

Contenido

1. COVID 19: Efecto en la Preparación de Estados Financieros y los Informes de Auditoría Financiera
2. La Concesionalidad – Primera Parte
3. Epistemología y la Ciencia de la Contabilidad – Primera Parte
4. Segunda Revisión Integral de la NIIF para las PYMES
5. La INTOSAI y la Auditoría de Desempeño
6. Las Líneas de Investigación en Centros Universitarios – Primera Parte



COVID 19: Efecto en la Preparación de Estados Financieros y los Informes de Auditoría Financiera

Carlos E. Gonzales A.

El COVID 19 está provocando diversas alteraciones en todos los niveles de la sociedad y es totalmente incierto el cómo se desarrolle y cuánto tiempo dure, en un mundo que se está transformando producto de la digitalización impulsada por la tecnología, la misma que no es ajena a nuestro país y menos a la profesión de la contaduría pública.

El coronavirus llegó a Bolivia precisamente en el periodo en el cual, la mayoría de las entidades están preparando sus estados financieros y los auditores externos están trabajando para emitir sus informes sobre dichos estados financieros, obligando a las autoridades gubernamentales a tomar principalmente medidas restrictivas excepcionales, una reducción drástica de las actividades para contener su propagación y algunas otras de carácter económico.

En este contexto, resulta apropiado que las entidades consideren el impacto que la pandemia podría tener sobre su situación financiera, el resultado de sus operaciones y las revelaciones relacionadas. De cualquier modo, esos eventos llegan en un momento complicado para la presentación de los estados financieros de las entidades, en que su impacto económico surge para la mayor parte en el 2020, constituyéndose en eventos que deben ser considerados en la preparación de sus estados financieros, dependiendo de la fecha de corte de los estados financieros que cada entidad tenga, ya sea, como hechos que deben ser considerados para la medición de sus partidas a la fecha de preparación de los estados financieros, o como hechos posteriores a la fecha de preparación de los estados financieros.

En algunos casos, las entidades necesitan evaluar si el impacto del COVID 19 ha llevado al deterioro de algún activo, el impacto sobre alguna partida de sus estados financieros o sus revelaciones, tales como:

- La medición de los inventarios;
- La previsión esperada para las cuentas por cobrar u otros activos similares;
- El deterioro de activos no financieros, tales como bienes de uso, propiedades de inversión o activos intangibles;
- Las obligaciones que podrían surgir del incumplimiento de ciertos contratos y las provisiones para contratos onerosos;
- Revelaciones sobre la gestión para el riesgo de liquidez;
- Eventos posteriores a la fecha de preparación de los estados financieros;
- Revelaciones sobre la naturaleza y nivel de riesgo para instrumentos financieros, procedentes del riesgo de crédito, riesgo de liquidez y riesgo de mercado;
- El impacto derivado del incumplimiento o posible incumplimiento de covenants u otras condiciones de préstamos y acuerdos de financiación; y
- La vigencia de la hipótesis fundamental o principio de empresa en marcha.

En este sentido, muchas entidades tal vez requieran evaluar sus modelos de medición para las diversas partidas que componen la situación financiera a la fecha de preparación de los estados financieros, o por lo menos incluir en sus estados financieros nuevas revelaciones que muestren el impacto que el coronavirus podría tener en sus operaciones, ofreciendo perspectivas sobre los crecientes riesgos que podrían afectar los resultados y sus flujos futuros de efecto, si el brote, como se tiene previsto todavía tiende a empeorar.

La aparición y propagación del coronavirus ha impactado en muchos negocios, incluidas las firmas de auditoría debido a que muchas visitas a los clientes están siendo canceladas y otras reprogramadas; y que la mayoría de los procedimientos a ser desarrollados por los auditores, implican normalmente utilizar documentos originales, visitar las instalaciones de los clientes y realizar indagaciones con el personal de la entidad que, en las condiciones actuales, no pueden ser realizados. Por lo tanto, las firmas de auditoría deben considerar lo siguiente:

- Identificar las auditorías impactadas; ya sean por ejercicios terminados al 31 de diciembre de 2019 o incluso por los ejercicios terminados al 31 de marzo de 2020, si las restricciones continúan;
- Categorizar las auditorías; considerando los niveles de riesgo de los encargos, especialmente cuando se tratan de entidades relacionadas o con responsabilidad pública;
- Comprender el impacto de la pandemia en la preparación de los estados financieros; considerando como ha sido afectada la capacidad de preparar información financiera razonable por parte de las personas responsables;
- Evaluar el estado del encargo; es decir determinar que parte del trabajo ha sido desarrollado y cuáles son los procedimientos que faltan para considerar si la capacidad de obtener evidencia se ha visto afectada, que tipo de procedimientos alternativos se podrían aplicar y si el hecho podría tener un efecto sobre la opinión que se debe emitir;
- Discutir la modificación de los cronogramas de trabajo y los plazos de presentación de informes; considerando especialmente los plazos establecidos para la presentación desde el punto de vista regulatorio y/o tributario;
- Considerar las implicaciones que la pandemia podría tener sobre los estados financieros de la

entidad auditada, el desarrollo de nuestro trabajo y el contenido de nuestro informe de auditoría, ya sea producto del deterioro de valor de los activos, del incumplimiento de ciertas obligaciones, de los hechos posteriores relevantes e incluso de la vigencia del principio de empresa en marcha.

Los aspectos descritos muy sucintamente, tratan de alertar sobre los efectos que el coronavirus, en su condición actual, podría tener tanto en la preparación de los estados financieros por parte de las entidades de nuestro país, como del trabajo a ser desarrollado por el auditor independiente.

La Concesionalidad – Primera Parte

Vicente W. Aguirre T.

Una de las fuentes de financiamiento más importantes del sector público, la constituye el endeudamiento público, cuyos acreedores: organismos multilaterales, bilaterales, privados e inversionistas de títulos de deuda: ofertan diferentes condiciones financieras: plazo, periodos de gracia, método de amortización, tasa de interés, comisiones, etc., condiciones que merecen ser evaluadas al momento de tomar la decisión de prestarse.

Al respecto, el marco normativo boliviano, dispone que la deuda pública a ser contratada contenga condiciones financieras favorables, en ese sentido, la ley fundamental determina que la Asamblea Legislativa Plurinacional autorizará la contratación de deuda pública una vez que se demuestre la capacidad de generar ingresos para cubrir el capital y los intereses, y se justifiquen técnicamente las condiciones más ventajosas en las tasas, los plazos, los montos y otras circunstancias.

Asimismo, la Ley N°031 “Marco de Autonomías y Descentralización Andrés Ibáñez”, establece que para la contratación de endeudamiento público interno o externo, las Entidades Territoriales Autónomas (ETA) deberán justificar técnicamente las condiciones más ventajosas en términos de tasas, plazos y montos, así como demostrar la capacidad de generar ingresos para cubrir el capital y los intereses, enmarcándose en las políticas y niveles de endeudamiento, concesionalidad, programación de operativa y presupuesto.

La reciente Ley N° 1267 de 20 de diciembre de 2019, del Presupuesto General del Estado 2020, modifica el Artículo 35 de la Ley N° 2042 de Administración presupuestaria en lo relativo a la concesionalidad, quedando redactada la norma presupuestaria como sigue: *“El costo financiero para la contratación de deuda pública externa e interna por las Entidades Públicas deberá enmarcarse en los parámetros y metodologías definidas por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas”*.

Una manera de analizar si las condiciones financieras son favorables al prestamista, es a través de la Concesionalidad, al respecto el Comité de Ayuda al Desarrollo (CAD), que es el principal órgano de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) para las cuestiones de la cooperación al desarrollo define la concesionalidad como: *“... la medida de “blandura” de un crédito, es decir, la diferencia que existe entre las condiciones que ofrece el mercado y las condiciones que ofrece el crédito concesional”* (Dubois).

En el caso boliviano, la Resolución Ministerial N° 525 de 22 de octubre de 2007, una de las más antiguas normas vigentes sobre crédito público del órgano rector de las finanzas públicas, define la Concesionalidad como aquel indicador que: *“...tiene como objeto evaluar la porción del préstamo a ser adquirido, que constituye una ayuda financiera”*.

Lo señalado permite afirmar que los créditos concesionales son aquellos que ofrecen ventajas o beneficios para el prestatario, en comparación con los préstamos otorgados en condiciones de mercado, ventajas que pueden ser interpretadas como porcentaje de donación (ayuda financiera), que pueda tener un crédito.

Al respecto, el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas (MEFP) tiene vigentes varias Resoluciones Ministeriales (RM) que reglamentan la concesionalidad, entre estas se destacan las siguientes: RM 525 (22/10/07), RM 318 (16/08/09), RM 532 (16/08/12), RM 276 (10/05/16), las mismas regulan los diferentes ámbitos de aplicación: ETA, resto de entidades públicas, deuda interna, deuda externa, créditos del Banco Central de Bolivia. La aplicación del señalado marco legal, determina los siguientes niveles de concesionalidad que se deben obtener al momento de adquirir una deuda:



Además de lo mencionado, los acreedores, como los Organismos Internacionales: Banco Mundial (BM), Fondo Monetario Internacional (FMI), Banco Interamericano de Desarrollo (BID), OECD, etc.; también tienen parámetros de concesionalidad, que se aplican al momento de otorgar créditos, privilegiando el otorgamiento de créditos concesionales a países de ingresos bajos o medianos, o a países que atraviesan desastres naturales o antrópicos, por ejemplo el Mecanismo Global de Financiamiento Concesional del BM otorga préstamos a países que aportan al bien público albergando refugiados.

La estructura de la Deuda Externa en Bolivia muestra que, al 31 de diciembre de 2019, el 80,1% de las obligaciones que mantiene el país corresponden a obligaciones no concesionales y el 19,1% son concesionales, bajo el parámetro de que al menos cumplen el 35% de grado de concesionalidad, establecido en la RM 318.

Estructura de la Deuda Externa Pública de Mediano y Largo Plazo
Por Concesionalidad del Crédito: 2007 - 2019
 (En millones de Dólares Americanos)

Términos	2007	Participación (%)	2019 (p)	Participación (%)
CONCESIONAL	672	65,6%	2.246	19,9%
Prestamos			1.986	17,6%
Multilateral			1.650	14,6%
Bilateral			336	3,0%
DEG			227	2,0%
Monedas y depósitos			33	0,3%
NO CONCESIONAL	352	34,4%	9.022	80,1%
Prestamos			7.022	62,3%
Multilateral			5.834	51,8%
Bilateral			1.154	10,2%
Privados			33	0,3%
Titulos de deuda			2.000	17,7%
TOTAL	1.024	100%	11.268	100%

Elaboración: Propia
 Fuente: Memoria 2007 del BCB, e Informe de la Deuda Externa Pública 2019 del BCB

El que tan solo 19,1% de la cartera de obligaciones sea concesional para la gestión 2019 mostrando una disminución significativa con relación a la gestión 2007, se debe a que Bolivia, el 2010 paso de ser un país de ingresos bajos a ser un país de ingresos medios (Banco Mundial, 2013), lo que reduce sus posibilidades de contratar créditos concesionales en consideración a que los acreedores internacionales privilegian el otorgamiento de este tipo de créditos a economías de ingresos bajos.

En el caso de la Deuda Interna, todas las entidades públicas deben solicitar la autorización para acceder al endeudamiento público, al respecto el registro que lleva el MEFP señala que los niveles de concesionalidad para el 2019 están en promedio al 4% (Ministerio de Economía y Finanzas Públicas, 2019).

Fuentes Bibliográficas

Banco Central de Bolivia. (2008). *Memoria 2007*. La Paz: Banco Central de Bolivia.

Banco Central de Bolivia. (2020). *Informe de la Deuda Externa Pública al 31 de diciembre de 2019*. La Paz: Banco Central de Bolivia.

Banco Mundial. (5 de May de 2013). *Banco Mundial*. <http://web.worldbank.org/WBSITE/EXTERNAL/BANCOMUNDIAL/EXTSPPAISES/LACINSPANISHEXT/BOLIVIAINSPANISHEXT/0,,print:Y-isCURL:Y-contentMDK:22667344-pagePK:1>

Dubois, A. (s.f.). *Diccionario de Acción Humanitaria*. Recuperado el 18 de Diciembre de 2017, <http://www.dicc.hegoa.ehu.es/listar/mostrar/44>

Ministerio de Economía y Finanzas Públicas. (2019). *Boletín Económico: Estadísticas Fiscales de las Entidades Territoriales Autónomas y Universidades Públicas 2018*. La Paz: Ministerio de Economía y Finanzas Públicas.



Epistemología y la Ciencia de la Contabilidad – Primera Parte

Guido R. Yujra S.

La "Contabilidad" es una ciencia social, cuyos fundamentos epistemológicos tienen gran importancia en la formación competitiva del Contador Público y están vinculados a principios, leyes, métodos e hipótesis, elementos que constituyen la estructura de su objeto de estudio y a partir de ellos se sistematiza su teoría (Torrez, Lam: 2012).

La investigación científica

La Ciencia, como dice Bunge (2004), es un estilo de pensamiento y de acción: precisamente el más reciente, el más universal y el más provechoso de todos los estilos. El hombre de ciencia, ya sea teórico o experimental, propone enunciados y los contrasta paso a paso; en el campo de las ciencias empíricas construye hipótesis y los compara con la experiencia por medio de observaciones y experimentos (Popper, 1980).

Estos conceptos coadyuvarán en el estudio (Diccionario RAE, 2019):

- **Ciencia**; conjunto de conocimientos obtenidos mediante la observación y el razonamiento, sistemáticamente estructurados y de los que se deducen principios y leyes generales con capacidad predictiva y comprobables experimentalmente.
- **Arte**; capacidad, habilidad para hacer algo; conjunto de preceptos y reglas necesarios para hacer bien algo.
- **Técnica**; perteneciente o relativo a las aplicaciones de las ciencias y las artes.
- **Disciplina**; arte, facultad o ciencia.
- **Axioma**; proposición tan clara y evidente que se admite sin demostración.
- **Paradigma**; teoría o conjunto de teorías cuyo núcleo central se acepta sin cuestionar y que suministra la base y modelo para resolver problemas y avanzar en el conocimiento.

La contabilidad, disciplina científica

No hay consenso entre los teóricos de la Contabilidad respecto del rango cognoscitivo de la disciplina; sin embargo, atendiendo a los diferentes aspectos de ésta, tanto los normativos de la registración contable (arte o técnica) como

científicos (en tanto la actividad de registración está regida por una Teoría Contable, posee un método científico, está matematizada, elabora modelos contables, etc.), los teóricos de la Contabilidad la han definido ya como una ciencia (Ibañez, 2010).

El fin último de la Contabilidad no es registrar metódicamente los hechos de la realidad social (técnica), ni tampoco elaborar o diseñar normas para la confección de estados contables y resolver cuestiones de hecho, sino valerse de los instrumentos de información elaborados para obtener conocimientos metódicos y sistemáticos de la porción de la realidad, como dice Geba y Fernandez (2001).

Hay dos definiciones de Contabilidad, que representan dos “estadios” de la evolución del pensamiento contable; en el primero, se confía a la Contabilidad el estudio de los “fenómenos económicos” en sí mismos, y en el segundo, la finalidad es “comunicar información” a los usuarios de los estados financieros, para la toma de decisiones (Tua, 1988).

Mattessich en su obra “Hacia una fundamentación general y axiomática de la ciencia contable”, concluye que la contabilidad es un método científico, que no se limita únicamente a transacciones comerciales, tiene una base reducida pero sólida axiomatizable, donde un sistema económico es un sistema de circulación y los sistemas contables miden la “circulación de la riqueza” (Mejía, 2004).

“La Contabilidad es una disciplina técnica que, a partir del procesamiento de datos sobre la composición y evolución del patrimonio de un ente y los bienes de propiedad de terceros, produce información para la toma de decisiones de: directores, administradores y terceros, para vigilar los recursos y obligaciones” Fowler Newton (2011).

Consideraciones Epistemológicas

La “Epistemología” o filosofía de la ciencia, es la rama de la filosofía que estudia la investigación científica y su producto, el conocimiento científico (Bunge, 2004) o creación del conocimiento “verdadero” como dice Platón.

Actualmente, el proceso de enseñanza-aprendizaje de la Contabilidad se realiza

transmitiendo conocimientos sobre su procedimiento o la norma contable, que puede constituirse en un principio internacional o el fundamento, pero con ello el estudiante -no aprende contabilidad solo aprende a contabilizar- está más interesado en el proceso contable, que por su esencia y se orienta más al hacer que al saber (Torres y Lam, 2012).

La Ciencia Contable tiene elementos que la sustentan o fundamentan:

Elementos que fundamentan la Ciencia Contable

Objeto
El objeto fundamental de la Contabilidad es la cuantificación de los recursos económicos y financieros, a fin de conocer el valor equivalente o relativo entre los distintos bienes.
Objetivo
El objetivo es garantizar el funcionamiento de las empresas e incluso del Estado, donde la contabilidad provee información financiera y económica veraz, exacta y oportuna.
Conceptos Teóricos
Unidades de estructura lógica del pensamiento contable, que permiten la comprensión de fenómenos complejos: la partida doble, débitos, créditos, costos, presupuestos, estados financieros, tributos y otros.
Principios
Son pautas invariantes de la estructura científica y constituyen el fundamento de un sistema (principios contables); conceptos y principios dan origen al conocimiento científico.
Métodos
Permiten establecer los procesos relacionados entre sí, para describir, explicar y analizar las propiedades del “problema objeto de estudio” y descubrir la verdad de los hechos contables.
Leyes
Son conexiones internas y esenciales de los fenómenos que condicionan el desarrollo necesario y regular de los mismos; a través de ellas se explica el orden causal.
Hipótesis
VARIABLES sistematizadas para explicar o predecir propiedades, relaciones o características de los hechos: económicos, financieros y administrativos de las empresas.
Teoría
Conjunto de hipótesis sucesivas demostradas y comprobadas; la teoría contable plasma el conocimiento teórico-práctico para obtener rentabilidad y desarrollo empresarial.

Fuente: Elaboración propia, según estudio: Torres y Lam (2012).

Según, Bunge (2013), las ciencias se dividen en formales (ideales) y fácticas (materiales); las primeras aplican la lógica para demostrar sus teoremas (demuestran o prueban) y las ciencias fácticas requieren de observación y/o

experimentación (confirman o no la hipótesis), siendo sus rasgos esenciales:

Rasgos de las ciencias fácticas (Bunge)

Racionalidad
Que está constituido por conceptos, juicios y raciocinios y no por sensaciones.
Que esas ideas pueden combinarse según un conjunto de reglas lógicas, para producir nuevas ideas.
Que esas ideas no se amontonan caóticamente, sino que se organizan en sistemas de ideas (teorías).
Objetividad
Que concuerda con su objeto, busca alcanzar la verdad fáctica.
Que verifica la adaptación de las ideas a los hechos (observación y experimento).

Fuente: *Elaboración propia, según Bunge (2013).*

¿Por qué y para qué investigar?

Investigar es conocer, transformar la tradición y el rutinario quehacer hacia nuevas visiones de mundo realistas; una disciplina sin producción científica se debilita y al no haber avance científico pierde identidad y corre el riesgo de desaparecer como tal. Si eso ocurre, al mismo tiempo, se empobrecen las características del perfil profesional y su quehacer es rutinario (Vargas, 2009).

Hay dos tendencias para investigar: la "investigación pura" y la "investigación aplicada"; la Contabilidad como disciplina científica puede ser abordada desde cualquiera de estos modelos de ciencia (Romero, 2014):

- **Investigación aplicada;** es pragmática, instrumental y tecnológica, buscando soluciones concretas para problemas de información derivados de estudios empíricos, sin pretender transformarlo. El ejercicio investigativo gira alrededor de: reconocer – medir – revelar, el hecho contable, para a través de un sistema de información genere información útil para la toma de decisiones.
- **Investigación pura;** se fundamenta en la búsqueda de nuevas teorías, métodos, técnicas, para conocer la realidad contable a través de una concepción interdisciplinaria, multidisciplinaria o pluridisciplinaria; está centrado en la ampliación de las "fronteras" del conocimiento contable, apoyado en que la contabilidad es una disciplina: social,

económica, política y culturalmente construida.

Corrientes Doctrinarias de la Contabilidad

La Contabilidad es tan antigua como la historia del hombre, pero siempre conjugó la relación entre cuatro elementos: el comunicador, el mensaje, los medios y los usuarios, asociado a los modos de producción Araujo (2014). Las corrientes doctrinarias según Vásquez y Bongianino (2008), son:

- **Enfoque legalista:** este planteamiento limita el objeto de la contabilidad a los derechos y obligaciones de las personas y está asociado a las Teorías de: Propiedad y Entidad.
- **Enfoque económico:** centra sus preocupaciones en la "noción del valor", captada y expresada a través de las cuentas contables.
- **Enfoque formal:** plantea incluir el pensamiento contable dentro de las ciencias formales, utilizando un lenguaje matemático.

La influencia de aspectos sociológicos, psicológicos, decisionales y otros, dan a la contabilidad un marco más amplio y de responsabilidad social, frente a aquellos que históricamente la restringieron a representar solo la realidad económica y la maximización del beneficio (Vásquez y Bongianino, 2008).

Fuentes Bibliográficas:

- Araujo, J. (1984): *El método científico en el estudio de la evolución del pensamiento contable.*
- Bunge, M. (2004): *La investigación científica su estrategia y su filosofía.*
- Bunge, M. (2013): *La ciencia, su método y su filosofía.*
- Bunge, M. (2004): *Epistemología.*
- Diccionario de la Real Academia Española – RAE (2019), (<https://dle.rae.es>).
- Fowler Newton, E. (2011): *Cuestiones Contables Fundamentales.*
- Geba, N., Fernandez L. (2001): *Lecturas sobre elementos del discurso contable.*
- Ibañez, E. (2010): *El estatus epistemológico de la contabilidad.*
- Lara, J. (1991): *Teoría contable y estructuras paradigmáticas.*
- Mejía, E. (2004): *Introducción al pensamiento contable de Richard Mattessich.*
- Popper, K. (1980): *La lógica de la investigación científica.*
- Romero, H. (2014): *Problemas de investigación en contabilidad.*
- Torres, B., Lam, A. (2012): *Los fundamentos epistemológicos de la contabilidad y su incidencia en la formación competitiva del Contador Público.*
- Tua Pereda, J. (1988): *Evolución del concepto de contabilidad a través de sus definiciones.*
- Vargas, Z. (2009): *Investigación aplicada: una forma de conocer las realidades con evidencia científica.*
- Vásquez, R., Bongianino, C. (2008): *Principios de teoría contable.*

Segunda Revisión Integral de la NIIF para las PYMES

Carlos E. Gonzales A.

En enero de este año, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), dependiente de la Fundación IFRS, publicó una petición de información para realizar un análisis que permita la “Segunda revisión integral de la NIIF para las PYMES”.

La petición de información pretende obtener opiniones respecto de si se debe alinear la NIIF para las PYMES a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) completas y el como hacerlo, considerando si beneficiaría a los usuarios de los estados financieros preparados de acuerdo con la NIIF para las PYMES, sin que implique costos excesivos para las entidades que aplican esta Norma.

Contenido y Alcance de la Segunda Revisión Integral

El IASB emitió la NIIF para las PYMES en julio de 2009 en respuesta a un requerimiento internacional relacionado con una Norma específica para pequeñas y medianas entidades, que incluye un conjunto de requerimientos internacionales de contabilidad desarrollados específicamente para entidades de tamaño pequeño y mediano. Esta Norma fue preparada con base en el conjunto completo de las NIIF, pero con simplificaciones que reflejan las necesidades de los usuarios de los estados financieros de las PYMES y consideraciones de costo beneficio.

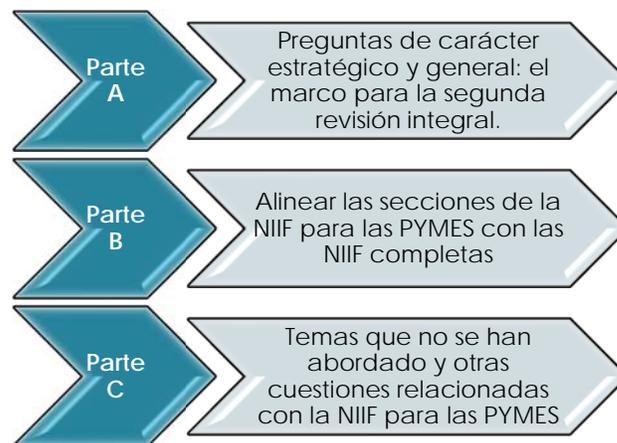
La NIIF para las PYMES es revisada periódicamente. Su primera revisión integral comenzó en 2012, emitiendo una norma modificada en 2015 con vigencia a partir del 1° de enero de 2017.

Al evaluar que temas deben abordarse en la segunda revisión integral, el Consejo decidió considerar lo siguiente:

- El marco para la revisión, incluyendo si la NIIF para las PYMES debe seguir alineada a las NIIF;
- Las modificaciones a las NIIF emitidas desde la primera revisión integral;
- Las NIIF modificadas, emitidas antes de la primera revisión integral, que no fueron consideradas; y

- Temas que no se han abordado y otras cuestiones relacionadas con la NIIF para las PYMES.

En este contexto, la estructura de petición de información contiene lo siguiente:



Parte A: Preguntas de carácter estratégico y general

El objetivo es buscar puntos de vista sobre si la NIIF para las PYMES debe estar alineada a las NIIF completas y cómo hacerlo, además de establecer como las NIIF plenas podrían servir a los usuarios de los estados financieros preparados aplicando la NIIF para las PYMES sin que implique un costo y esfuerzo innecesario para las PYMES. En ese sentido, se proponen dos posibles enfoques a la segunda revisión integral:

- **Enfoque de la NIIF simplificada;** consiste en alinea la NIIF para las PYMES con las NIIF completas.
- **Enfoque de norma independiente;** actualiza la NIIF para las PYMES solo para cuestiones específicas que surjan a raíz de la aplicación de la misma norma.

El Consejo busca obtener opiniones sobre los principios que aplicó sobre la alineación, con las siguientes preguntas:

- ¿Es el tema pertinente para las PYME?
- ¿Pueden simplificarse los requerimientos de las NIIF completas?
- ¿Los resultados representan fielmente la transacción en importes y revelaciones?

Así mismo, el Consejo desea preguntar a partir de cuando debería considerar la alineación a las NIIF

plenas, considerando básicamente: incluir las NIIF emitidas, aunque todavía no estén vigentes; o incluir únicamente las NIIF vigentes.

Parte B: Alinear secciones específicas de la NIIF para las PYMES con las NIIF

Se plantean interrogantes específicas para temas que podrían ser incorporados, segregando entre aquellas NIIF que no fueron consideradas todavía y aquellas que se revisaron o emitieron con posterioridad a la primera revisión de la NIIF para las PYMES.

Las NIIF a considerar que fueron emitidas antes de la primera revisión integral, pero que no fueron consideradas son:

NIIF Plena	NIIF para las PYMES
NIIF 3 Combinaciones de Negocios	Sección 19 Combinaciones de negocios y plusvalía
NIIF 10 Estados Financieros Consolidados	Sección 9 Estados financieros consolidados y separados
NIIF 11 Acuerdos Conjuntos	Sección 15 Inversiones en negocios conjuntos
NIIF 13 Medición del Valor Razonable	Medición del valor razonable
NIC 19 Beneficios a los Empleados	Sección 28 Beneficios para empleados

Las NIIF emitidas con posterioridad a la primera revisión integral son:

NIIF Plena	NIIF para las PYMES
El Marco Conceptual para la Información Financiera	Sección 2 Conceptos y principios generales
NIIF 9 Instrumentos Financieros	Sección 11 Instrumentos financieros básicos Sección 12 Otros problemas de instrumentos financieros
NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes	Sección 23 Ingresos ordinarios
NIIF 16 Arrendamientos	Sección 23 Arrendamientos

Parte C: Temas no abordados en la NIIF para las PYMES

Esta parte busca opiniones sobre temas que no se han cubierto en la NIIF para las PYMES y si, en relación con estos temas, la Norma debe alinearse a las NIIF completas. Las preguntas cubren los siguientes ámbitos:

- NIIF 14 Cuentas de Diferimientos de Actividades Reguladas;
- Criptomonedas;
- Simplificaciones al medir obligaciones por beneficios definidos;
- Otros temas no abordados por la NIIF para las PYMES; y
- Cuestiones adicionales.

El plazo para enviar los comentarios sobre este documento se ha previsto para el 27 de julio de 2020.

El documento completo puede ser consultado en: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/PDFArchive?viewFile=23504&categoryId=828&sidebarCategoryId=431>; un resumen en español se encuentra disponible en: <https://cdn.ifrs.org/-/media/project/2019-comprehensive-review-of-the-ifrs-for-smes-standard/snapshot-comprehensive-review-ifrs-for-smes-spanish.pdf>

La INTOSAI y la Auditoría de Desempeño

Javier A. Mendoza E.

¿Qué es la INTOSAI?

La Organización Internacional de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), es un organismo autónomo, independiente, profesional y apolítico, creado como una institución permanente para:

- fomentar el apoyo mutuo;
- fortalecer el intercambio de ideas, conocimientos y experiencias;
- actuar como portavoz, reconocido globalmente de las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) dentro de la comunidad internacional.;
- elaborar normas para la auditoría del sector público;
- fomentar la buena gobernanza y promover el desarrollo de capacidades, la cooperación y

una continua mejora del rendimiento de las EFS.

Las Entidades Fiscalizadoras Superiores son órganos públicos encargados de fiscalizar la rendición de cuentas y la gestión financiera pública, en nuestro país la “Contraloría General del Estado CGE” es “Miembro de Pleno Derecho” de la INTOSAI. En el ámbito europeo continental a nivel nacional son los Tribunales de Cuentas y las Contralorías Generales de la República de Latinoamérica. En el Reino Unido la National Audit Office y en Estados Unidos la Government Accountability Office.

¿Qué hace la INTOSAI?

El objetivo principal de la INTOSAI consiste en promover el intercambio de ideas, experiencias y conocimientos entre las Entidades Fiscalizadoras Superiores (EFS) de países alrededor del mundo, organizaciones internacionales y otras partes interesadas en el sector de la auditoría gubernamental.

Desde 2004, la INTOSAI ha trabajado para desarrollar las capacidades y estructuras necesarias para proporcionar un conjunto ampliamente reconocido de normas profesionales internacionales para la auditoría del sector público, llamadas ISSAI (en inglés) o Normas Internacionales de Entidades Fiscalizadoras Superiores (en español).

La INTOSAI emite dos tipos de normas profesionales: las Normas Internacionales de la EFS (ISSAIs) y las directrices de la INTOSAI para la Buena Gobernanza (INTOSAI GOVs).

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), considera a las EFS como “Embajadores y promotores a nivel internacional de transparencia, rendición de cuentas, buen gobierno y rendimiento”.

De acuerdo a las Normas ISSAI 100 “Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público”, existen tres tipos de Auditoría del Sector Público, y señala los siguientes: Auditoría Financiera, de Desempeño y de Cumplimiento.

¿Qué es la Auditoría del Desempeño?

“La Auditoría de Desempeño es una revisión independiente, objetiva y confiable sobre si las acciones, sistemas, operaciones, programas,

actividades u organizaciones del gobierno operan de acuerdo con los principios de economía, eficiencia y eficacia, y sobre si existen áreas de mejora”. (ISSAI 300, p. 2).

Economía, eficiencia y eficacia

De acuerdo con la ISSAI 300, las definiciones son las siguientes:

- **El principio de economía** significa minimizar los costos de los recursos. Los recursos utilizados deben estar disponibles a su debido tiempo, en cantidades y calidad apropiadas y al mejor precio.
- **El principio de eficiencia** significa obtener el máximo de los recursos disponibles. Se refiere a la relación entre recursos utilizados y productos entregados, en términos de cantidad, calidad y oportunidad.
- **El principio de eficacia** se refiere a cumplir los objetivos planteados y lograr los resultados previstos.

En nuestro país tenemos las “Normas de Auditoría Operacional” emitidas por la Contraloría General del Estado y aprobadas mediante la Resolución No. CGE 057/2016 de 6 de julio de 2016 que señala que: *“La auditoría operacional es la acumulación y evaluación objetiva de evidencia con el propósito de emitir un pronunciamiento de manera individual o en conjunto, sobre la: eficacia, eficiencia, economía y/o efectividad del objeto de auditoría”.*

Estos atributos que señala la Norma ISSAI se pueden medir a través de “Criterios de Auditoría”, que son los puntos de referencia empleados para evaluar el asunto en cuestión.

Normas ISSAI 3000, 3100 y 300 – Relacionadas a la Auditoría del Desempeño

Las normas relacionadas con la auditoría de desempeño son:

- ISSAI 3000 – Normas y directrices para la auditoría del rendimiento basadas en las Normas de Auditoría y la experiencia práctica de la INTOSAI
- ISSAI 3100 – Directrices para la auditoría de desempeño: Principios clave
- ISSAI 300 – Principios fundamentales de la auditoría de desempeño

Estas Normas, Directrices y Principios se ocupan de aquellas auditorías cuyo objetivo es realizar un examen independiente de la eficiencia y la eficacia de las actividades, los programas o los organismos de la administración pública, prestando la debida atención a la economía, y con el propósito de llevar a cabo mejoras. Las Normas ISSAI 300 e ISSAI 3000 consideran que éstas, siguen tres enfoques, los cuales además se pueden combinar:

- “Orientado a Resultados”, el cual evalúa si los objetivos predefinidos se han alcanzado como se esperaba;
- “Orientado a Problemas” que verifica y analiza las causas de un (los) problema(s) en particular; y
- “Orientado a Sistemas”, el cual evalúa el buen funcionamiento de los sistemas de gestión.

Asimismo, esta auditoría de acuerdo a las Normas ISSAI puede adoptar dos perspectivas para la auditoría: de “arriba abajo” (top-down perspective) que se enfoca en los requerimientos, intenciones, objetivos y expectativas de las máximas autoridades políticas, reguladoras u otras nacionales, o de “abajo-arriba” (bottom-up perspective) que se enfoca en los efectos de la actividad en la entidad auditada y en la sociedad en general.

Los factores que contribuyen a la realización de la Auditoría del Desempeño, son:

- Voluntad y “Cultura de Control” de la entidad auditada.
- Gobierno Corporativo comprometido con la excelencia, transparencia y la calidad de los productos y servicios ofrecidos.
- Unidades de Auditoría Interna con una imagen buena debido a la realización de trabajos anteriores útiles, prácticos y con valor agregado, y con un buen equipo de profesionales multidisciplinarios si fuera el caso.
- Relación constructiva entre el auditor y el auditado durante la auditoría debido a la confianza entre partes, objetivos comunes con valores compartidos.
- Un consenso entre auditor y auditado en relación a los indicadores y parámetros mediante los cuáles serán evaluados.
- Medios de presión como ser un Comité de Auditoría respetado.
- Presión de la Sociedad Civil, colectivos ciudadanos y la Asamblea Plurinacional.

Las dificultades en la realización de la auditoría del desempeño, son:

- No contar con un equipo experimentado para este tipo de trabajos.
- Que la entidad no hay desarrollado sus criterios de eficacia, economía y eficiencia, lo que supondría que lo hará el auditor de acuerdo a la normativa vigente.
- Resistencia de los auditados a este tipo de auditorías, que según ellos podría afectar su imagen ante el resto de la organización.
- Falta de recursos humanos para la realización de este tipo de trabajo, entre otros.

Conclusiones

El trabajo de auditoría de desempeño abarca todas las actividades de la administración pública, razón por la que no se pueden elaborar directrices detalladas de auditoría para todos los posibles casos, a diferencia de otros tipos de auditoría aquí no existen procedimientos y normas fijas, derivando en una amplia flexibilidad, creatividad, análisis para la elección de temas y objetos, métodos y criterios de evaluación, por lo que debe disponer de una extensa selección de métodos de investigación y evaluación; teniendo en mente el objetivo de generar “valor agregado” a los programas, proyectos, procesos, áreas, departamentos, actividades y tareas en cuanto hace a la eficacia, economía, eficiencia y/o efectividad de los mismos.

Los procedimientos, métodos y normas excesivamente detallados pueden obstaculizar en la práctica el funcionamiento de la auditoría del rendimiento.

La Auditoría de Desempeño más allá de encontrar hallazgos de auditoría, señala áreas susceptibles de mejora, permite instrumentar mecanismos de medición y evaluación de la gestión pública, para transparentar el uso y destino de los recursos públicos a través de un sistema de evaluación de los resultados de los programas presupuestarios, que permita a los gobiernos tomar mejores decisiones en el diseño y ejecución de políticas públicas.

Finalmente, como menciona la INTOSAI la “Auditoría de Desempeño es demandante, difiere de las auditorías financiera y de cumplimiento y su implementación toma tiempo”. Asimismo, “Logra que el profesional Auditor se sienta libre de

cuestionar los programas o servicios de pobre funcionamiento, siempre y cuando esté respaldado por evidencia y argumentos confiables, objetivos e imparciales”.

Algunas sugerencias para mejorar el impacto de las auditorías del desempeño, son las siguientes:

- Maximizar el impacto de las auditorías sobre las políticas de gobierno, la gestión de los recursos públicos y la eficiencia de los procesos.
- Los informes de auditoría deben ser de calidad con recomendaciones prácticas, estándares de medición claros y resultados objetivos.
- Los equipos multidisciplinarios que realicen este tipo de trabajos deben ser dirigidos por un Contador Público.
- Efectuar un seguimiento oportuno, para evaluar la implementación de las recomendaciones formuladas.
- El personal debe estar adecuadamente capacitado y contar con los conocimientos del objeto de la auditoría en cuestión.

Fuentes Bibliográficas:

INTOSAI, ISSAI 100, “Principios Fundamentales de Auditoría del Sector Público”.

INTOSAI, ISSAI 300 Principios Fundamentales de la Auditoría del Desempeño).

INTOSAI, ISSAI 3000 Normas de Auditoría del Desempeño

INTOSAI, ISSAI 3100, “Directrices para la auditoría de desempeño: Principios Clave”

Antonio M. López Hernández, Auditoría y Gestión de los Fondos Públicos, Auditoría Pública n° 61 (2013), pp. 9 - 24

<http://www.intosai.org/es/acerca-de-nosotros/organisation.html>

<https://www.olacefs.com/listado-de-miembros/>

<https://www.oecd.org/acerca/>

Las Líneas de Investigación en Centros Universitarios – Primera Parte

Jorge Céspedes E.

Concepto de líneas de investigación

El II Encuentro de Investigadores de la Universidad Mayor de San Andrés, realizado los días 19 y 20 de febrero de 2020, ha difundido varios conceptos relacionados con líneas de investigación que, con fines de documentación, se transcriben:

- **Área de conocimiento:** Rama o campo de estudio de una ciencia; puede abarcar una o varias líneas de investigación afines.
- **Líneas de investigación:** Problemática de investigación determinada, alrededor de la

cual se articulan personas, proyectos, problemas, metodologías y actividades de investigación, que hacen posible la producción intelectual en un área del saber.

Las líneas de investigación incluyen un conjunto de proyectos sobre un mismo campo, realidad, área o disciplina del conocimiento.

Además, se plantearon como objetivos de las líneas de investigación, los siguientes:

- Orientar la utilización y producción de conocimiento para la solución de problemas prioritarios.
- Promover y sostener procesos de transferencia e innovación.
- Conformar y generar una cultura para la generación de conocimiento con mayor sinergia.
- Alcanzar la excelencia en investigación y postgrado.

Se identifica, en el anterior marco conceptual, una clara ponderación a la presencia de problemas a ser investigados en procesos destinados a aportar al conocimiento científico, a través de la solución a esos problemas. Es una especie de posicionamiento conceptual que, planteado desde el DIPGIS, pretende orientar los procesos de investigación en clara alusión a las formas actuales de organización institucional, vinculando la investigación con los programas de postgrado y la consecuente interrelación o interacción con la sociedad, de donde deviene el origen de los procesos.

Si se busca una conceptualización formal de lo que significan las líneas de investigación hay que buscarla en los documentos de las unidades académicas y de sus programas de pre y postgrado. Por ejemplo, el Instituto de Investigación, Interacción y Posgrado de Psicología (IIIPP) de la UMSA adopta una aproximación conceptual de línea de investigación formulada por Arcila (1996, citado por Tintaya, 2018, pág. 20), como “*el conjunto de investigaciones que buscan aprehender una problemática común, desde distintos enfoques teóricos, metodológicos y con coberturas variables*”. A partir de esa orientación, el IIIPP genera el concepto propio: “*la línea de investigación es una problemática de la realidad asumida como un problema de investigación que articula diversas áreas de saber y proyectos de*

investigación que orientan la construcción de saberes capaces de cuidar esa región de la realidad” (IIIPP, 2018, pág. 20). Un otro concepto, citado en el mismo documento del IIIPP, es el de la Universidad Católica del Uruguay (2011), en el que se la asume como una “temática amplia”, establecida como “área de estudio promoviendo y generando conocimientos sobre el tema”.

Los conceptos anteriores se diferencian por su centralización en el problema real (problemáticas efectivas en un contexto, denominadas “líneas de investigación”) o en el problema de investigación (vacíos de conocimiento, denominados “proyectos de investigación” por el IIIPP) que, en el fondo, aluden a un proceso articulado de resolución de problemas y de generación de conocimiento. En esencia, está la actuación del investigador involucrado en ampliar el conocimiento científico y proporcionar acercamientos al bienestar humano.

De lo que se trata, en general, es de acercar a los centros de investigación y a sus investigadores, especialmente académicos, en la definición de los problemas relevantes de la sociedad, frente a la dinámica de los cambios y la complejidad de los mismos.

Generación de líneas de investigación

Se considera que las líneas de investigación son estrategias organizativas de procesos que generan respuestas a las demandas de la sociedad, entendida ésta como el conjunto de sus organizaciones e individuos que interactúan en un espacio geográfico delimitado. Por tanto, estas líneas deberán generarse en consonancia con esta función; o sea, deberá existir la mejor aproximación de los centros de investigación hacia su entorno social para comprender, recoger y propiciar investigación orientada a satisfacer sus necesidades.

Existen diversos criterios para generar líneas de investigación, desde los más formales, referidos a verdaderos procesos investigativos previos para la generación de una línea base de información de donde se obtienen los insumos necesarios para ponderar y priorizar las acciones de los centros de investigación, hasta los menos puntuales, los que dejan al mejor juicio y la mayor experiencia de sus investigadores construirlos por acumulación de proyectos. Este último criterio es formulado por Tamayo y Tamayo (2003, pág. 104) como

“proyecto tras proyecto, se van acumulando los conocimientos disponibles y los nuevos obtenidos en las investigaciones”.

Al tratarse de centros universitarios, las líneas de investigación serán procesos institucionales y participativos, que involucren a sus formas reconocidas de organización, enmarcadas en sus normas internas y en las directrices nacionales.

Fuentes Bibliográficas

IIIPP. (2018). *Líneas de investigación del Instituto de Investigación, Interacción y Posgrado de Psicología*. (P. Tintaya Condori, Ed.) La Paz, Bolivia: IIIPP-UMSA.

Tamayo y Tamayo, M. (2003). *El proceso de la investigación científica* (Cuarta ed.). México: Limusa Noriega Editores.

Contactos:

Jorge Céspedes
Director a.i. IICCFa
iiccfa2020@gmail.com
Cel: (591 2) 72582341

Dirección:

Instituto de Investigaciones de Ciencias Contables,
Financieras y Auditoría - IICCFa
Calle México N° 1790; Edificio María Reyna,
Mezanine
iiccfa.umsa@gmail.com
Teléfono: (591 2) 495734

El contenido de cada artículo, opiniones y conclusiones vertidas; son responsabilidad exclusiva de sus autores; por lo que el IICCFa; solamente recopila los mismos para su publicación y difusión académica y profesional.