, que desde su entorno apoyen cambios que prioricen el nosotros en lugar del yo, en donde la Educación de Calidad es el núcleo transformador. Con este propósito, las instituciones de educación están llamadas a liderar el desarrollo individual, colectivo y global de las personas para toda la vida. Por ello, en esta era del conocimiento, las competencias son decisivas y determinantes para el desarrollo y sostenibilidad integral.

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico-OCDE presenta el estudio sobre Definición y Selección de Competencias-DeSeCo 2002, como guía de competencias para jóvenes y adultos a lo largo de la vida. Por consiguiente, esta investigación aplicada, de carácter descriptivo, realizada durante el 2015, empleó un instrumento de medición con 69 preguntas dirigido a 1.016 estudiantes de tres universidades competitivas del Ecuador, con el objetivo de evidenciar los tres grupos de competencias: Tic, lenguaje y conocimiento; Independencia en el comportamiento y Actuar en grupos diversos; necesarios para un desarrollo sostenible. Del trabajo de campo se concluye lo siguiente: El estudiante está consciente de que sus objetivos personales, académicos y un diálogo activo, dependen de la organización de la información y permanente actualización de Tic. Además percibe que está preparado para actuar en grupos heterogéneos, propiciando empatía e inclusión en su entorno. El estudiante señala reflexionar sobre sus valores y acciones, a la vez que construye su propia identidad de manera responsable, aprendiendo de acciones pasadas e interpretando la vida como una narrativa organizada en un mundo cambiante.

Palabras clave: Competencias - Sostenibilidad - Estudiantes.

ABSTRACT

The 21st century demands relevant actions that provide solutions to the different social, environmental and economic problems. By 2030, the United Nations proposes 17 Sustainable Development Goals - SDGs, as a global challenge for all organizations in order to form more humane, solidary, ethical, just, and peaceful societies that support changes that prioritize us in their environment. place of the self, where Quality Education is the transforming core. With this purpose, educational institutions are called to lead the individual, collective and global development of people for life. Therefore, in this era of knowledge, competencies are decisive and determinant for development and integral sustainability.

The Organization for Economic Cooperation and Development-OECD presents the study on Definition and Selection of Competencies-DeSeCo 2002, as a guide of competences for young people and adults throughout their lives. Therefore, this applied research, of a descriptive nature, conducted during 2015, used a measurement instrument with 69 questions addressed to 1,016 students from three competitive universities in Ecuador, with the aim of highlighting the three groups of competences:

Tic, language and knowledge; Independence in behavior and Acting in diverse groups; necessary for sustainable development. The following is concluded from the fieldwork: The student is aware that his personal, academic objectives and an active dialogue depend on the organization of the information and permanent updating of Tic. He also perceives that he is prepared to act in heterogeneous groups, fostering empathy and inclusion in his environment. The student points out to reflect on their values and actions, while at the same time constructing their own identity in a responsible way, learning from past actions and interpreting life as an organized narrative in a changing world.

Keywords: Competencies - Sustainability - Students.

1. Introducción

Las alertas que el mundo presenta en lo económico, social y ambiental van de la mano a la exigencia de formación de las personas, circunstancia que exige a las instituciones de educación un reinventar de la metodología y visión hacia una formación pertinente y de calidad.

Los 17 Objetivos de Desarrollo Sostenible para el 2030, propuestos por las Naciones Unidas, son la plataforma para promover el desarrollo de proyectos institucionales, sectoriales y nacionales, enmarcados en el crecimiento económico con inclusión y protección ambiental. Ningún país está al margen de luchar contra la pobreza, desigualdad de género, mortalidad infantil, cobertura total de enseñanza primaria, cuidado del medioambiente, entre otros problemas sociales que se enfrenta en este siglo. Por ello, los sistemas educativos serán los llamados a reprogramar sus tareas con el fin de concientizar a la sociedad sobre la obligación de buscar soluciones desde las aulas, a través de estrategias adecuadas para cada entorno.

Así mismo, el rol de la universidad en este siglo, exige una interacción directa con la sociedad en busca de encontrar mecanismos que permitan en conjunto mancomunadamente solucionar problemas sociales para la sostenibilidad de la región, país y el mundo. De tal manera, las instituciones de Educación Superior deben formar personas competentes en su disciplina, con valores éticos y morales que puedan ofrecer soluciones y ejecutar acciones para el cambio. Por tanto, el reforzar las competencias básicas de los estudiantes permitirá robustecer su plan de vida y relación con el entorno, con sólido compromiso moral hacia la sostenibilidad.

Según el Proyecto SeDeCo (2003), las demandas de la vida moderna, las metas personales y de la sociedad, están en estrecha relación con las competencias. Es por esto, que las Universidades tienen un rol preponderante para el desarrollo sostenible, proporcionando una educación integral, en la cual el individuo sea capaz de discernir para tomar decisiones y cumplir con demandas actuales.

La Constitución de la República del Ecuador potencializa la política del “buen vivir”, forma de vida que permite la felicidad, la armonía, la igualdad, equidad y solidaridad. De igual forma, la Ley de Educación Superior LOES 2010, reafirma una educación centrada en el ser humano con visión científica, humanista, tecnológica e innovadora. Se enfoca a mejorar la gestión de las instituciones de educación superior, la construcción del capital intelectual del docente, la formación de calidad del estudiante y la responsabilidad social universitaria. Esta transformación en la educación superior demanda nuevas estrategias, políticas y procesos innovadores, por esto la pertinencia de identificar las competencias clave de los estudiantes universitarios ecuatorianos, en base al proyecto de la OCDE Definición y Selección de Competencias-DeSeCo 2003.

“Las Competencias clave no están determinadas por decisiones arbitrarias sobre cualidades personales y las destrezas cognitivas deseables; son una consideración cuidadosa de los prerrequisitos para un buen funcionamiento de la sociedad” (OCDE, 2003).

Este documento inicia en la primera parte con los antecedentes de la investigación; en la segunda parte se desarrolla el modelo de competencias Deseco y los Objetivos de Sostenibilidad, en la tercera parte está conformado por el marco teórico, en la parte cuarta se muestra la metodología de la investigación y el análisis de datos, y la quinta parte finalmente trata sobre las conclusiones.

2. Antecedentes de la Investigación

En el contexto de los 17 Objetivos de Desarrollo Sostenible (UNESCO, 2015), el objetivo 4: “Garantizar una educación inclusiva, equitativa y de calidad y promover oportunidades de aprendizaje durante toda la vida para todos” es la base para mejorar la vida de las personas, garantizar el desarrollo sostenible y, constituye el hilo conductor indispensable para el cumplimiento de los demás objetivos.

Así mismo, para que la sociedad actual, sea más justa, inclusiva y democrática, la educación integral será el mecanismo idóneo para esta transformación (UNESCO, 2008). Del mismo modo, el Gobierno del Ecuador entre sus políticas de Estado, contempla el desarrollo del talento humano en ciencia, tecnología e innovación a través de la investigación científica, la innovación social y el desarrollo tecnológico responsable, con el propósito de lograr una economía social basada en el uso del conocimiento y la creatividad en la producción de bienes y servicios con valor agregado que garantice los derechos y la satisfacción de necesidades en la sociedad del Buen Vivir (SENESCYT, 2013).

Por otro lado, la nueva Ley Orgánica de Educación Superior-LOES (2010), prioriza una educación de calidad, mediante evaluaciones permanentes de carreras y programas académicos; examen nacional de evaluación de carreras, para estudiantes de último año; examen de habilitación para el ejercicio profesional; entre otros. Las Universidades sensibles a estas disposiciones, desarrollan estrategias que fortalecen las competencias del estudiante y su perfil de salida, para lograr la formación integral, que contribuya al desarrollo social, económico y el cuidado del medio ambiente, con una visión diferente del mundo. Por tanto la relación de desarrollo sostenible y las competencias individuales de las personas constituyen la principal motivación de las instituciones de educación superior para la formación de los estudiantes a lo largo de la vida.

Finalmente, es necesario redoblar los esfuerzos para conseguir mayores avances en la consecución de los objetivos de la educación universal y los objetivos de la sostenibilidad en las metas establecidas.

3. Compromisos Mundiales en el Siglo XXI: el Modelo de Competencias DeSeCo y los Objetivos de Sostenibilidad

El compromiso de una educación inclusiva, es visionar al mundo de manera diferente, en pos de conseguir el desarrollo nacional, regional y familiar haciendo énfasis en la formación de las personas como motor de cambio.

Los 17 Objetivos de Sostenibilidad promulgados por las Naciones Unidas, son retos mundiales que van de la mano con la educación, constituyendo un compromiso ineludible en el desarrollo estratégico de las naciones. El producto de este esfuerzo debe mostrar resultados con ciudadanos que promuevan sociedades pacíficas, equitativas, justas e incluyentes. Por tanto, los resultados son medibles, en tanto se demuestren las competencias de los individuos, principalmente los estudiantes universitarios, futuros profesionales al servicio de la sociedad.

3.1 Modelo de definición y selección de competencias clave

En el proyecto DeSeCo (2003), cada competencia clave debe ayudar, contribuir y ser relevante para el desarrollo social, económico y ambiental. Se clasifican en tres grupos:

Usar herramientas de manera interactiva

El conocimiento, el lenguaje, los símbolos, la información y los textos, usados de manera interactiva, permiten que el estudiante se desarrolle en un ámbito estable, decida y forme sus propias opiniones; al tomar como base los adelantos tecnológicos, presentes en el actual siglo (OCDE, 2005).

Interactuar en grupos heterogéneos

Los grupos heterogéneos están compuestos por diferencias físicas como son: la raza, géneros, edad y otras. Sin embargo, existen aspectos más importantes como las percepciones, experiencias, habilidades y culturas distintas que amplía la brecha entre los seres humanos.

Por tanto, los individuos deben aprender a relacionarse bien con otros, manejar las emociones de manera efectiva, cooperar, escuchar para tomar decisiones, respetar y apreciar los valores, creencias, cultura e historia, crear ambientes inclusivos y de crecimiento para construir alianzas sostenibles que contribuyan al desarrollo global (OCDE, 2005).

Actuar de forma autónoma

El actuar de manera autónoma, está relacionado con la capacidad de elegir y tomar sus propias decisiones y sus propios riesgos. No es un aislamiento, más bien se requiere que los individuos mantengan su propia identidad y actúen de forma íntegra en el contexto personal, familiar, ocupacional, con los derechos y obligaciones que corresponden a cada rol. Es el aprender a ser, buscando la propia personalidad que le define como único en la sociedad (UNESCO, 2008).

3.2 Objetivos de desarrollo sostenible

El documento, “Transformar nuestro mundo: la Agenda 2030 para el Desarrollo Sostenible” de las Naciones Unidas, en septiembre 2015, despliega un plan de acción que prioriza: las personas, el planeta, la prosperidad, la paz y las alianzas.

La persona, en su realización con dignidad e igualdad. La prosperidad compartida, para una vida plena y armónica. El cuidado del planeta, para generaciones venideras, atendiendo formas de consumo y producción. La paz, centro de sociedades justas, inclusivas y sin temores (NNUU, 2015).

Los Objetivos sostenibles se enuncian de la siguiente forma:

Imagen N° 1: Objetivos del Desarrollo Sostenible

Objetivo	
1	En todo el mundo, poner fin a la pobreza en todas sus formas.
2	Promover la agricultura sostenible para poner fin al hambre, a la desnutrición.
3	Promover el bienestar para todos, en todas las edades, garantizando una vida sana.
4	Promover para todos, oportunidades de aprendizaje durante toda la vida, garantizando una educación de calidad, inclusiva y equitativa.
5	Lograr la igualdad entre los géneros.
6	Garantizar para todos, la sostenibilidad del agua, la disponibilidad y saneamiento.
7	Garantizar para todos, una energía sostenible, asequible, segura y moderna.
8	Promover el crecimiento económico sostenido, inclusivo y sostenible con empleo decente y productivo para todos.
9	Fomentar la innovación y promover la industrialización inclusiva y sostenible.
10	Reducir, en y entre países la desigualdad.
11	Lograr la inclusión, la seguridad, la resiliencia y la sostenibilidad en las ciudades y asentamientos humanos.
12	Garantizar el consumo y la producción sostenible.
13	Combatir el cambio climático y sus efectos, con medidas urgentes.
14	Conservar y utilizar los océanos, mares y recursos marinos, de forma sostenible
15	Proteger, restablecer y promover el uso sostenible de los ecosistemas terrestres.
16	Promover la paz, la justicia, la inclusión en el mundo para el desarrollo sostenible.
17	Fortalecer y revitalizar Alianzas Mundiales para el desarrollo sostenible.

Fuente: NN UU 2015.

Elaborado por: Dra. Fabiola Jarrín

Por otro lado, el desplome de fronteras a causa del desarrollo tecnológico ha permitido transformaciones permanentes, propiciadas por la gran cantidad de información, necesaria para el progreso de sociedad del conocimiento. Por consiguiente, el centro del desarrollo de las sociedades sigue siendo la persona y su formación educativa de calidad, que con esfuerzo, en cada país o región permitirá el cumplimiento de los objetivos de sostenibilidad.

4. Marco Teórico

Competencias

Según (Tobón, 2008) las competencias son procesos complejos de desempeño con idoneidad en determinados contextos, integrando diferentes saberes (saber ser,

saber hacer, saber conocer y saber convivir), para realizar actividades y resolver problemas con sentido de reto, motivación, flexibilidad, creatividad, comprensión y emprendimiento, dentro de una perspectiva de procesamiento meta cognitivo, mejoramiento continuo y compromiso ético, con la meta de contribuir al desarrollo personal, la construcción y afianzamiento del tejido social, la búsqueda continua del desarrollo económico-empresarial sostenible, y el cuidado y protección del ambiente y de las especies vivas.

Una persona competente no es aquella que solamente triunfa sino que por el contrario sabe cómo y por qué triunfa, alguien que conoce la inteligencia de sus acciones y por lo tanto sabrá utilizarlas frente a sus necesidades. (Denyer, Furnemont, Poulain, & Vanloubbeeck, 2007).

Sostenibilidad

La educación para la sostenibilidad representa un proceso para formar personas comprometidas con el progreso humano, desarrollo de sociedades del conocimiento, la sostenibilidad del planeta, la inclusión, educación para todos, acceso a la salud, seguridad alimentaria, y erradicación de la pobreza en todas sus formas. Por tanto, las personas requieren de competencias que les permita aportar con estas demandas de orden mundial.

En consecuencia, la formación universitaria debería facilitar una comprensión central de la sostenibilidad, para transferir esta perspectiva en las futuras actividades profesionales de los titulados. Los diseños curriculares habrían de incluir contenidos cognitivos, procedimentales y actitudinales, metodologías y prácticas enfocadas en las competencias clave necesarias para lograr un desarrollo global (Aznar, 2009).

En la declaración, surgida de la Segunda Conferencia Mundial sobre Cumbre de Río, Río de Janeiro 1992, se dice expresamente que la Educación Ambiental es indispensable para la modificación de actitudes y para desarrollar comportamientos compatibles con un desarrollo sostenible, y por ello, debe ser introducida en todos los niveles escolares, reexaminando los programas escolares y los métodos de educación.

Para formar una cultura de desarrollo sostenible en los estudiantes universitarios, se requiere de un cambio de cultura del docente, en el caso del aprendizaje de competencias orientadas a la sostenibilidad del desarrollo. Además es muy importante el compromiso institucional para incluir la metodología adecuada con el desarrollo sostenible.

El concepto de sostenibilidad incluye no sólo la búsqueda de la calidad ambiental, sino también la equidad y la justicia social como criterios y valores que es preciso contemplar en los procesos de formación (Aznar, 2009). La UNESCO caracteriza la sostenibilidad como una categoría sistémica compleja que incluye e interrelaciona los aspectos económicos, sociales, culturales y ambientales del desarrollo humano que se deben contemplar en los procesos de formación.

Talento humano

Según (Alles, 2005) la palabra talento es un sinónimo de la palabra competencia por lo tanto ella hace referencia a que el talento necesario para tener éxito en distintos puestos de trabajo que se puede desdoblar en competencias. Tomando en cuenta lo dicho anteriormente, cuando hablamos de “Gestión de talento humano” se puede decir que estamos hablando de “Gestión por competencias”.

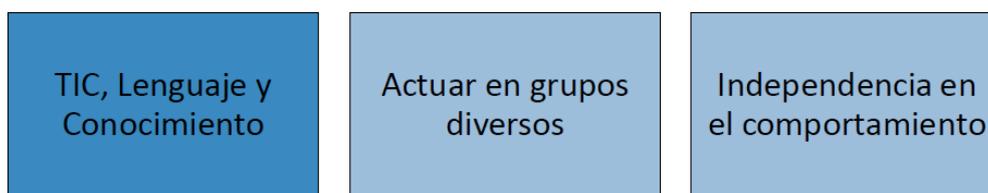
Por tanto, la formación y desarrollo de una persona consiste en un conjunto de actividades las cuales tienen por objetivo mejorar los resultados de la persona en cuanto a una actividad específica. Para ello, se debe mejorar tanto sus competencias como sus habilidades. Según (Dolan, Valle Cabrera, Jackson, & Schuler, 2007) el rendimiento de un individuo se ve afectado por varios factores los cuales pueden ser externos por ejemplo la tecnología, calidad de la supervisión etc., e internos como las habilidades, conocimientos y actitudes. Para que el desempeño de una persona sea superior a cualquier otro, los componentes principales son las competencias y el conocimiento que posea la persona. Muchos especialistas dicen que si una persona no tiene competencias para ocupar un puesto, es mejor que se le asigne otra tarea. Pero hay otros que dicen que si una persona tiene la competencia requerida, se puede trabajar en ella para que mejore.

Por lo dicho anteriormente, el desarrollo de competencias en las personas deben ser planificadas a lo largo de su vida, con miras a la consecución de un planeta sostenible.

5. Diseño de la Investigación

La investigación es de carácter descriptiva y explicativa, de corte transversal donde se trata, acorde al objetivo general, analizar el nivel de competencias individuales de los estudiantes de las universidades competitivas en Ecuador, de acuerdo al Modelo “DeSeCo” de la OCDE, en el que se midieron tres variables. Ver cuadro 1.

Cuadro N° 1: Variables de la Investigación



Fuente: OCDE 2004.
Elaborado por: Fabiola Jarrín

El estudio se desarrolló en tres universidades durante el año 2015. Los estudiantes de la muestra puntual fueron de los últimos niveles de formación académica: séptimo, octavo, noveno y décimo nivel pertenecientes a las carreras de Contabilidad, Auditoría, Finanzas, Psicología e Ing. Civil. El instrumento de medición fue diseñado por el grupo de docentes investigadores y subido a la web con la ayuda del personal técnico de la Dirección de Informática de la PUCE.

5.1 Descripción de variables de estudio

A continuación se muestran las variables de estudio correspondientes al objetivo planteado, cuya conformación se basa en el modelo de Definición y Selección de Competencias-DeSeCo de la OCDE, como referente para enfrentar desafíos del siglo XXI. Integradas por: TIC, lenguaje y conocimiento; actuar en grupos diversos; e independencia en el comportamiento, cada una con tres sub-variables como se aprecia en el cuadro 2.

Cuadro N° 2: Variables e Indicadores de la Investigación

Variables	Indicadores	Variables	Indicadores
1. Variables Generales	1.1 Género	3. Interactuar en grupos heterogéneos	3.1 Habilidad de relacionarse bien con otros.
	1.2 Edad		3.2 Habilidad de cooperar.
	1.3 Carrera		3.3 Habilidad de manejar y resolver conflictos.
	1.4 Nivel educativo		
	1.5 Nivel Laboral		
2. Tic, lenguaje y conocimiento	2.1 Habilidad para usar el lenguaje, los símbolos y el texto de forma interactiva.	4. Actuar de manera autónoma	4.1 Habilidad de actuar dentro del gran esquema.
	2.2 Capacidad de usar este conocimiento e información de manera interactiva.		4.2 Habilidad de formar y conducir planes de vida y proyectos personales.
	2.3 La habilidad de usar la tecnología de forma interactiva.		4.3 Habilidad de afirmar derechos, intereses, límites y necesidades.

Fuente: Instrumento de medición 2015
Elaborado por: Fabiola Jarrin

5.2 Población objeto de estudio, la muestra y el instrumento de medición

La población objeto de estudio se encuentra formado por un total de 3.318 estudiantes de los últimos niveles de las carreras de las universidades sujetas a estudio. Al considerar un margen de error del 5%, y una confiabilidad del 95%, la muestra de acuerdo a los cálculos es de 345 estudiantes. Debido a que se calculó la muestra por universidad se recolectaron un total de 1.016 encuestas válidas. El instrumento de medición central es la encuesta, diseñada por el equipo de docentes investigadores, conformada por 60 preguntas referentes a las variables en estudio, medidas a través de la escala de Likert del 1 al 5, siendo 1 nunca y 5 siempre. La recolección de la información estuvo a cargo del séptimo semillero de estudiantes investigadores. Los datos recolectados permitieron estructurar la base de datos necesaria para el ordenamiento y análisis de la información.

5.3 Análisis de datos de la investigación

En este apartado se presentan los resultados de la investigación empírica correspondiente a las variables de estudio y la muestra de 1.016 encuestas válidas.

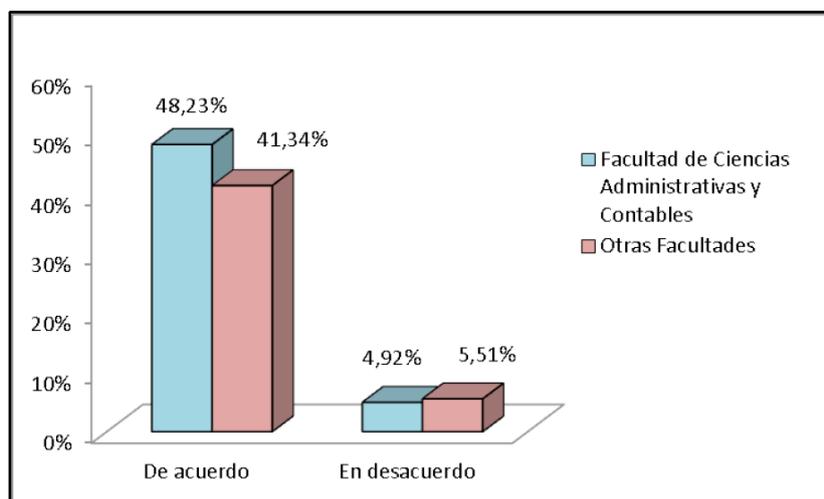
5.3.1 Competencias clave necesarias para un desarrollo sostenible

El desarrollo sostenible y la cohesión social dependen críticamente de las competencias de toda nuestra población, las mismas que se entiende cubren el conocimiento, las destrezas, las actitudes y los valores (OCDE, 2005).

Así también, las demandas sociales y profesionales de la economía global y la sociedad de la información requieren del dominio de herramientas socioculturales para interactuar con conocimientos, tales como el lenguaje, la información (OCDE, 2005).

De acuerdo al instrumento de medición los estudiantes de Ciencias Administrativas y Contables en un 48,23% perciben que desarrollan competencias escritas, cognitivas además de interactuar con una vasta cantidad de información, mientras que los estudiantes de otras facultades en el 41,34% afirman lo mismo en este aspecto. Ver gráfica 1.

Gráfica 1. TIC, Lenguaje y Conocimiento



Fuente: Elaboración propia con base en el estudio de campo.

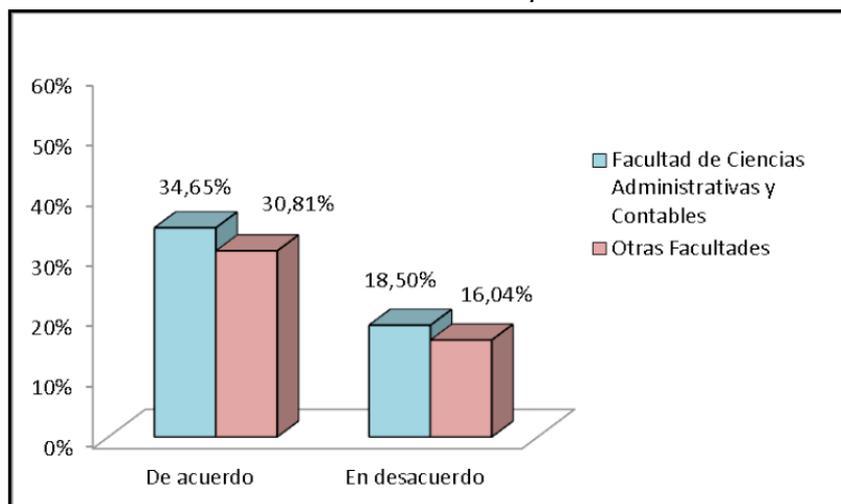
Elaborado por: Dra. Fabiola Jarrín.

Los seres humanos interactúan con otros seres para alcanzar su sobrevivencia material y psicológica, por lo que es importante manejar bien las relaciones interpersonales para beneficio de los individuos y para construir nuevas formas de cooperación (OCDE, 2004).

Por tanto, al conceptualizarse el sistema social como espacio específico en el cual los seres humanos, en sus interacciones producen e intercambian valores creencias, ideas, éste es quizá uno de los ejes que en su complejidad, permita llegar a un desarrollo sostenible.

La muestra puntual los estudiantes de Ciencias Administrativas y Contables en un 34,65% saben relacionarse con sus semejantes y en el 30,81% los de otras facultades. Por otro lado, el 18,50% y 16,04% respectivamente afirma lo contrario. Ver gráfica 2.

Gráfica N° 2: Actuar en Grupos Diversos



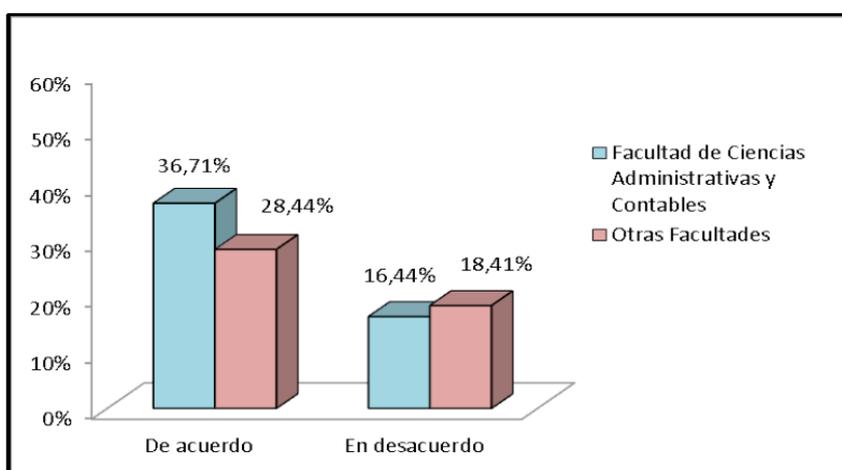
Fuente: Elaboración propia con base en el estudio de campo.

Elaborado por: Dra. Fabiola Jarrín.

Actuar de manera autónoma significa mantenerse interconectado con todos los sucesos sociales, ambientales, económicos de manera eficaz en donde los individuos se empoderen del manejo de sus vidas en forma significativa y responsable (OCDE, 2004).

Por ello, alcanzar el desarrollo sostenible requiere lograr el equilibrio perfecto en lo social, económico y ambiental. Lo que permitirá participar efectivamente en el desarrollo holístico del planeta. Así, independencia en el comportamiento, según los estudiantes de Ciencias Administrativas y Contables encuestados en un 36,71% perciben tener la capacidad de poder elegir y construir su identidad personal, en contraste con el 28,44% de estudiantes de otras facultades. Ver gráfica 3.

Gráfica N° 3: Independencia en el Comportamiento



Fuente: Elaboración propia con base en el estudio de campo.

Elaborado por: Dra. Fabiola Jarrín.

5.3.2 Crear conocimiento y mantener un diálogo activo esencial para un desarrollo sostenible

Los individuos necesitan crear y adaptar el conocimiento y las destrezas, para alcanzar metas y objetivos acorde a las demandas de este nuevo siglo (OCDE, 2005).

De acuerdo a las encuestas realizadas por los estudiantes de ciencias administrativas y contables, identifican que pueden interactuar con el mundo por medio de la generación de conocimientos, lo que a su vez ayuda al cumplir sus objetivos personales y fortalecer su formación académica en un 37,50% frente a un 31,07% de otras facultades. Por otro lado, el 15,65% de los estudiantes de ciencias administrativas y contables afirman lo contrario frente a un 15,78% de otras facultades. Ver cuadro 3.

Cuadro N° 3: Crear Conocimiento

	Promedio Si	Promedio No	En su aprendizaje combina las TIC con los textos para crear conocimiento.		Las TIC le han permitido establecer relaciones que aporten en su formación académica.		Organiza sus conocimientos y la información para el cumplimiento de objetivos personales.	
			De acuerdo	En desacuerdo	De acuerdo	En desacuerdo	De acuerdo	En desacuerdo
Facultad de Ciencias Administrativas y Contables	37,50%	15,65%	36,32%	16,83%	40,85%	12,30%	35,33%	17,81%
Otras Facultades	31,07%	15,78%	31,79%	15,06%	32,19%	14,67%	29,23%	17,62%

Fuente: Elaboración propia con base en el estudio de campo.

Elaborado por: Dra. Fabiola Jarrín.

Una herramienta no es solamente un mediador pasivo, es un instrumento para un diálogo activo entre el individuo y su ambiente. (DeSeCo, 2005).

Por tanto, mantener un diálogo activo abre nuevas posibilidades en la forma como los individuos perciben y se relacionan con el mundo, algo muy importante si se quiere llegar al desarrollo sostenible. Así, de la muestra puntual los estudiantes de la Facultad de Ciencias Administrativas y Contables en un 34,79% percibe a las TIC's como herramienta para desarrollar un dialogo activo, las otras facultades en estudio no se quedan atrás con el 32,23%. El 18,36% y 14,62% respectivamente no está de acuerdo con estos puntos. Ver cuadro 4.

Cuadro N° 4: Desarrollar un Diálogo Activo

	Promedio Si	Promedio No	A través de un dialogo activo se relaciona con su entorno.		Las TIC le han permitido desarrollar destrezas para un dialogo activo.	
			De acuerdo	En desacuerdo	De acuerdo	En desacuerdo
Facultad de Ciencias Administrativas y Contables	34,79%	18,36%	35,24%	17,91%	34,35%	18,80%
Otras Facultades	32,23%	14,62%	31,30%	15,55%	33,17%	13,68%

Fuente: Elaboración propia con base en el estudio de campo.

Elaborado por: Dra. Fabiola Jarrín.

5.3.3 La empatía generador de inclusión y la inclusión afianzadora de relaciones interpersonales

Entender los propios valores, creencias, conceptos, los de la sociedad en que se vive y los de las personas de otras partes del mundo es un componente fundamental de la educación con vistas a un futuro sostenible (UNESCO, 2006).

En este panorama el desarrollo de empatía es uno de los soportes fundamentales para interactuar en grupos heterogéneos.

Acorde con la muestra puntual los estudiantes de la Facultad de ciencias administrativas y contables con el 39,07% afirman desarrollar esta empatía frente al 32,07% de las otras facultades, Además, la minoría percibe que no la desarrolla. Ver cuadro 5.

Cuadro N° 5: Desarrollar Empatía

	Promedio Si	Promedio No	Usted percibe lo que otra persona puede sentir.		Usted se ha sentido identificado con las personas de su entorno.		Usted trata de comprender el aspecto emocional de las personas con las que se relaciona.	
			De acuerdo	En desacuerdo	De acuerdo	En desacuerdo	De acuerdo	En desacuerdo
Facultad de Ciencias Administrativas y Contables	39,07%	14,07%	38,68%	14,47%	39,47%	13,68%	40,55%	12,60%
Otras Facultades	32,14%	14,71%	30,51%	16,34%	33,76%	13,09%	35,93%	10,93%

Fuente: Elaboración propia con base en el estudio de campo.

Elaborado por: Dra. Fabiola Jarrin.

La implantación de una estrategia de desarrollo sostenible ofrece la oportunidad de mejorar la inclusión social al respetar la diversidad en los seres humanos logrando de esta manera una armonía en la interacción con otros grupos diversos (OIT, 2013).

En general, los estudiantes encuestados de la Facultad de Ciencias Administrativas y Contables manifiestan en un 41,44% encontrarse preparados para trabajar en grupos heterogéneos, respetar a los demás para que se sientan incluidos y sentirse incluidos al relacionarse con otras personas, frente al 35,89% de otras facultades que percibe lo mismo. Por otro lado, el 11,71% de estudiantes de Ciencias Administrativas y Contables percibe que la inclusión no se da frente al 21,08% de otras facultades. Ver cuadro 6.

Cuadro N° 6: Llegar a la Inclusión

	Promedio Si	Promedio No	Preparado para trabajar en grupos heterogéneos.		Respeto a las personas dentro de sus valores y creencias		Participa en actividades culturales con otras personas.	
			De acuerdo	En desacuerdo	De acuerdo	En desacuerdo	De acuerdo	En desacuerdo
Facultad de Ciencias Administrativas y Contables	41,44%	11,71%	39,47%	13,68%	42,62%	10,53%	42,22%	10,93%
Otras Facultades	35,89%	21,06%	33,27%	13,58%	35,83%	11,02%	38,58%	38,58%

Fuente: Elaboración propia con base en el estudio de campo.

Elaborado por: Dra. Fabiola Jarrin.

5.3.4 Llegar a SER implica entender el ambiente y dar soluciones al entorno

El desarrollo sostenible plantea la necesidad de que el desarrollo de una sociedad cubra de forma adecuada las necesidades humanas pero sin transgredir los límites ambientales del Planeta (OEI, 2015).

Por lo que, crear una identidad personal que se halle interconectada con la singularidad de cada individuo permitirá comprender el ambiente en que el individuo se halla inmerso. Los estudiantes de Ciencias Administrativas y Contables en el 41,27% responden afirmativamente comprender su ambiente, frente al 37,24% de otras facultades. Ver cuadro 7.

Cuadro N° 7: Entender el Ambiente

	Promedio Sí	Promedio No	Trabaja en grupos heterogéneos.		Respeto a las personas dentro de sus valores y creencias.		Participa en actividades culturales con otras personas.	
			De acuerdo	En desacuerdo	De acuerdo	En desacuerdo	De acuerdo	En desacuerdo
Facultad de Ciencias Administrativas y Contables	41,27%	11,88%	42,13%	11,02%	40,94%	12,20%	40,75%	12,40%
Otras Facultades	37,24%	15,19%	37,30%	9,55%	36,91%	9,94%	37,50%	26,08%

Fuente: Elaboración propia con base en el estudio de campo.

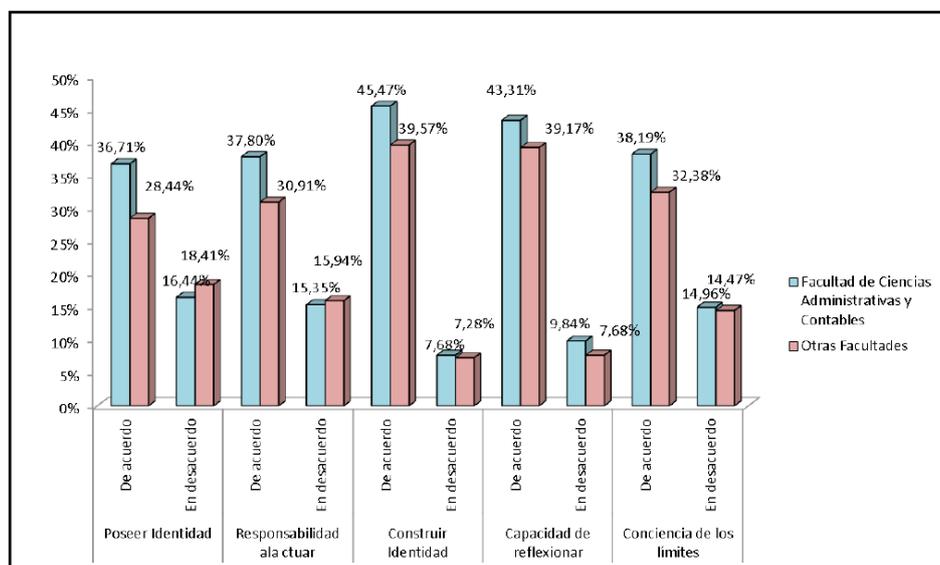
Elaborado por: Dra. Fabiola Jarrín.

Las competencias de un individuo, son fundamentales para edificar un SER singular que se encuentre capacitado para navegar en el espacio social. Por lo que, aprender a ser se refiere a participar con efectividad en el desarrollo sostenible de una sociedad (Rychen, 2015).

De acuerdo a la encuesta en general, los estudiantes de Ciencias Administrativas y Contables perciben que actúan acorde a su propia identidad personal en un 40,30% frente al 34,09% de otras facultades.

Sin embargo, hay un contraste diferente cuando se analiza cada variable, es así que todos los estudiantes escasamente mantienen su identidad en lugar de seguir a los demás. Ver gráfica 4.

Gráfica N° 4: Aprender a SER



Fuente: Elaboración propia con base en el estudio de campo.

Elaborado por: Dra. Fabiola Jarrín.

6. Conclusiones

- Los resultados sobre TIC, lenguaje y conocimiento permiten deducir que las demandas sociales y profesionales de la economía global y la sociedad de la información requieren del entendimiento la relación intrínseca entre Tic's y generación de conocimiento. Los estudiantes están conscientes de ello.
- Al momento en que el ser humano en sus interacciones produzca e intercambie, valores, creencias, ideas, etc. el desarrollo sostenible se construye. La muestra puntual permitió identificar que el 48,23% y 41,34% de estudiantes de Ciencias Administrativas y Contables y de otras carreras respectivamente responden a este requisito, en el siglo XXI.
- Alcanzar un desarrollo sostenible requiere lograr el equilibrio en lo social, económica y ambiental. Así, la independencia en el comportamiento, según los estudiantes de Ciencias Administrativas y Contables encuestados en un 36,71% perciben tener la capacidad de poder elegir y construir su identidad personal, en contraste con el 28,44% de estudiantes de otras facultades.
- Los estudiantes respecto a la generación de conocimiento sienten que pueden interactuar con el mundo por medio de la generación de conocimientos, lo que a su vez ayuda al cumplir sus objetivos personales y fortalecer su formación académica. En este marco, los estudiantes de ciencias administrativas y contables de la muestra puntual se sienten más identificados que las demás facultades pertenecientes al estudio.
- Por otro lado, mantener un diálogo activo abre nuevas posibilidades en la forma como los individuos perciben y se relacionan con el mundo. Algo muy importante si se quiere llegar al desarrollo sostenible. En este caso, los estudiante de la Facultad de Ciencias Administrativas y Contables con un

34.79% y las demás facultades con un 32.23% ratifican la importancia de la desarrollar un dialogo activo por medio de las TIC's.

- Los estudiantes de Ciencias Administrativas y Contables perciben desarrollo de la empatía en mayor proporción que las otras facultades.
- Además en la muestra puntual se afirma que la empatía indispensable para lograr un desarrollo social enfocado en la sostenibilidad se está desarrollando en cada uno de los individuos de manera efectiva.
- En general, en las Facultades de Ciencias Administrativas y Contables en estudio se halla más inclusión que en las otras facultades analizadas participando con el 41,44% frente al 35,89% respectivamente.
- Las facultades de Psicología e Ing., Civil tienen baja participación en actividades culturales con otras personas en comparación a las Facultades de Ciencias Administrativas y Contables por lo que la inclusión en Psicología e Ing. Civil debe enfrentar algunos retos.
- La creación de la identidad personal interconectada con la singularidad de cada individuo permitirá comprender el ambiente en que el individuo se halla inmerso. Los estudiantes de Ciencias Administrativas y Contables y las otras facultades responden afirmativamente comprender su ambiente y desarrollar su Ser. En otras palabras el paulatino avance hacia el desarrollo sostenible en el Ecuador está en marcha.
- Sin duda la construcción de una identidad propia que se fundamente en la capacidad de reflexión sobre sus propias acciones permitirá que el ser humano desarrolle una conciencia reflejada en su diario pensar, sentir y actuar. Necesario en este nuevo siglo que demanda nuevas formas de actuar, sentir y pensar.
- El estudio llevado a cabo en el 2015 permitió evidenciar las competencias individuales de los estudiantes de las universidades competitivas en Ecuador, de acuerdo al Modelo "DeSeCo" de la OCDE permitiendo, la formación de los estudiantes universitarios, el desarrollo de las instituciones de educación superior y el crecimiento social y humano necesario para responder adecuadamente las problemáticas sociales, económicas y ambientales del siglo XXI para sí lograr un desarrollo sostenible. El ámbito en el que se desarrollan los actores sociales, es decir, universidades, sujetos, etc. están relacionados con el factor tiempo, siendo así un factor clave a la hora de responder a los requerimientos sociales, económicos, ambientales.

7. Referencias Bibliográficas

Alles, M. (2005). Desarrollo del talento humano basado en competencias. GRANICA.

Asamblea Constituyente (2008). Constitución de la República del Ecuador. Registro Oficial N° 449 del 20 de Octubre del 2008.

Aznar, P. (2009). La formación de competencias básicas para el desarrollo sostenible. Valencia. Revista de educación.

Banco Mundial (2013). Informe anual 2013. Poner fin a la pobreza extrema en el 2030 promover la prosperidad compartida. Washington D.C.: Banco Mundial

CEAACE S (2012). Estatuto Orgánico de Gestión Organizacional por Procesos del Consejo de Evaluación, Acreditación y Aseguramiento de la Calidad de Educación Superior. Ecuador: CEAACE S, año III, N° 733, 27 de junio del 2012, página 6-22.

CEAACE S (2013). Informe general sobre la evaluación, acreditación y categorización de las universidades y escuelas politécnicas.

CEPAL (2008). Panorama digital 2007 de América Latina y el Caribe: Avances y desafíos de las políticas para el desarrollo con las Tecnologías de Información y Comunicación. Santiago de Chile: Naciones Unidas.

CEPAL (2011). Aprender y enseñar con las TIC en América Latina: potenciales beneficio. Santiago de Chile: CEPAL.

Cobo y Moravec (2011). Aprendizaje invisible. Hacia una nueva ecología de la educación. España, Barcelona: Universidad Internacional de Andalucía.

CONEA (2009). Mandato Constituyente N° 14. Evaluación de desempeño institucional de las universidades y escuelas politécnicas del Ecuador.

Denyer, M., Furnemont, J., Poulain, R., y Vanloubbeeck, G. (2007). Las competencias en la Educación un balance. Fondo de Cultura Económica.

Dolan, S., Valle Cabrera, R., Jackson, S., y Schuler, R. (2007). La Gestión de los Recursos Humanos. Mc Graw Hill.

Ibarra, G. (2005). Ética y formación profesional integral. México: Universidad Autónoma Metropolitana, Unidad Xochimilco. No. 43, ISSN: 0188-168X.

Jarrín, F. (2013). El docente como gerente en el aula desde la visión de la gerencia participativa. Convocatoria de investigación 2013.

Kliksberg, B. (2005). Más ética más desarrollo. Buenos Aires: Grupo Editorial SRL.

LOES. (2010). Ley Orgánica de Educación Superior. Registro Oficial N° 298 de 12 de Octubre del 2010.

Naciones Unidas. (2007). Principios para una educación responsable en gestión.

Naumov, S. (2011). Organización total. México: McGraw Hill.

OCDE. (2005). La definición y selección de competencias clave. Resumen ejecutivo. Paris: OCDE.

OCDE. (2007). La educación superior y las regiones. Paris: OCDE.

OCDE. (2010). Habilidades y competencias del siglo XXI para los aprendices del nuevo milenio en los países de la OCDE. Paris: OCDE.

El Capital Intelectual: Las Competencias Básicas de... pp. 49 - 68

OCDE. (2012). Evaluaciones de políticas nacionales de educación. La educación superior en Colombia. París: OCDE.

OCDE. (2012). Innovación en las empresas. Una perspectiva microeconómica.

OEI. (2015). Educación y desarrollo sostenible. Madrid, España: OEI.

OIT. (2007). Responsabilidad social empresarial y la OIT. Ginebra, Suiza: OIT.

Foro consultivo científico y tecnológico. París: OCDE.

OIT. (2013). Hacia el Desarrollo Sostenible: Oportunidades para el trabajo decente y la inclusión social en una economía verde. Ginebra, Suiza: OIT.

PNUD. (2001). La educación y las TIC en Ecuador. Nueva York: Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo.

PNUD. (2014). Informe sobre desarrollo humano 2014. Nueva York: Programa de las Naciones Unidas para el Desarrollo. ISBN: 978-92-1-326062-3.

Ramírez, R. (2013). Tercera ola de transformación de la educación superior en Ecuador. Ecuador: SENESCYT.

Rychen, D. (2015). Las competencias clave para el bienestar personal, social y económico. Alemania: Colección AULAE .

SENESCYT. (2014). Oferta académica legal. Página web: revisado 6, noviembre 2014. <http://app.senescyt.gob.ec/BuscadorOfertaAcademicaWeb/faces/index.xhtml>

Tobón, S. (2008). La Formación Basada en Competencias en la Educación Superior. México: Guadalajara. Instituto CIFE.

UNESCO. (1996). Foro mundial sobre la educación superior. La educación encierra un tesoro. París: UNESCO.

UNESCO. (1998). Conferencia mundial sobre la educación superior. La educación superior en el siglo XXI. París: UNESCO.

UNESCO. (2007). Decenio de las Naciones Unidas de la Educación para el desarrollo sostenible 2005-2014. Francia, París: Unesco.

UNESCO. (2009). Conferencia mundial sobre la educación superior- 2009: La nueva dinámica de la educación superior y la investigación para el cambio social y el desarrollo. París: UNESCO.

UNESCO. (2010). El impacto de las TIC en la educación. Brasilia: UNESCO.

UNESCO. (2014). Apuntes educación y desarrollo post-2015. Santiago de Chile: UNESCO N° 3.

UNESCO. (2015). Marco de Acción Educación 2030. Paris: UNESCO.

Valle Cabrera, R., Dolan, S., Schuller, y Schuler, R. (2007). La Gestión de los recursos humanos. Mc Graw Hill.

“Auditoría Interna y Gestión Organizacional”

Autores: Carlos A. Montes Salazar (*), **Cornelio Porras Cuellar (**)**, **Raúl Muñoz Valle (***)**, **José C. Dextre Flores (****)**

Trabajo presentado y aceptado en la XXXII Conferencia Interamericana de Contabilidad, Junta de Decanos de Colegios de Contadores Públicos de Perú, Asociación Interamericana de Contabilidad. Perú, Octubre de 2017.

ÍNDICE

Resumen

Abstract

1. Introducción

2. Desarrollo del Tema

3. Conclusiones

4. Guía de Discusión

5. Referencia Bibliográfica

(*)Doctor en Administración de Negocios. Magister en Gestión, Empresarial. Magister en Gerencia del Talento Humano. Especialista en Revisoría Fiscal y Auditoría Externa. Especialista en Administración Financiera. Contador Público. Socio de la Firma de Auditoría y Consultoría Empresarial S.A.S. Docente Universidad del Quindío. Director Grupo de Investigación en Contaduría Internacional. Ponente en temas de Auditoría y Control en congresos: Colombia, Ecuador, Perú y Venezuela. Ponente en temas de Ética, en la Conferencia Interamericana de Contabilidad: Bolivia, Puerto Rico y Uruguay. Articulista en revistas universitarias en Colombia. Autor de libros. Expresidente del Comité Interinstitucional de Auditoría Interna del Quindío. camontes2008@hotmail.com

(**)Master en Contaduría Pública. Especialista en Auditoría Externa. Auditoría Interna Grupo Internacional Grain Hill. Contador Público Autorizado. Socio de la Firma de Auditoría RMS Nicaragua. Primer Vicepresidente de la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC). Presidente de AIC.

(***)Socio de la firma RM & Asociado, Contadores, Auditores, Consultores. Contador Público Autorizado, Contador-Auditor, Licenciado en Control de Gestión. Magister en Administración de Empresas. Magister en Auditoría y Contabilidad. Docente Universitario. Ponente en temas de Auditoría de Gestión en Congresos Chilenos. Consejero Nacional Colegio de Contadores de Chile. Director de empresas. rmunoz@estudiogkd.cl

(****)Doctor (c) en Ciencias Contables y Empresariales y Magister en Contabilidad con mención en Auditoría Superior por la Universidad Nacional Mayor de San Marcos. Licenciado en Administración y Contador Público por la Pontificia Universidad Católica del Perú. Decano de la Facultad de Administración y Contabilidad de la Pontificia Universidad Católica del Perú. Auditor y Consultor de empresas. Ha ejercido cargos de alta dirección y gerencia en entidades privadas y públicas de primer nivel. Expositor en eventos nacionales e internacionales. jcdextre@pucp.edu.pe

RESUMEN

La auditoría interna está totalmente ligada a la gestión organizacional, por cuanto su fin esencial es contribuir y apoyar a la organización en la articulación del proceso administrativo y el logro de los objetivos, evaluando en forma permanente los riesgos que la puedan afectar, para generar planes de prevención de riesgos, que permitan tomar acciones que minimicen los mismos. Para su evaluación la auditoría interna se apoya en la auditoría de gestión, la cual es esencial para asegurar el éxito del trabajo de la auditoría interna.

Palabras clave: Riesgo - Mapas de riesgos - Auditoría interna - Administración de riesgos - Contexto estratégico – Gestión - Auditoría de gestión.

ABSTRACT

The internal audit is totally linked to the organizational management, since its essential purpose is to contribute and support the organization in the articulation of the administrative process and the achievement of the objectives, evaluating in a permanent way the risks that can affect it, to generate plans Of risk prevention, that allow to take actions that minimize them. For its evaluation, the internal audit relies on the management audit, which is essential to ensure the success of internal audit work.

Keywords: Risk - Maps risk - Internal audit - Risk management - Strategic context - Management - Management audit.

1. Introducción

El éxito o fracaso de una organización depende de la gestión de sus administradores y para ello, éstos articulan el proceso administrativo a través de la implementación de un sistema de control de gestión, el cual se encuentra en los conceptos de la teoría general del control, la cual está fundamentada en la teoría general de sistemas. La gestión administrativa se inicia con el establecimiento de la visión, misión, políticas, procedimientos, reglamentos y en general los diferentes estándares de los sistemas de creencia o de límite, que surgen del estudio de las condiciones iniciales.

La identificación y observación del sistema de control de gestión, son el conducto esencial para alcanzar los resultados de desempeño esperados, minimizando el nivel de riesgo que se puede dar en el desarrollo normal de las diferentes actividades.

Toda esta estructura de gestión busca el logro de los objetivos en una forma eficiente, por lo que la organización debe administrar los riesgos creando diferentes líneas o mecanismos para reducirlos a su mínima expresión, y dentro de estas líneas la auditoría interna debe apoyar a la gerencia para que cumpla con sus objetivos, evaluando los controles que contrarrestan dichos riesgos. En este proceso la auditoría interna aplica las diferentes técnicas utilizadas en una auditoría de gestión, realizando un control a la aplicación de los controles estructurados por la organización para hacer frente a los riesgos.

La auditoría interna va de la mano con la gestión organizacional, si bien no es su responsabilidad directa, su función es de asesoría y apoyo a la administración, y contribuye con la misma, evaluando oportuna y proactivamente lo que sucede en un periodo de tiempo que puede afectar los resultados de la gestión. La oportunidad implica anticiparse a las circunstancias y la mejor manera de hacerlo es evaluando la calidad, aplicación y actualización de los diferentes controles establecidos por la administración.

Para el desarrollo de esta ponencia, se efectúa un análisis de la auditoría interna y el gobierno corporativo, de los principios planteados por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico -OCDE- y del papel del auditor interno, para luego entrar a presentar los estándares internacionales de auditoría interna planteados por el instituto de auditores internos (IIA), cuyo organismo está establecido en diferentes países del mundo y da los lineamientos sobre los cuales se debe guiar el trabajo de los auditores internos.

En los capítulos siguientes se explica el tema de administración de riesgos y el papel que juega el auditor interno en este proceso, para finalmente estudiar la auditoría interna y gestión organizacional.

2. Desarrollo del Tema

2.1 La auditoría interna y gobierno corporativo

Sin auditoría no hay responsabilización, sin responsabilización no hay control, y si no hay control, ¿Dónde está la fuente del poder?

David Flint

2.1.1 Conceptos fundamentales

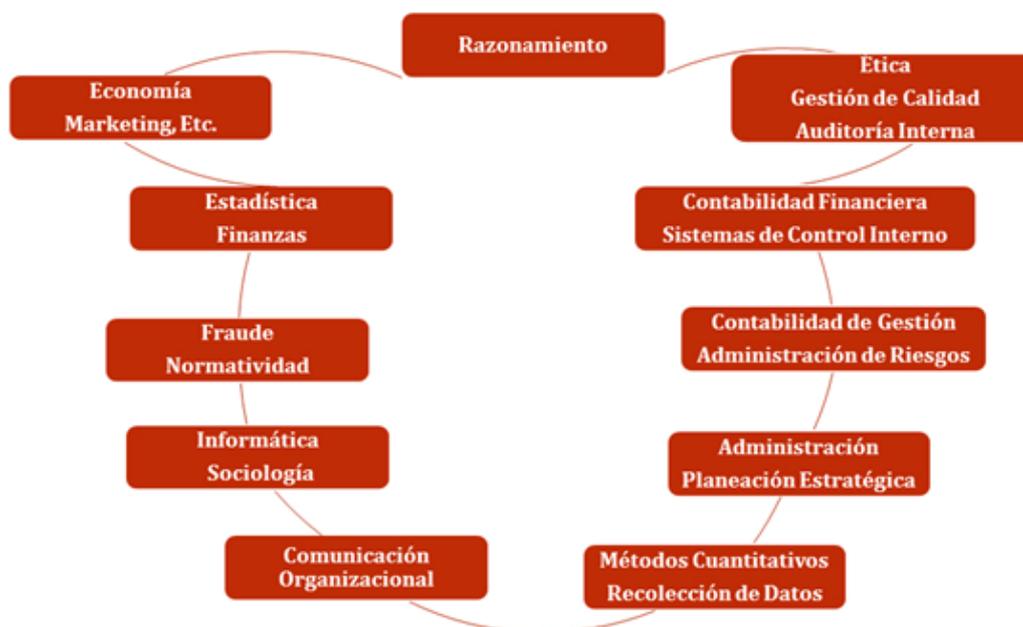
De acuerdo al Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna, esta se define como una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. Ayuda a la organización a cumplir sus objetivos, proporcionando un enfoque sistémico y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión del riesgo, control y gobierno.

En esencia le corresponde a la auditoría interna realizar un control a los controles establecidos por la organización, por lo que para su desempeño debe realizar una auditoría de gestión, lo que implica realizar entre otras las siguientes funciones:

- Planear, dirigir y organizar la verificación y evaluación del sistema de control interno.
- Verificar que el sistema de control interno esté formalmente establecido dentro de la organización y que su ejercicio sea intrínseco al desarrollo de las funciones de todos los cargos y, en particular, de aquellos que tengan responsabilidad de mando.
- Verificar que los controles definidos para los procesos y actividades de la organización, se cumplan por los responsables de su ejecución y en especial, que las áreas o empleados encargados de la aplicación la realicen de manera adecuada.
- Verificar que los controles relacionados con todas y cada una de las actividades de la organización se encuentren adecuadamente definidos, sean apropiados y se mejoren permanentemente, de acuerdo con la evolución de la entidad.
- Velar por el cumplimiento de las leyes, normas, políticas, procedimientos, planes, programas, proyectos y metas de la organización y recomendar los ajustes necesarios.
- Servir de apoyo a los directivos en el proceso de la toma de decisiones, a fin de que se obtengan los resultados esperados.
- Verificar los procesos relacionados con el manejo de los recursos, bienes y los sistemas de información de la organización y recomendar los correctivos que sean necesarios.
- Fomentar en toda la organización la formación de una cultura de control que contribuya al mejoramiento continuo en el cumplimiento de la misión organizacional.
- Mantener permanentemente informados a los directivos acerca del estado del control interno dentro de la organización, dando cuenta de las debilidades detectadas y de las fallas en su cumplimiento.
- Verificar que se implanten las medidas respectivas recomendadas.
- Las demás que los encargados del gobierno corporativo, de acuerdo con la naturaleza de sus funciones le asignen en concordancia con la programación anual de sus labores.

El cumplimiento de las funciones de auditoría interna requiere de conocimientos en:

Ilustración Nº 1: Conocimientos para el Ejercicio de la Auditoría Interna



Fuente: Elaboración propia.

2.1.2 Principios de gobierno corporativo

Las prácticas de Gobierno Corporativo son un sistema de normas y directrices que deben regir el ejercicio de cualquier entidad, garantizando transparencia, objetividad, equidad y compromiso en el trato de los socios y/o accionistas de una entidad, la asignación y administración de los recursos, regulando las relaciones entre accionistas, junta directiva, gerencia y grupos interesados (Stakeholders).

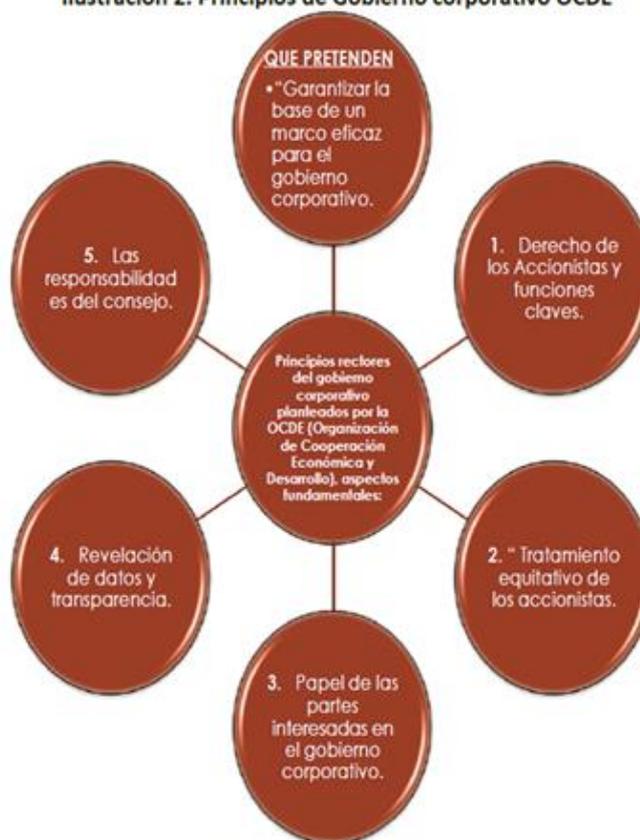
Para entender la importancia del Gobierno Corporativo basta hacer con la disparidad de intereses entre los que tienen el control efectivo de la organización y aquellos que participan de su financiación; adicionalmente se resalta la separación entre los propietarios y los administradores, que trae como consecuencia la especialización de las funciones financieras y de administración. La Gobernabilidad Corporativa responde a la voluntad autónoma de la persona jurídica, de establecer principios para ser cada vez más competitiva y dar garantías a todos los grupos de interés.

Cadbury (1992), plantea que Gobierno Corporativo es el sistema por el cual las empresas son dirigidas y controladas, establece que es la carta de navegación de las organizaciones y constituye el vehículo idóneo para generar dinamismo a los mercados, promover fuentes de financiación y permite conseguir exitosamente los retos de la globalización. El Gobierno Corporativo es, en definitiva, la manera como una organización se administra y se gobierna.

Los principios del buen Gobierno Corporativo, han sido establecidos por la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico). A manera de recomendación se pretende que existan:

- Debidamente regulados los derechos de los accionistas en cuanto a la participación y manejo de las organizaciones, siendo elemento influyente en todo el ámbito de la administración de la organización;
- Políticas claras que protejan su inversión frente a la malversación de fondos o manipulación por parte de quienes dirigen la organización;
- Igualdad de los accionistas para que sin distinción del monto de su inversión puedan tener voz y voto para definir el futuro de la organización, primando siempre la transparencia y honestidad de quienes dirigen la empresa;
- Acceso a toda la información relevante de la organización y del desempeño de los administradores, lo cual incrementaría el control sobre su gestión y la garantía de pulcritud;
- Políticas que propendan por la armonía entre la organización y los accionistas, los acreedores, (públicos y privados) los activos, los pasivos, y su entorno político y legal.

Ilustración 2: Principios de Gobierno corporativo OCDE



Construcción propia

En la medida que el Gobierno Corporativo cumpla dichos principios se generará una nueva cultura social y organizacional y, lo más importante, se genera el

ambiente que atrae a los inversionistas y facilita la gestión administrativa de las organizaciones de cara al futuro de largo plazo de las mismas.

2.1.3 La función del auditor interno en la evaluación del gobierno corporativo

«EL Conocimiento es la sumatoria de las representaciones abstractas que se poseen sobre un aspecto de la realidad. Toda práctica sin conocimientos teóricos que la acompañen está condenada a repetirse y perdurar sin variantes»

José Gabriel Ortega

La auditoría interna contribuye al fortalecimiento del gobierno corporativo mediante el aseguramiento de la organización a través de una evaluación objetiva e independiente de los sistemas de control interno y administración de riesgos, planteando recomendaciones que contribuyan a la mejora continua de los diferentes procesos, para que la empresa funcione con eficiencia, transparencia cumpliendo la regulación establecida.

Para el cumplimiento de sus funciones en la evaluación del gobierno corporativo, es necesario que la auditoría interna (la cual debe ser independiente, objetiva y competente), cuente con el apoyo de la alta dirección y el comité de auditoría, para recibir y aplicar las recomendaciones que se plantean; además la organización debe contar con un modelo de gestión interna que procure fortalecer su desarrollo en la búsqueda del cumplimiento de los objetivos establecidos, aplicando en forma estricta los valores institucionales, y potenciando metodologías que faciliten la correcta identificación y priorización de los riesgos que afectan a una empresa.

En concordancia con lo establecido en las normas internacionales para el ejercicio de la auditoría interna, esta debe evaluar y contribuir a la mejora de los procesos de gobierno, gestión de riesgos y control, utilizando un enfoque sistémico y disciplinado, en el ejercicio de su actividad y hacer recomendaciones apropiadas para mejorar los procesos de gobierno. La norma internacional 2110 gobierno, establece que en el desarrollo de su trabajo el auditor interno debe cumplir con los siguientes objetivos:

- Promover la ética y los valores apropiados dentro de la organización.
- Asegurar la gestión y responsabilidad eficaces en el desempeño de la organización.
- Comunicar la información de riesgo y control a las áreas adecuadas de la organización; y;
- Coordinar las actividades y la información de comunicación entre el consejo de administración, los auditores internos, los auditores externos y la dirección.

En cumplimiento de los objetivos anteriores el auditor interno puede verificar que:

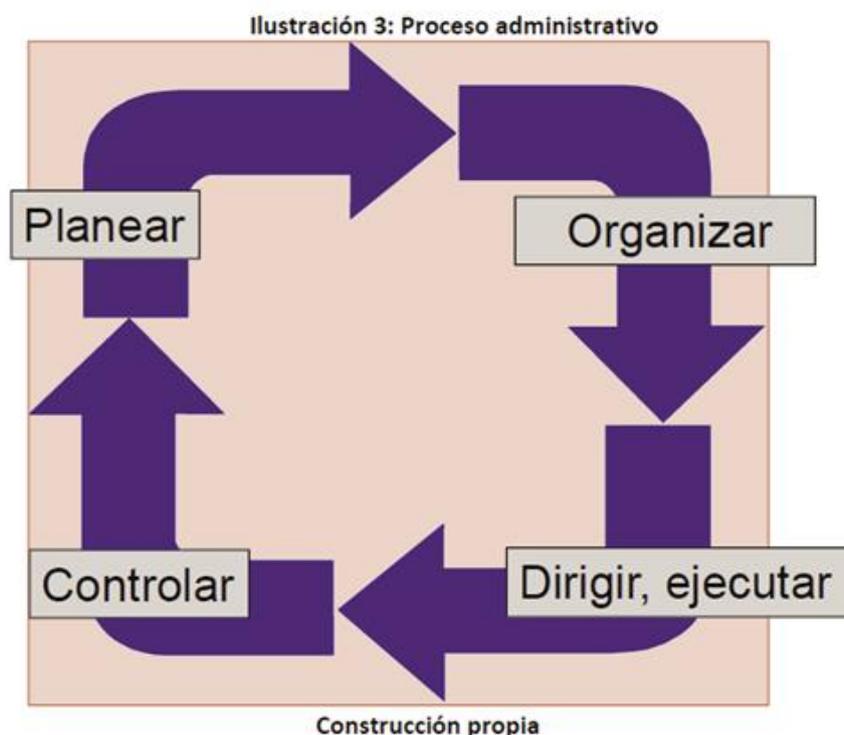
- Los riesgos se identifiquen y administren por parte de los responsables de los mismos.

- Generar en forma permanente procesos de mejoramiento continuo en toda la organización a través de recomendaciones realizadas en forma oportuna, las cuales deben estar soportadas en evidencia válida y suficiente.

2.2 Auditoría interna y proceso administrativo

“El buen gobierno no se asegura con la simple apariencia externa de formalidades y procedimientos, sino que precisa la voluntad de asumir la filosofía y los principios que inspiran sus reglas”

Comisión Nacional del Mercado de Valores de España



2.2.1 El plan de gestión organizacional

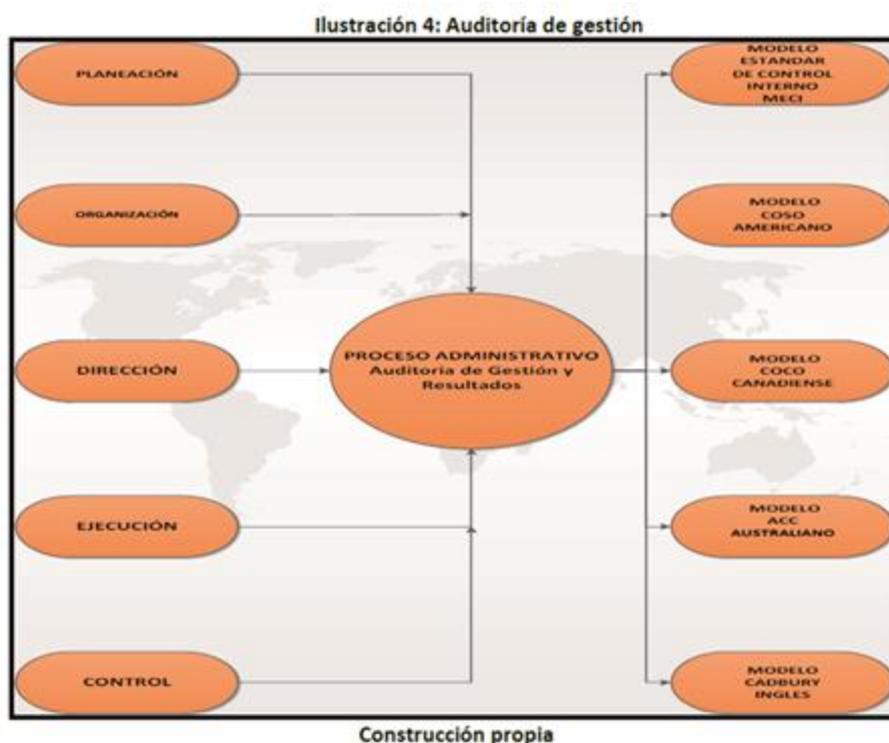
Se entiende por gestión el proceso de diseño y mantenimiento de un ambiente en que las personas, trabajando en equipo, alcanzan en forma efectiva los objetivos establecidos en la organización. Gestionar implica estructurar el proceso administrativo a través de la planeación estratégica.

La planeación estratégica es el proceso por el cual la alta gerencia toma decisiones sobre los objetivos de una organización, los mercados en los que competirá, los productos y servicios que ofrecerá, la forma particular en que interactuará frente a sus competidores y las políticas que seguirá para manejar las relaciones con sus clientes, accionistas, empleados y comunidad en la que opera. El concepto de estrategia y el de planeación están ligados, pues ambos, designan una secuencia de acciones ordenadas en el tiempo para alcanzar uno o varios objetivos.

Al planear, la organización establece la misión, la visión, los objetivos, las estrategias, las metas, las políticas, define los procesos, las actividades, las tareas, los planes programas y proyectos y establece las responsabilidades; igualmente elabora los manuales de procesos y procedimientos donde se definen las reglas y pasos para desarrollar las diferentes actividades de la organización.

Las actividades desarrolladas deben contribuir al cumplimiento de los objetivos, sin embargo éstas están sujetas a riesgos que afectan dichos objetivos, por lo que le corresponde a la organización administrarlos fijando controles que minimicen los riesgos y que sean aplicados por los integrantes de la entidad. Le corresponde al auditor interno evaluar el cumplimiento de dichos controles a través de la auditoría de gestión.

2.2.2 Auditoría de gestión y auditoría interna



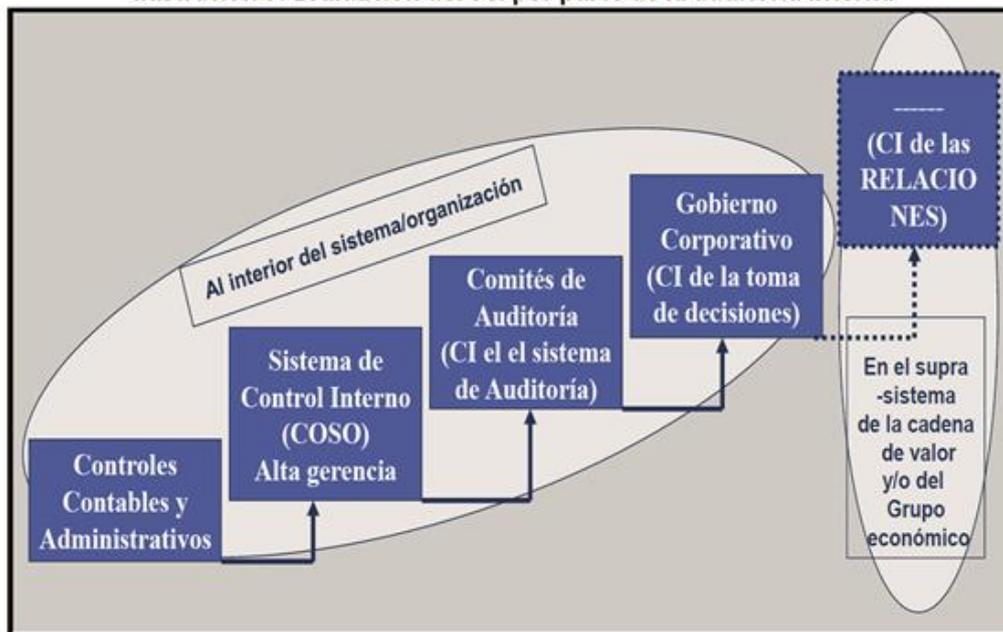
La auditoría de gestión y resultados es el examen que se realiza a una organización con el propósito de evaluar el grado de eficiencia y eficacia con que se manejan los recursos disponibles y si se logran los objetivos previstos por el ente.

El auditor interno al realizar una auditoría de gestión evalúa:

- Procedimientos que son ineficaces o más costosos de lo justificable.
- La duplicación de esfuerzos de empleados u organizaciones.
- Las oportunidades para mejorar la productividad mediante la automatización de procesos.
- La pobre administración de procesos sistematizados.
- El exceso de personal con relación al trabajo a efectuar.

- Fallas en el sistema de compra, materiales o suministros.
- Si la asignación de los recursos (humanos, físicos, financieros), fue la correcta para maximizar los resultados (economía).
- Si los costos incurridos en la producción de bienes y/o servicios fueron mínimos al alcanzar los objetivos en igual de condiciones de calidad y cantidad (eficiencia).
- Verificar la adecuada administración de los riesgos.
- Revisa la salvaguarda de los activos.

Ilustración 5: Evaluación del SCI por parte de la auditoría interna



Tomado Morales Montejo 2005

2.3 Marco internacional para la práctica de auditoría interna

El conocimiento es la mejor inversión que se puede hacer
Abraham Lincoln

La auditoría interna es un trabajo efectuado por profesionales que se han preparado para contribuir a la mejora de la gestión organizacional, para lo cual se han preparado en los aspectos normativos de la auditoría interna, estas normas provienen del Marco Internacional para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna, que organiza las guías autorizadas promulgadas por el Instituto de Auditores Internos (IIA). Esas guías, son de alcance internacional y las promueven todas las organizaciones mundiales de auditores internos afiliadas al IIA, al igual de quienes desarrollan la actividad de la auditoría interna.

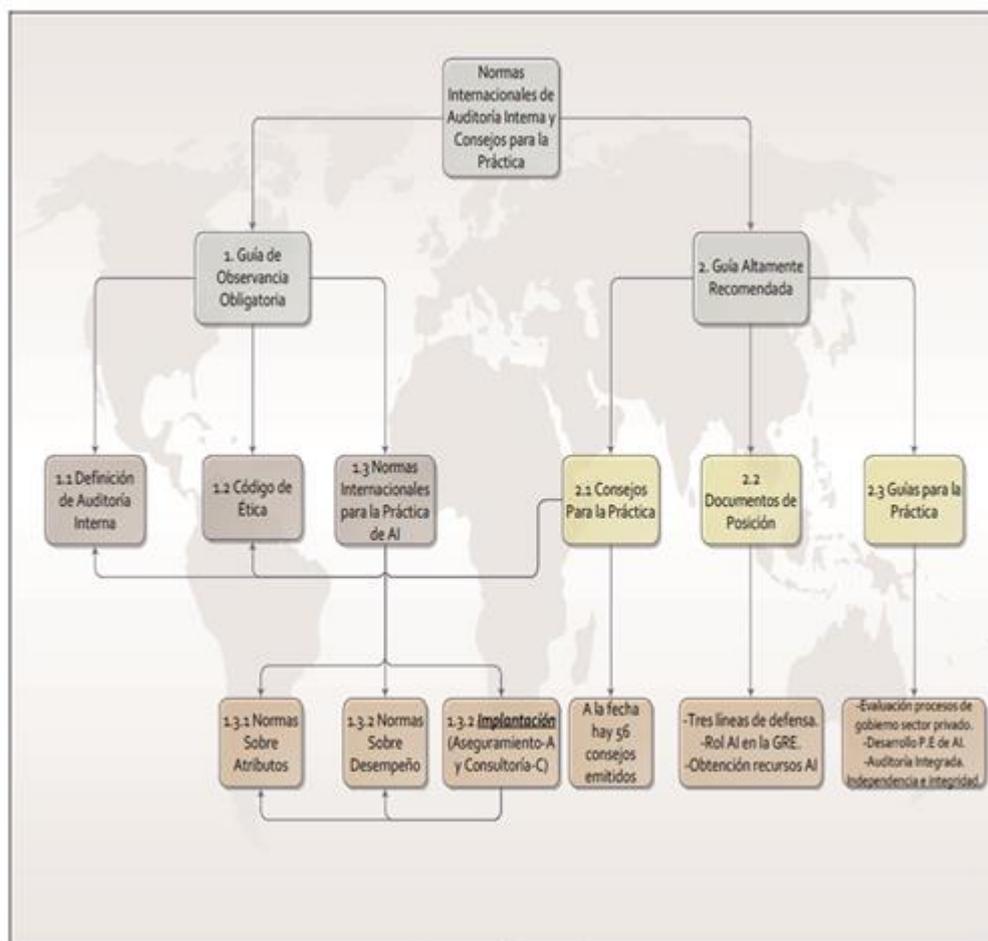
La aplicación de las normas internacionales por parte del auditor interno de acuerdo a lo planteado por el Instituto de Auditores Internos ayuda:

- Al buen gobierno de las organizaciones.
- La transparencia de los mercados.

- Defender los intereses de los accionistas y otros grupos de interés.
- Mejorar la gestión de las organizaciones.
- Fomentar las normas de auditoría interna y la aplicación del código de ética entre otros.

La estructura de las normas internacionales de auditoría se puede sintetizar en la siguiente ilustración:

Ilustración Nº 6: Normas Internacionales de Auditoría Interna



Construcción propia

2.3.1 Guía de observancia obligatoria

2.3.1.1 Definición de auditoría interna

La auditoría interna es una actividad independiente y objetiva de aseguramiento y consulta, concebida para agregar valor y mejorar las operaciones de una organización. Ayuda a la misma a cumplir sus objetivos proporcionando un enfoque sistemático y disciplinado para evaluar y mejorar la eficacia de los procesos de gestión del riesgo, control y gobierno.

En esencia el trabajo del auditor interno debe generar en las organizaciones procesos de mejoramiento continuo, a través de una permanente evaluación de los riesgos gestionados por la organización, cuya finalidad es el cumplimiento de los objetivos establecidos.

2.3.1.2 Código de ética

El Código de Ética es la declaración de principios y expectativas que gobiernan el comportamiento de los individuos y organizaciones que se desempeñan en la auditoría interna. El código describe las reglas mínimas de conducta y comportamiento antes que cualquier actividad específica, abarca mucho más que la definición de auditoría interna, llegando a incluir dos componentes esenciales:

- Principios que son relevantes para la profesión y desarrollo de la actividad de la auditoría interna.
- Reglas de conducta que describen las normas de comportamiento que se espera sean observadas por los Auditores Internos. Estas reglas son una ayuda para interpretar los principios en aplicaciones prácticas. Su intención es guiar la conducta ética de los auditores internos.

El propósito del Código, es promover una cultura ética en la profesión del auditor interno. Se espera que los auditores internos apliquen y cumplan los siguientes principios:

- Integridad - Establece confianza y provee la base para confiar en su juicio.
- Objetividad - Se aplica cuando se reúne, evalúa y comunica información del objeto estudiado; sin dejarse influir por sus propios intereses o por terceras personas.
- Confidencialidad - Consiste en respetar el valor y propiedad de la información y no divulgarla sin autorización, a menos que exista obligación legal o profesional.
- Competencia - Consiste en la aplicación de conocimientos, aptitudes y experiencias necesarias para llevar a cabo la actividad de la auditoría interna.

2.3.1.3 Normas internacionales para la práctica de auditoría

2.3.1.3.1 Normas sobre atributos

Tratan las características de las organizaciones y las personas que prestan los servicios de auditoría interna. Que somos y que debemos *Ser*.

2.3.1.3.2 Normas sobre desempeño

Describen la naturaleza de los servicios de auditoría interna y proporcionan criterios de calidad con los cuales puede evaluarse el desempeño de estos servicios. Que Hacemos y que acciones debemos *Hacer*.

2.3.1.3.3 Normas sobre la Implantación

Amplían las Normas sobre *Atributos y Desempeño* (incluidas en apartados dentro de ellas). Como aplicarlas para caso particular (*Aplicar*).

Proporcionan los requisitos aplicables a las diferentes actividades de auditoría interna:

- Aseguramiento (A)
- Consultoría (C)

2.3.2 Guía altamente recomendada

2.3.2.1 Consejos para la práctica

Ayudan a los auditores internos en la tarea de aplicar la definición de *auditoría interna*, el *código de ética*, las *normas sobre atributos*, las *normas de desempeño*, así como promover buenas prácticas. Los consejos se refieren al enfoque de metodología y consideración de la auditoría interna, pero no detallan procesos o procedimientos.

Incluyen prácticas relacionadas con problemas del ámbito internacional, del país o específicos del sector, además de tipos específicos de trabajos, problemas legales y reglamentarios.

2.3.2.2 Documentos de posición

Ayudan a una amplia gama de partes interesadas, incluyendo aquellos profesionales que no son auditores Internos, a entender temas de gobiernos, riesgo y control, delineando claramente los roles y responsabilidades de la auditoría interna. Los documentos emitidos a enero del 2013 son:

- -Tres líneas de defensa en la efectiva gestión de riesgos y control.
- -El rol de la auditoría interna en la gestión del riesgo empresarial.
- -Alternativas para la obtención de recursos para la función de auditoría interna.

2.3.2.3 Guías para la práctica

Proporcionan una guía detallada para conducir trabajos de auditoría interna que involucran temas de tecnología de la información. Incluyen procesos y procedimientos detallados, así como herramientas, técnicas, programas y documentos paso a paso. Se tienen entre otras, las siguientes guías:

- -Evaluación de los procesos de gobierno en el sector privado.
- -Desarrollo del plan estratégico de auditoría interna.
- -Auditoría integrada.

2.3.3 Las tres líneas de defensa en la efectiva gestión de riesgos y control

El modelo de las tres Líneas de defensa proporciona una manera simple y efectiva para mejorar las comunicaciones en la gestión de riesgos y control mediante la aclaración de las funciones y deberes esenciales relacionados. Este modelo

proporciona una mirada nueva a las operaciones, ayudando a asegurar el éxito continuo de las iniciativas de gestión del riesgo; es apropiado para cualquier organización - independientemente de su tamaño o complejidad.

Ilustración 7: Las tres líneas de defensa



2.3.3.1 Primera línea de defensa – La gestión operativa

Las gerencias operativas son responsables de mantener un control interno efectivo y de ejecutar procedimientos de control sobre los riesgos de manera constante en el día a día. La gerencia operativa identifica, evalúa, controla y mitiga los riesgos, guiando el desarrollo e implementación de políticas y procedimientos internos que aseguren que las actividades efectuadas son consistentes con las metas y objetivos.

2.3.3.2 Segunda línea de defensa – Funciones de gestión de riesgos y cumplimiento

La gerencia establece estas funciones para asegurar que la primera línea de defensa está apropiadamente diseñada, implementada y operando según lo previsto. Cada una de estas funciones tiene algún grado de independencia respecto de la primera línea de defensa, pero son por naturaleza funciones gerenciales.

Funciones de la segunda línea de defensa:

- Una función de gestión de riesgos (y/o comité) que facilita y monitorea la implementación de prácticas efectivas de gestión de riesgos por parte de la gerencia operativa (responsables de los procesos, etc.) y que asiste a los propietarios del riesgo en la definición del objetivo de exposición al riesgo y en

la presentación adecuada de información relacionada con riesgos a toda la organización.

- Una función de cumplimiento para monitorear diversos riesgos específicos tales como el incumplimiento de leyes y regulaciones aplicables. Con esta capacidad, esta función independiente reporta directamente a la alta dirección, y en algunos sectores económicos, directamente a los organismos de gobierno corporativo. Múltiples funciones de cumplimiento con frecuencia existen en una misma organización, con responsabilidades para monitorear tipos específicos de cumplimiento, como salud y seguridad, cadena de suministros, ambiente o control de la calidad.
- Una función de contraloría que monitorea riesgos financieros y la emisión de la información financiera.

Las responsabilidades de estas funciones varían según su naturaleza específica, pero pueden incluir:

- Apoyar en la administración de políticas en cuanto a la definición de roles y responsabilidades y el establecimiento de objetivos para su implementación.
- Proporcionar marcos para la gestión de riesgos.
- Identificar asuntos conocidos y emergentes.
- Identificar cambios en el apetito de riesgo implícito de la organización.
- Asistir a la administración en el desarrollo de procesos y controles para la gestión de riesgos y problemas.
- Proporcionar guía y entrenamiento en procesos de gestión de riesgos.
- Facilitar y monitorear la implementación de prácticas efectivas de gestión de riesgos por parte de la gerencia operativa.
- Alertar a la gerencia operativa de asuntos emergentes y de cambios en los escenarios regulatorios y de riesgos.
- Monitorear la adecuación y efectividad del control interno, la exactitud e integridad de la información, el cumplimiento de las leyes y regulaciones, y la remediación oportuna de deficiencias.

2.3.3.3 Tercera línea de defensa – Auditoría interna

Los auditores internos proveen aseguramiento sobre la efectividad del gobierno corporativo, la gestión de riesgos y el control interno, incluyendo la manera en que la primera y segunda línea de defensa alcanza sus objetivos de gestión de riesgos y control.

2.4 La auditoría interna y la gestión de riesgos en las organizaciones

2.4.1 Objetivos organizacionales

Cada organización enfrenta distintas circunstancias al buscar el cumplimiento de sus planes. A su vez, encara una variedad de riesgos con diferentes probabilidades de ocurrencia e impacto, pero en conjunto pueden ocasionarle grandes pérdidas. Estos riesgos se presentan de forma aislada y correlacionada, lo cual hace que su manejo sea integral, con el propósito de buscar alternativas para su control.

El riesgo se define como la posibilidad de ocurrencia de cualquier evento (ya sea interno o externo), que pueda afectar a una organización, ocasionándole pérdidas que disminuya la capacidad para lograr sus objetivos estratégicos y generar valor para los accionistas, grupos de interés o beneficiarios. Los riesgos son inherentes a las actividades desarrolladas por toda organización por lo tanto por lo tanto una de las funciones esenciales de todos sus integrantes es administrarlos.

La administración de riesgos es un proceso efectuado por el consejo de directores, la administración y otro personal de la organización, aplicado en el establecimiento de la estrategia y a través de la entidad, diseñado para identificar los eventos (riesgos), que puedan afectar la organización, y manejar los riesgos que estén dentro de su apetencia al riesgo para proveer seguridad razonable con miras a la consecución de los objetivos de la empresa.

La administración de riesgos tiene entre otros los siguientes objetivos:

- Usar de forma efectiva y eficiente los recursos, preservar la operación de la organización (objeto social) y facilitar la continuidad de sus actividades.
- Proteger a las personas de accidentes que se originan en el desarrollo normales de la organización.
- Evitar o llevar a su mínima expresión las pérdidas económicas ocasionadas por la materialización de los riesgos.
- Evitar los daños ambientales producidos por el desarrollo del objeto social.
- Mantener la buena imagen y las buenas relaciones de la organización.
- Evitar o minimizar el impacto de cualquier tipo de pérdida.
- Garantizar la confiabilidad y oportunidad de la información.

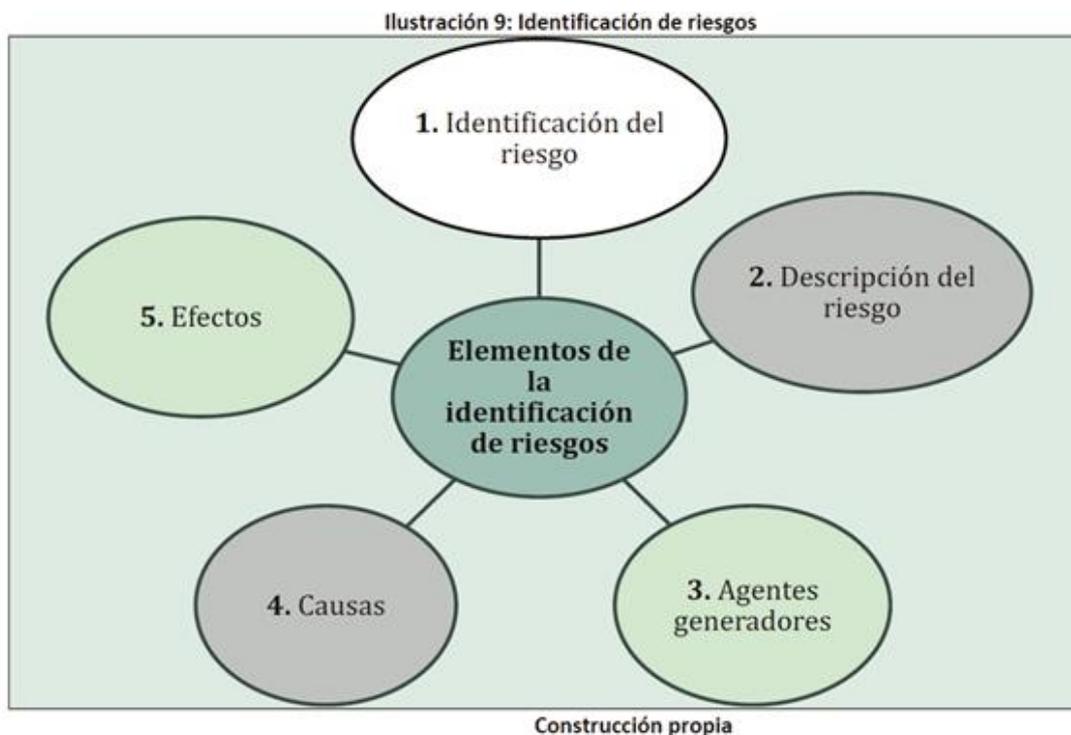
La administración de riesgos implica las siguientes actividades:

- *Articulación y comunicación de los objetivos de la organización.*
 - Proveer aseguramiento sobre la eficiencia con la cual los riesgos están siendo gestionados.
- *Determinación del apetito del riesgo de la entidad.*
 - Establecimiento de un ambiente interno de control apropiado, incluyendo un marco de referencia apropiado de gestión de riesgo.
- *Identificación de amenazas significativas.*
 - Diseño e implementación de controles como respuesta a los riesgos identificados.
- Monitoreo y control de los procesos de gestión de riesgo y de los resultados.
- Comunicación a los encargados de la administración.
- Evaluación y análisis del riesgo.

Para la implementación de un sistema de riesgos se deben seguir los siguientes pasos:

- Elaborar el plan estratégico de la organización.
- Construir la formulación estratégica, es decir, la Misión, la Visión, Objetivos Generales, Objetivos Estratégicos, Metas, Políticas Administrativas y definición de responsables.

2.4.2 Proceso de identificación y evaluación de riesgos



La identificación de riesgos, consiste en determinar los posibles eventos potenciales, los cuales pueden estar o no bajo el control de la organización, que ponen en peligro el logro de la visión; estableciendo los agentes generadores, las causas y los efectos si llegasen a ocurrir.

Es la identificación de riesgos, se debe tener en cuenta que un riesgo es diferente a una deficiencia de control interno; por lo tanto se requiere efectuar un análisis para no dejar una causa como un riesgo. Los riesgos pueden ser generados por los siguientes agentes: personas, materiales, equipos, instalaciones, contexto.

Identificar el riesgo

Consiste en determinar qué riesgo, es decir, el evento que puede llegar a suceder; teniendo en cuenta de no ir a confundirlo con una deficiencia de control interno o relacionarlo con las causas o efectos que pueden ocasionar. El riesgo o suceso está directamente direccionado a la afectación del cumplimiento de los objetivos.

Descripción del riesgo

Implica hacer una enunciación de manera clara y precisa del riesgo identificado, en donde se expresa la forma como puede suceder y afectar el cumplimiento de los objetivos; sin entrar a nombrar las causas y efectos.

Agentes generadores

Constituyen los sujetos, objetos y el entorno, que tienen la capacidad de originar el riesgo, tales como: las personas, materiales, equipos, instalaciones y el entorno.

Causas

Conforman las razones o los motivos por las cuales se puede generar el riesgo; es fundamental su determinación, ya que influyen directamente en la posibilidad de ocurrencia de los eventos, por tal motivo tiene incidencia en el establecimiento de políticas para su eliminación o disminución.

Efectos

Constituyen las consecuencias que traería sobre los objetivos de la organización si los riesgos se materializaran u ocurrieran. Ejemplo: Lesiones o fallecimientos de los funcionarios, pérdidas económicas, daño ambiental, deterioro de la imagen de la entidad, sanciones, reprocesos, entre otros.

2.4.3 Mapas de riesgos, tableros integrados de riesgos

Los mapas de riesgos constituyen una herramienta que permite organizar la información de la organización relacionada con los riesgos, con el propósito de visualizarlos, medir su impacto y establecer estrategias para su manejo.

La visualización u observación de los riesgos, se puede realizar en forma de semáforos, gráficos o indicadores. Existen varios modelos para construirlos, los cuales van desde métodos sencillos hasta sistemas estructurados y totalmente sistematizados.

Beneficios de los mapas de riesgos

- Permiten la identificación y localización de los riesgos más significativos en los procesos que tiene la organización (proceso estratégico, misional y de apoyo).
- Para cada nivel determina los respectivos objetivos, los riesgos identificados, la descripción del mismo, los agentes generadores, las causas, los efectos y la calificación (dada por la frecuencia y el impacto).
- Definen los criterios para la aceptabilidad de los riesgos identificados y las prioridades de manejo de los mismos.
- Establecen para los riesgos que pueden afectar significativamente el cumplimiento de los objetivos organizacionales, las políticas generales para la administración del riesgo, para los procesos las políticas operativas y para las actividades los controles necesarios para reducir los riesgos.
- Permiten definir los objetivos de desempeño para sistema de administración de riesgos y definir criterios para la toma de decisiones en el manejo de los riesgos identificados en relación a los procesos de la organización.

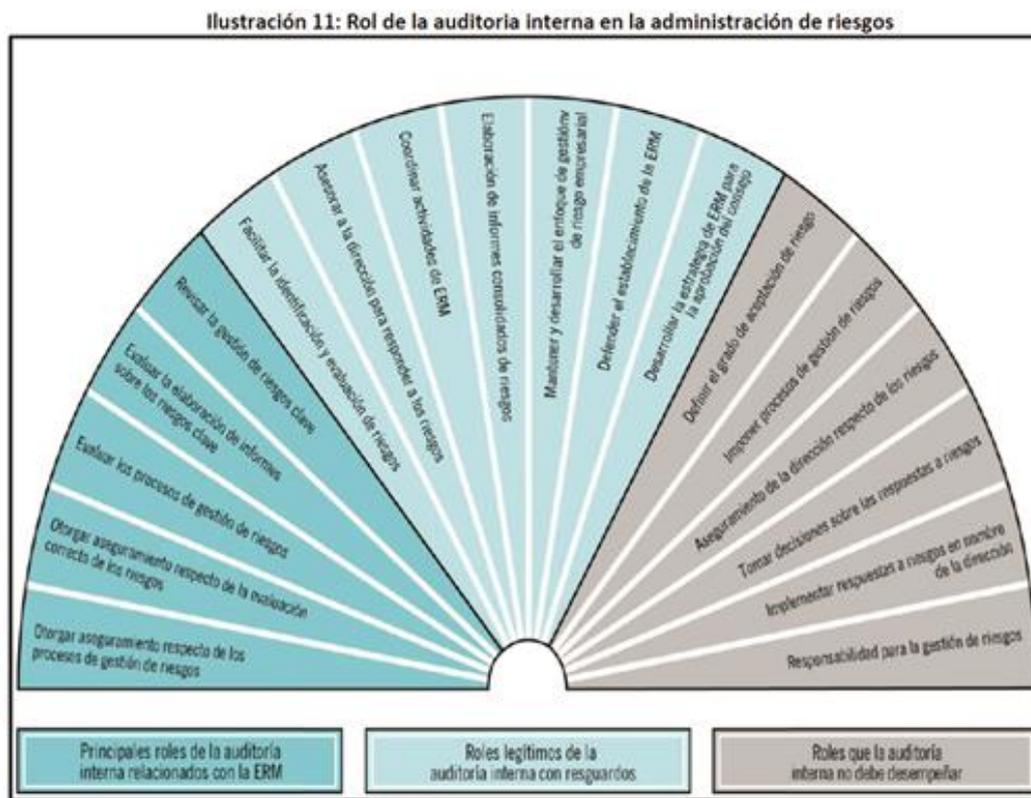
Ilustración 10: Mapa de riesgos

COMPAÑÍA EL SOL S.A.										
Sistema de Administración del Riesgo										
Mapa Evaluación de Riesgos										
Proceso: <u>Proceso Misional</u>						3		59%		
Actividad: <u>Distribución y despacho</u>						5		15%		
Nombre del Riesgo	Factor o Descripción del Riesgo	Agente Generador	Causa	Efecto	Frecuencia	Impacto	Calificación	Semáforo	Peso Específico	
Deterioro	Posibilidad de que los inventarios terminados, se vuelvan obsoletos por condiciones inadecuadas de almacenamiento, exceso en el stock de los mismos y que los canales de distribución y red comercial establecidos por la organización no se aplique de forma correcta	Infraestructura de la organización Personas	Desconocimiento del procedimiento de distribución y despacho de los productos de la organización	Pérdidas económicas	2	3	6		60%	
			Desconocimiento de las condiciones de almacenamiento	Demoras en la entrega de las órdenes de pedido						

Elaboró: **J.D.G.C.** Revisó: **C.A.V.B.** Aprobó: **C.A.M.S.** Fecha: **Marzo del Año 16**

Construcción propia

2.4.4 Rol de la auditoría interna en la administración de riesgos



2.5 Auditoría interna y gestión organizacional

2.5.1 Función del auditor interno en la evaluación de la gestión organizacional

Uno de los requerimientos claves de la Junta Directiva o Consejo de Administración o los encargados de la Administración, es obtener aseguramiento de que el proceso de administración de riesgo está funcionando de forma efectiva y que a los riesgos identificados se les está dando el debido manejo, es decir, comprobar que el aseguramiento provenga de diferentes fuentes en forma objetiva y que la auditoría interna, este apoyando en forma permanente la supervisión de la administración de riesgos.

La auditoría interna debe proveer aseguramiento en tres aspectos fundamentales de la gestión organizacional:

- El proceso de administración de riesgos, tanto en su diseño, implementación y funcionamiento.
- Administración de aquellos riesgos clasificados como “claves”, incluyendo la efectividad de los controles y respuesta a los mismos.
- Confiabilidad y evaluaciones apropiadas de riesgos.

El auditor interno debe tener un conocimiento de las expectativas o del “apetito al riesgo”, en general de la organización, coordinando entre los distintos grupos y personas que jueguen un papel en ese proceso, en relación a las responsabilidades y actividades relacionadas con el riesgo, las cuales deben estar establecidas en el despliegue estratégico y en los planes y programas de la entidad. Si en una determinada organización no cuenta con un proceso de administración de riesgos, el auditor interno deberá de presentar un informe especial que establezca dicho proceso, indicando claramente la importancia y beneficios que existen para la organización; con el propósito que se solicite a la auditoría interna su establecimiento jugando un papel proactivo (Estupiñán, 2015).

En el proceso de evaluación de la gestión organizacional el auditor interno debe cumplir con las siguientes funciones:

- Presentar y suministrarle a la administración herramientas y técnicas; con el propósito que le permita analizar riesgos, además de diseñar e implementar controles.
- Ayudar a que la administración de riesgos en la organización se fortalezca, aportando con su conocimiento.
- Apoyar a la administración en el diseño e implementación, adecuados y que se adapten más a las particularidades de la organización; con el propósito de mitigar o minimizar los riesgos identificados.
- La auditoría interna debe ayudar a coordinar y monitorear el sistema de administración de riesgos.
- Proveer sugerencias y análisis sobre la gestión de riesgos.

Plan de auditoría basado en riesgos

- El plan de trabajo de la actividad de la auditoría interna, debe estar basado en una evaluación de los riesgos que puedan afectar a la organización.
- El universo de auditoría puede incluir componentes del despliegue estratégico.
- El cronograma de trabajo de auditoría debe estar basado, en evaluaciones de riesgos, tales como: materialidad, liquidez de activos, calidad de los controles internos, tiempo transcurrido entre la última auditoría, entre otros.
- Los cambios en la administración de riesgos, objetivos, énfasis y enfoques, los cuales deberán reflejarse en las actualizaciones del universo de la auditoría y el plan de trabajo relacionado.
- Al llevar a cabo los trabajos de la auditoría interna, los métodos y técnicas de pruebas y validaciones deben reflejar la materialidad del riesgo y la probabilidad de ocurrencia.
- El auditor interno debe presentar un estado sobre los controles internos para mitigar los riesgos e informará y comunicará a la alta dirección, sobre las conclusiones de la administración de riesgos y las recomendaciones para su manejo.

2.5.2 Planes de prevención de riesgos

Los planes de prevención de riesgos, constituyen la agrupación de actuaciones, es decir, los controles que se deben diseñar e implementar por parte de

la administración, de acuerdo con los riesgos identificados. Es la última etapa de la evaluación de riesgos, que busca conseguir el desempeño esperado. La acción es siempre una medida preventiva y adecuación de algún desvío o variación con relación al estándar esperado.

Ilustración 12: Elementos del plan de prevención de riesgos



Construcción propia

Ilustración 13: Plan de prevención de riesgos

COMPañA EL SOL S.A.										
Sistema de Administración del Riesgo										
Plan Prevención del Riesgo										
Proceso: <u>Proceso Misional</u>					3	59%				
Actividad: <u>Producción de Prendas</u>					4	21%				
Nombre del Riesgo	Frecuencia	Impacto	Calificación	Semaforo	Peso Especifico	Controles a Implementar	Responsable	Fecha de Implementación	Presupuesto	Indicador de Seguimiento
Accidentes	2	3	6		43%	Capacitar a los funcionarios en seguridad industrial Verificar mensualmente que se apliquen de forma adecuada los protocolos de seguridad industrial establecidos	Gerente de Producción Auditor Interno	Septiembre de 20XX	2.000.000 U.M.	Nº de capacitaciones y/o actualizaciones realizadas / Nº de capacitaciones y/o actualizaciones planeadas

Elaboró: J.D.G.C. Revisó: C.A.V.B. Aprobó: C.A.M.S. Fecha: Marzo del Año 16

Construcción propia

3. Conclusiones

- La auditoría interna en esencia es un control a los controles y para ello se apoya en la auditoría de gestión para poder evaluar los riesgos que afectan a la organización, determinar la efectividad en la implementación, y aplicación de los controles que contrarrestan los riesgos.
- Es esencial que la auditoría interna realice una planeación del trabajo a realizar que le permita de antemano establecer las acciones a seguir, estableciendo paso a paso por medio de un programa de auditoría, cada uno de los puntos a evaluar.
- Para el ejercicio de la auditoría interna se necesita un conocimiento amplio de todos los aspectos que afectan a la organización, por lo que el equipo de trabajo de la auditoría debe estar conformado por un grupo multidisciplinario de profesionales.
- Conocer los principios de gobierno corporativo y su finalidad, es esencial para su adecuada evaluación por parte de la auditoría interna.
- La evaluación del gobierno corporativo por parte de la auditoría interna, busca promover la ética y los valores dentro de la organización, asegurar la gestión, comunicar los aspectos relevantes que tienen que ver con los riesgos y controles y velar que se comuniquen y conozcan los factores relevantes que afectan el buen desarrollo de la organización, entre otros.
- La auditoría interna debe conocer en todos sus aspectos el plan de gestión de la organización para poder evaluarlo y plantear en forma oportuna, las acciones de mejoramiento continuo que se deben emprender.
- La auditoría de gestión en el proceso de auditoría interna, evalúa la acción de administrar y para ello utiliza técnicas de auditoría, se basa en el análisis de los riesgos inmersos en el sistema de control interno, con la finalidad de generar acciones que permitan un mejoramiento continuo.
- El marco internacional para la práctica de la auditoría interna establece a nivel internacional una guía para que los auditores internos entiendan y tengan un concepto unificado de la definición de auditoría interna, cumplan con unas reglas de ética, entiendan qué atributos se deben dar en su ejercicio, sepan cómo debe ser su desempeño y cuenten con una serie de documentos de apoyo para desempeñar eficientemente las labores que les corresponden.
- Dentro de los documentos de posición de la auditoría interna, el de las tres líneas de defensa es esencial, por cuanto plantea guías del papel que deben seguir las gerencias operativas, la función en la gestión de riesgos y cumplimiento de la organización y el papel de la auditoría interna en la gestión de riesgos.

- Todo sistema de gestión de riesgos debe tener unos objetivos claramente definidos y unos pasos secuenciales para su correcta administración.
- Los mapas de riesgos constituyen una herramienta que permite organizar la información relacionada con los riesgos para poder elaborar los planes de prevención de riesgos y de esta forma la empresa poder anticiparse con acciones que permitan minimizar los riesgos que afectan los objetivos de la organización.
- La auditoría interna desempeña un rol fundamental en la evaluación de los riesgos, pues contribuye de esta forma a la mejora de la gestión organizacional y al cumplimiento de los objetivos.

4. Guía de Discusión

- ¿Cómo puede el auditor interno contribuir en una organización a mejorar la eficacia de los procesos de gestión del riesgo, control y gobierno?
- ¿Qué funciones debe cumplir el auditor para contribuir a los procesos de mejoramiento continuo dentro de una organización?
- ¿Qué conocimientos debe tener un auditor interno para realizar sus funciones?
- ¿Cómo puede contribuir el auditor interno con su evaluación al cumplimiento de los principios de gobierno corporativo?
- ¿Qué aspectos del proceso administrativo debe evaluar el auditor interno?
- ¿Cuál es la importancia de la auditoría de gestión en la realización del trabajo de auditoría interna?
- ¿En qué consiste marco internacional para la práctica de auditoría interna?
- ¿Cuál es la finalidad de un sistema de administración de riesgos y cuáles son los pasos para su implementación?
- ¿En qué consisten las tres líneas de defensa en la efectiva gestión de riesgos y control?
- ¿Cuáles son los beneficios de los mapas de riesgos?
- ¿Cuál es el rol de la auditoría interna en la administración de riesgos?
- ¿En qué consiste un plan de auditoría basado en riesgos?
- ¿En qué consiste y para qué sirve un plan de prevención de riesgos?

5. Referencia Bibliográfica

Aldana De Vega, L., y Et Al. (2010). Administración por Calidad. Bogotá: Alfaomega.

Amador Sotomayor, A. (2008). Auditoría Administrativa. México: Editorial Mc Graw Hill.

Bahamon Dussan, A. (2007). Planeación Estratégica y Gestión de Calidad para Organizaciones Públicas, Biblioteca Jurídica Dike.

Bermúdez Gómez, H. (2000). Esbozo de La Auditoria y el Control Interno en las Organizaciones Privadas, Cuaderno de Contabilidad Siete, Pontificia Universidad Javeriana Colombia.

Bermúdez Gómez, H. (2016). Revisoría fiscal órgano social. Pontificia Universidad Javeriana Colombia y Ediciones de la U.

Bell, Timothy y otros. (2007). El proceso de medición de negocios de KPMG, en auditoría basada en riesgos. Perspectiva de sistemas. Bogotá: Ecoe Ediciones.

Comisión de Auditoría Operacional. (2006). Auditoría Operacional, Editorial Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Clark C., Abt. (1981). Auditoría Social para la Gerencia. Editorial Diana, México.

Estupiñán Gaitán, R. (2015). Administración de riesgos ERM y la auditoría interna. Ecoe Ediciones

Fleitman, J. (1994). Evaluación Integral, Editorial Mc Graw Hill.

Gallardo Hernández, J. (2012). Administración Estratégica. De la Visión a la Ejecución. México: Alfaomega.

Graig-Cooper, Sir Michael, De Backer, P. (1994). Auditoría de Gestión, Ediciones Folio S.A, 1994.

Herrador Alcaide, T. y San Segundo Ontín, A. (2012). Teoría de la Auditoría Interna. Madrid España: Ediciones Académicas UNED.

ICONTEC. (2004). Norma técnica Colombiana 5254 sobre Administración de Riesgos.

Instituto de Auditores Internos de Colombia. (2013). Marco Internacional para la Práctica Profesional de la auditoría Interna, Editorial Patricia Lesmes.

Kaplan, R., y Norton, D. (2000). Cuadro de Mando Integral, The Balanced Scorecard, Editorial Gestión 2000.

Kaplan, R., y Norton, D. (2001). Como Utilizar el Cuadro de Mando Integral, Editorial Gestión 2000.

Lorino, P. (1996). El Control de Gestión Estratégico, Editorial Alfaomega.

- Mancilla Pérez, E. (2001). La auditoría Administrativa. Editorial Trillas México.
- Mantilla Blanco, S., y Cante S., S. (2005). Auditoría del Control Interno, Ecoe Ediciones.
- Martínez Villegas, F. (1993). El Contador Público y la Auditoría Administrativa, Editorial PAC.
- Mallen, D., y Collins, C. (2003). Manual de Habilidades para Auditoría. Editorial ICONTEC, Colombia.
- Minden y Sakurai. (1994). Sistemas de Control de Gestión en el Japón, Capítulo 9, Cambridge.
- Montes Salazar, C., Mejía Soto, E., y Montilla Galvis, O. (2008). Auditoría y Control de Gestión, Editorial Universidad del Valle y Universidad Libre de Cali.
- Montes Salazar, C. (2009). Administración de Riesgos Empresariales, Editorial Universitaria de Colombia.
- Montes Salazar, C., Montilla Galvis, O., y Mejía Soto, E. (2014). Control y Evaluación de la Gestión Organizacional. Bogotá: Alfaomega.
- Montaño Perdomo, J. (1993). Auditoría y Gestión, Editorial Universidad Santiago de Cali.
- Morales Montejo, C. (2005). Evalué la Gestión de su Empresa. R Editores.
- Pontificia Universidad Javeriana. (2000). Esbozo de la Auditoría y el Control Interno en las Organizaciones Privadas, Cuaderno Siete. Colombia.
- Rusenás, R. (2001). Auditoría Interna y Operativa. Editorial la Ley, Buenos Aires, Argentina.

**Índice de Trabajos por Número de Publicación de la Revista Proyecciones.
Revista N° 1 a Revista N° 10**

N° 1 - Año I	
Fernández Lorenzo L., Geba N.	-Propuesta Metodológica para Abordar una Investigación Científica Empírica en Contabilidad
Fronti de Garcia L., Pahlen Acuña R., D'onofo P.	-Marco Conceptual de la Información Medioambiental
Freire L., Neira G.	-Interdisciplinariedad Pedagógica en las Ciencias Económicas
Riglos E.	-Endeudamiento, Sobreendeudamiento y Sobreendeudamiento Irresponsable ante la Falta de Diligencia del Buen Hombre de Negocios y la Invalidez de la Limitación de la Responsabilidad Patrimonial.
Geba N., Fernández Lorenzo L.	-Investigación Teórica sobre una Posible Estructura Orgánica del Conocimiento Contable.
Kirschenheuter E., Bifaretti M., Sánchez V.	-Un Modelo Alternativo de Estructura y Funcionamiento de un Instituto de Investigación de Temas Contables
Geba N.	-Propuestas para Desarrollar la Contabilidad Social y la Emisión de Balances Sociales de Entidades Lucrativas.
Fernández Lorenzo L., Carrara C.	-Las Incumbencias del Profesional Contable. Su actualización y armonización
Fernández Lorenzo L., Carrara C., Sebastián M.	-Investigación empírica sobre el enfoque socio-ambiental en la currícula del CPN y el perfil del Auditor
Sebastián M.	-El Factor Motivacional y los Logros del Aprendizaje. Uso de Recursos Pedagógicos para su Optimización

Índice por Número y por Año de...

Nº 2 - Año II	
Pahlen Acuña R., Campo A., Sánchez V.	-Desechos Recuperables: Ingresos Reales
Fernández Lorenzo L., Geba N., Carrara C., Bifaretti M., Sebastián M.	-Investigación Exploratoria de la Información Ambiental en los Denominados Balances Sociales
Pahlen Acuña R., Campo A.	-Doctrina y Contaminación Ambiental
Geba N., Carrara C.	-Investigación Exploratoria de la Especialidad Contable Social o Socio-ambiental en las Universidades Públicas de Paraguay, Brasil, Bolivia y Uruguay. Primera Parte: Investigación Exploratoria de las Asignaturas o Materias con denominación Social y/o Ambiental incluidas en los Currículos
Freire L., Neira G.	-Nuevas Tendencias para la Enseñanza en la Gestión de los Costes: Una Experiencia Enrique- cedora
Torga P., Versino E.	-La Medición de la Producción Pública

Índice por Número y por Año de...

Nº 3 - Año III	
Bifaretti M., Sánchez V.	-Presupuestos medioambientales. Una herramienta para la toma de decisiones
Boffi R., Cantarín R., Osorio L. y Sebastián M.	-Propuesta de Manual de Auditoría aplicable al Ámbito Público. Consonancia con las Normas Profesionales de Auditoría Vigentes
Campo A., Provenzani F., Smurra R.	-Contabilidad Ambiental y Patrimonial: Implicancia Contable del término Amortizaciones
Collacciani H., Carrica J., López Aranguren J.	-Acerca de la responsabilidad contractual del auditor externo de estados contables
Corti S., Zangara S.	-Profesores Universitarios. ¿Una orquesta completa?
Fiorenza M.	-La motivación emprendedora aplicada a una experiencia real
Fernández Lorenzo L., Carrara C.	-Formación Científica del Contador Público en Universidades Latinoamericanas
Geba N., Bifaretti M., Sebastián M.	-Propuesta de Investigación Empírica de Información Contable, Patrimonial, Financiera y Socio-ambiental en los Estados Contables Tradicionales.

Nº 4 - Año IV	
Pahlen Acuña R., Campo A. Sosisky L.	-Las empresas de Aeronavegación comercial y la información contable a terceros
Fernández Lorenzo L., Carrara C., Larramendy E.	-Una Aproximación Jurídico-Contable hacia el Concepto de Patrimonio Ambiental
Geba N., Bifaretti M., Maza M., Sánchez V., Sebastián M. (Con la colaboración de Hess, C.)	-Información Social y Ambiental en los Estados Contables Tradicionales de Empresas con Actividades en la Provincia de Catamarca, Argentina.
Canetti M., Freire L., Neira G.	-La Conducta Profesional del Contador Público y su Neutralidad desde el Punto de Vista Ético
García Casella, C.	-Posible Aplicación de la Epistemología de la Incertidumbre a la Contabilidad
Lanero Fernández J.	-Poesía, Historia y Pedagogía en un Tratado Contable Escocés (1683)
Rossi W., Asuaga C.	-La Moneda Funcional como elemento de medición en la elaboración de estados contables.

Índice por Número y por Año de...

Nº 5 - Año V

Fronti L., Pahlen Acuña R., Dónofrio P.	-Análisis de Términos Primitivos. Aspectos Contables del Protocolo de Kyoto
Fernández Lorenzo L., Larramendy E., Carrara C.	-Contabilidad Socio-Ambiental, una Asignatura Pendiente
Geba N., Bifaretti M., Sebastián M.	-Pertinencia de la Información Contable Socio-Ambiental y Económico-Financiera en Ambientes Complejos
Canetti M., Freire L., Neira G.	-Preocupación por la Formación en Valores en las Ciencias Económicas
Petti A., Biasi L., Marasco L.	-Avance o Retroceso en la Valuación de los Bienes de Uso
García Gallego A., Mures Quintana M., Lanero Fernández J.	-Euclides, Pacioli y el Análisis de Ratios Financieros: Aproximación Histórica, Textual y Estadística
Carrizo W.	Los Cambios en el Concepto de Medición en la Normativa Argentina en el Período 1950-2010

Nº 6 - Año VI

Pahlen Acuña R.J.M., Campo A., Sosisky L.	-Los Hechos Generadores de la Información Contable Financiera Ambiental
Fernández Lorenzo L., Larramendy E., con Tellechea P.	-Desafíos de la Contaduría Pública frente al Desarrollo Sustentable. Un análisis de memorias de sostenibilidad
Geba N., Bifaretti M., Sebastián M.	-Informes Contables Socio-ambientales Internos y Transparentes para una Gestión Organizacional Sustentable
García-Gallego A., Mures-Quintana M., Vallejo-Pascual M.	-El Fracaso Empresarial en el Sector Servicios: Predicción en España. Business Failure in the Service Industries: Prediction in Spain
Lanero Fernández J.	-De Bristol a España Pasando por Francia: La Controvertida Propuesta de un Modelo Inglés de Teneduría de Libros (1796)
García Casella C.	-Una Hipótesis de la Ciencia Contabilidad y su Contrastación Empírica

Índice por Número y por Año de...

Nº 7 - Año VII	
Pahlen Acuña R.J.M., Campo A., Sosisky L.	-Aspectos Ambientales. Fundamentación para su Inclusión en los Informes Contables Financieros
Fernández Lorenzo L., Carrara C., Larramendy E.	-Derecho Contable Ambiental
Geba N., Bifaretti M., Sebastián M.	-Un Análisis sobre Externalidades para su Proceso Contable en la Especialidad Socio-ambiental
Borrás Atiénzar F.	-La Gestión de Activos Intangibles y su Exposición Contable: un Reto para el Éxito Empresarial
Olivares C.	-El Devenir de la Educación Superior en América Latina y el Caribe
Díaz Durán M., Etchelet Lamarque G., Svetlichich Duque M.	-La Contabilidad Pública en Uruguay: su Evolución hacia las NICsp
Ceruzzi San Martín B., Liñares Lindenfeld V., Rossi Bayardo W.	-Los Mercados Financieros y la Transparencia Informativa. La Consideración de la Inflación en la Elaboración de Estados Financieros

Nº 8 - Año VIII	
Pahlen Acuña R. J. M., Campo A. M.	-La Contabilidad como Herramienta Estratégica de la Teoría de la Legitimidad
Fernández Lorenzo L. E., Tellechea P., Gambaro R. C.	-El Patrimonio Cultural en el Modelo de la Contabilidad Socio-ambiental
Geba N. B, Bifaretti M. C., Sebastián M. P.	-El Sistema de Información Contable y los Indicadores Ambientales en los Modelos de Balances Sociales
Catani M. L.	-Deterioro del Valor de la Llave de Negocio, Primera Parte
Pereira Rodríguez C. R., Terán J. A.	-Una Estrategia para la Proyección Sistémica de Interacción Social Universitaria en la Carrera de Contaduría Pública
Pérez V. G., Pinto Perry G. R.	-La Teoría Contable en la Enseñanza de Contabilidad en Argentina, Chile, Colombia y México. Una Primera Aproximación
Barnech M., Ceruzzi San Martín B., Rossi Bayardo W.	-Guía de Información Financiera para Microempresas. Aplicaciones y Limitaciones en Sociedades Uruguayas
Ojeda Hidalgo J. F., Conraud Koellner E., Archundia Fernández E.	-Responsabilidad Social Corporativa en Empresas Transnacionales
Borrás Atiénzar F., Campos Chaurero L.	-La Información sobre Capital Intelectual: Aplicaciones en una Empresa Cubana

Índice por Número y por Año de...

Nº 9 - Año IX	
Pahlen Acuña R. J. M., Campo A. M., Permuy J.J.	-CONTABILIDAD GUBERNAMENTAL: ¿Nuevo Marco Conceptual o Normas Contables Particulares?
Fernández Lorenzo L. E., Fonseca D. L., Tavella L. N.	-Primeros abordajes Cualitativos respecto de las Concepciones de Docentes Contables sobre Evaluación de los Aprendizajes
Geba N. B., Bifaretti M. C., Sebastián M. P.	-El Sistema de Información Contable y los Indicadores Ambientales de las Memorias de Sostenibilidad Versión G4
Ceruzzi San Martín B., Gómez Crosta J., Rossi Bayardo W.	-EL FAIR VALUE COMO BASE DE VALUACIÓN: ¿Constituye una Mejora para Mostrar la Realidad de las Empresas o Genera Mayor Incertidumbre sobre la Calidad de los Estados Financieros?
Lanero Fernández J.	-UNA CONTABILIDAD PARA EL IMPERIO BRITÁNICO: PROLIFERACIÓN DE TRATADOS A COMIENZOS DEL SIGLO XIX
Díaz Durán M. E., Ruggiero Scarpa G.	-ALGUNAS REFLEXIONES SOBRE LA ACREDITACIÓN

Índice por Número y por Año de...

Nº 10 - Año X	
Pahlen Acuña R. J. M., Campo A. M.	-Los Recursos Naturales, el Petróleo y las Normas Contables
Bifaretti M. C., Catani M. L.	-Contabilidad Socio-ambiental: Conceptos Contables Relevantes para la Dimensión Social y los Marcos Conceptuales Normativos
Geba N. B., Bifaretti M. C., Sebastián M. P.	-El Sistema de Información Contable: Una Propuesta de Articulación de la Dimensión Económico-financiera con la Social y la Ambiental
Arrarte Mera R. A.	-Factor de Descuento, Flujos Futuros y Deterioro de Activos Tangibles e Intangibles
Hermosilla Cortés J.	-Contabilidad y Gobierno Corporativo
Padilla Vento P.	-Las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC-SP) y la Obtención de Información Fidedigna para los Estados Financieros en el Sector Público No Financiero
Asuaga C., Peombo C.	-Depreciación de las Obras de Arte: Un Análisis desde la Teoría General del Costo

Nº 11 - Año XI	
Pahlen Acuña R. J. M., Campo A. M.	-El Patrimonio Neto: Herramienta Clave para la Sostenibilidad de las Políticas Fiscales
Geba N. B., Catani M. L., Bifaretti M. C., Sebastián M. P.	-La Doctrina Contable y los Marcos Conceptuales para la Normativa Contable: Aportes para un Consenso Generalizado de Conceptos y Definiciones Clave Necesarios para las Memorias de Sostenibilidad GRI G4
Duque Ferreira C. Martins Lamin J. da Silva Rosa F. João Lunkes R.	-Tomada de Decisão Intuitiva ou Baseada em Informações Contábeis
Padilla Vento P.	-La Metodología Contable de los Recursos Naturales y los Estados Financieros Razonables en el Sector Público
Díaz Durán M. Svetlichich M.	-Nuevas Herramientas Tecnológicas en la Educación Superior

Instrucción para Autores

NORMAS BÁSICAS PARA LA PRESENTACIÓN DE TRABAJOS

PROYECCIONES es una publicación anual del Instituto de Investigaciones y Estudios Contables, de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad Nacional de La Plata (UNLP), Argentina, iniciada en el año 2006 y que integra el Directorio de Latindex.

Tiene como objetivo constituir un canal institucional para presentarle a la comunidad la realización de una de las finalidades básicas de la Facultad de Ciencias Económicas de la UNLP: la generación y difusión del conocimiento.

PROYECCIONES incluye estudios, ponencias y ensayos científicos y técnicos, elaborados por docentes-investigadores, graduados y alumnos, del área contable y relaciones disciplinares, de los ámbitos nacional e internacional, tratados con rigor conceptual y metodológico. Los trabajos que se propongan para la inclusión deben cumplir los requisitos de calidad e interés disciplinar con los siguientes criterios editoriales para el envío de los originales:

Formato de envío:

En medio magnético, formato Word para Windows, letra Arial 11. Tamaño de la hoja: A4, márgenes de 3cm., interlineado sencillo, sangría 0, espaciado 0, especial 1,25cm.

Si contuviera gráficos, cuadros, tablas, imágenes u otros, éstos deberán agregarse en Excel o Power Point.

Enviar a Instituto de Investigaciones y Estudios Contables – Facultad de Ciencias Económicas, UNLP, Argentina, por correo electrónico a la siguiente dirección: iec@econo.unlp.edu.ar

Se aceptarán trabajos con una extensión mínima de 1000 palabras y máxima de 25.000 palabras (sin considerar la bibliografía y los anexos).

Instrucciones generales

Las normas generales para la presentación de trabajos son las siguientes:

1. Los trabajos serán originales/inéditos e incluirán una primera página en la cual se hará constar el título y el nombre del/los autor/es. Se deberá aclarar si el mismo ha sido presentado en un congreso, jornada, (identificando el evento y el premio obtenido, si correspondiera). Se consignará el curriculum vitae resumido de los autores. Se dejará constancia de la dirección electrónica y del teléfono de por lo menos uno de los autores para notificarle sobre la evaluación del trabajo.

2. El trabajo deberá estructurarse en epígrafes y sub-epígrafes, tipo título, indicados con números arábigos separados por puntos (Ej.: 2. y luego: 2.1, 2.2...) evitando en lo posible un número excesivo de niveles de desagregación.

3. La estructura básica de los trabajos deberá contener preferentemente:

Título

Resumen. Deberá constar de no más de 900 palabras a través de las cuales se consignen las ideas principales. Incluir, si es posible, una versión en inglés.

Palabras Clave. Se solicita dentro de lo posible la inclusión de cuatro y como máximo ocho palabras clave en castellano (y en inglés). Deben indicar los temas o conceptos centrales que se presentan en el cuerpo del trabajo.

Introducción. Se recomienda la inclusión de un apartado o epígrafe inicial que sirva como introducción del trabajo en que se puedan recoger los problemas, objetivos, hipótesis, métodos, antecedentes y contexto de la investigación.

Desarrollo del Tema (Cuerpo del Trabajo)

Conclusiones, Sugerencias o Recomendaciones

Anexos Se referirán a información o datos que complementen adecuadamente los contenidos del trabajo (pueden llegar a suprimirse en la impresión definitiva).

Referencias Bibliográficas. Las referencias o citas bibliográficas se identificarán en el trabajo, con comillas o sub-comillas la referencia textual, según corresponda, y se completará al final de trabajo utilizando el sistema Harvard - APA¹, disponible en: <http://www.ea-journal.com/pdf/Ea-Normas-para-citacion-y-bibliografia.pdf>

Las referencias o citas bibliográficas que se anotarán dentro del propio texto se conforman por: Apellido del autor; coma; año de la publicación; coma; p punto y número de página. Las transcripciones textuales largas se incluirán a continuación del texto a un tamaño de letra menor y con margen de 1 cm.

Notas al Pie de Página. No se deberán recoger citas bibliográficas a pie de página, las notas al pie sólo se utilizarán para aclaraciones, ampliaciones, precisiones o discusiones complementarias al trabajo (podrán exceptuarse algunos trabajos historiográficos).

Dibujos y Otras Ayudas. Los dibujos, gráficas, tablas, fotografías imágenes, flujogramas, etc. deber ser nítidos, identificarse con un título en cursiva y contener la fuente de elaboración (aun cuando la fuente fuera propia).

Evaluación. Los artículos recibidos serán evaluados por un Comité Editorial que decidirá sobre su publicación, con apoyo de árbitros expertos cuando los temas así lo ameriten, siendo lo consignado responsabilidad de los autores. La revista no se hace responsable por la devolución de originales no solicitados.

¹Determinados trabajos historiográficos pueden quedar exceptuados.

La publicación se imprimió en
Diciembre de 2018



47 y 115 (1900) La Plata
Tel. (0221) 483 1880
policromo47srl@hotmail.com