

## Contenido

1. **La Contabilidad Ambiental y las NIIF**
2. **La Concesionalidad: Procedimiento de Cálculo – Segunda Parte**
3. **Compliance – Primera Parte**
4. **Posibilidades y Limitaciones para Implementar la Investigación como Estrategia Educativa**
5. **Epistemología y la Ciencia de la Contabilidad – Segunda Parte**
6. **Relación entre la Gobernanza Corporativa y el Control Interno**



## La Contabilidad Ambiental y las NIIF

Rubén Centellas E.

En los últimos años la contabilidad ambiental generó una gran expectativa y ha logrado que se discuta su contenido y alcance, considerando que la contabilidad, al formar parte del sistema de información gerencial destinado a brindar información a la gerencia, y a un conjunto heterogéneo de usuarios externos, para ese fin debe medir, reconocer, valorar, cuantificar y revelar los aspectos cualitativos y cuantitativos que pueden influir en la toma de decisiones acerca de las actuaciones sobre las variables medioambientales.

La contabilidad tiene un compromiso evidente con la humanidad presente y futura, en la tarea inaplazable de proteger, cuidar y conservar el ambiente. Es decir, la contabilidad debe comprometerse con el desarrollo sostenible, en lo social, ambiental y económico.

Al presente la crisis ambiental comprende variables demográficas, económicas, sociales,

políticas, ecológicas, etc.; donde participan actores tales como: la sociedad, la empresa, el Estado, el Gobierno y la educación, en tanto que son otros, los organismos encargados de solucionar los problemas que dicha crisis demande.

### ¿Cuáles son los criterios generales de reconocimiento de los elementos de los estados financieros?

Esta acción implica:

#### Enfoque de medida

En este campo se presentan dos métodos, el:

- **Flujo de recursos económicos**, asociado con el costo de los servicios.
- **Flujo de recursos financieros**, asociado con el reconocimiento de las transacciones que implican el uso de dichos recursos.

#### Base de reconocimiento

La base de reconocimiento hace referencia al momento en que debe efectuarse la inclusión de una partida en los estados contables. A lo largo de la historia en la contabilidad se han utilizado las siguientes bases de reconocimiento:

- **Base de efectivo:** Se reconoce la partida sólo en el momento que existen la presencia de efectivo en las transacciones, ya se trate de ingresos o egresos de la entidad;
- **Base de devengo:** Los efectos de transacciones y otro tipo de eventos se reconocen cuando éstos ocurren. Dichos efectos son contabilizados en los estados financieros del periodo en que se presentan, y su registro se realiza independiente de la presencia del efectivo o su posterior flujo.

Los requerimientos para su reconocimiento en los estados financieros son:

- La condición necesaria, pero no suficiente, es que cumplan la definición de un elemento de los estados financieros y sea probable que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue o salga de la empresa;

- Que la partida pueda ser medida con fiabilidad, y que puede estar sujeta a incertidumbre y que es necesario evaluar siempre teniendo en cuenta la característica cualitativa de la prudencia;
- Que la información sea relevante, tenga valor predictivo y de confirmación y sea capaz, de influir en las decisiones de los usuarios; y
- Que la información sea fiable, para lo cual es necesario su fidelidad, verificabilidad y neutralidad.

Los criterios de reconocimiento de los elementos de los estados financieros están asociados de forma directa con la definición de dichos elementos, que están contenidos en el marco conceptual emitido por el IASB, que ha alcanzado un grado de reconocimiento mundial.

### Aspectos generales del reconocimiento contable

En gran medida, los informes financieros se basan en estimaciones, juicios y modelos en lugar de representaciones exactas, el marco conceptual establece los conceptos que subyacen a esas estimaciones, juicios y modelos.

La decisión de reconocer una partida en los estados financieros de una entidad, se complementa con la elección del método o métodos de medición, los conceptos de capital y su mantenimiento, los aspectos a presentar y las políticas de revelación de información.

Para efectos del reconocimiento e inclusión en los estados financieros es necesario que las partidas cumplan la definición de activo, pasivo, patrimonio, ingreso y gasto. La contabilidad ambiental utiliza, en lo fundamental, los mismos criterios de reconocimiento contable que los utilizados para el registro de transacciones tradicionales, situación que impide incluir en los estados financieros de las entidades, importante información distinta de la económico-financiera.

### ¿Cuáles son las cuentas ambientales?

#### Ambiente

La Real Academia de la Lengua, establece que ambiente es el “elemento en que vive o se mueve una persona, animal o cosa; y también como conjunto de circunstancias físicas, culturales, económicas y sociales que rodean a las personas y a los seres vivos”.

#### Activos ambientales

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC), España, señala que “los elementos incorporados al patrimonio de la entidad con el objeto de ser utilizados de forma duradera en su actividad, cuya finalidad principal sea la minimización del impacto medioambiente y la protección y mejora del medio ambiente, incluyendo la reducción o eliminación de la contaminación futura de las operaciones de la entidad” se contabilizarán como un activo.

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) define activo como: “Un recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de eventos pasados. Un recurso económico, es un derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos”.

Los activos ambientales “son costos ambientales capitalizados y amortizados en el ejercicio en curso o en ejercicios futuros porque satisfacen los criterios para el reconocimiento como activos” (United Nations Conference on Trade and Development - UNCTAD).

#### Pasivo ambiental

El IASB define pasivo como: “Una obligación presente de la entidad de transferir un recurso económico como resultado de eventos pasados”.

“Los pasivos ambientales son obligaciones relacionadas con los costos ambientales de una empresa, que satisfacen los criterios para el reconocimiento como pasivos. En algunos países, cuando existe incertidumbre acerca de la cuantía o el calendario de los gastos en que se incurrirá para liquidar el pasivo, los pasivos ambientales se denominan reservas para pasivos ambientales” (UNCTAD).

Existe una obligación presente conocida, sea legal, contractual o asumida de manera voluntaria, como resultado de:

- Un daño pasado o presente al medio ambiente, causado por la entidad o por terceros en su nombre, o por propietarios anteriores;
- La entidad se compromete a realizar un conjunto de operaciones tendientes a reducir y/o reparar el daño causado, a no realizar determinados actos susceptibles de causar

daños al medio ambiente o a afectar una o varias transacciones económicas pecuniarias como compensación de los mismos.

La UNCTAD señala que *“debe reconocerse la existencia de un pasivo ambiental cuando la empresa tiene la obligación de cubrir un costo ambiental... para que se reconozca la existencia de un pasivo ambiental no es necesario que exista una obligación legal. Puede haber casos en que una empresa tenga una obligación derivada, ya sea porque no existe una obligación legal o porque se amplíe la obligación legal vigente”*.

### **Pasivo ambiental contingente o potencial**

*“Una obligación legal potencial de realizar un futuro pago debido a la actual o futura manufactura, uso, vertido o amenaza de una sustancia particular u otras actividades que afectan adversamente al medio ambiente. Una obligación es potencial cuando depende de futuros eventos o cuando la ley o regulación creadora del pasivo todavía no es efectiva”* (United States Environmental Protection Agency - USEPA).

### **Provisiones ambientales**

*“Los gastos originados en el mismo ejercicio o en otro anterior, claramente especificados en cuanto a su naturaleza medioambiental, pero que, en la fecha de cierre del ejercicio, sean probable o ciertos pero indeterminados en cuanto a su importe exacto o a la fecha en que se producirán”* (ICAC).

Esta entidad señala además que *“el importe de dicha provisión será la mejor estimación posible del gasto necesario para hacer frente a la obligación en la fecha de cierre del balance”*.

La NIC 37 Provisiones, activos y pasivos contingentes define los siguientes elementos:

- **Provisión:** Es un pasivo en el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento.
- **Un pasivo contingente es:** (a) una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados o (b) una obligación posible, y cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia o la falta de ocurrencia de uno o más hechos futuros sucesos inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad; o (c) una

obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, que no se ha reconocido contablemente porque: (i) no es probable que para satisfacerla se vaya a requerir una salida de recursos que incorporen beneficios económicos; (ii) el importe de la obligación no pueda ser medido con la suficiente fiabilidad.

- **Un activo contingente es:** un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad.

### **Gastos ambientales**

La Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) define que *“gasto, es un decremento de los recursos económicos de la entidad, producido a lo largo del ejercicio contable, en forma de salidas o depreciación de los activos, o un incremento de los pasivos exigibles, que originan disminuciones en los fondos propios y no están relacionados con las distribuciones realizadas a los partícipes en dicho neto patrimonial”*.

El ICAC señala que *“tendrán la naturaleza de gastos medioambientales los importes devengados (causados), de las actividades medioambientales realizadas o que deban realizarse, para la gestión de los efectos medioambientales de las operaciones de la entidad, así como los derivados de los compromisos del sujeto contable”*.

### **Ingresos ambientales**

Bischhoffshausen, identifica como beneficios ambientales: el ahorro de materiales y materias primas por reducción de desechos, ingresos por venta o ahorro por reutilización de material reciclado, ahorro de gastos de disposición final de desechos por disminución de su volumen, venta de derechos de emisión transables, ingresos por licencias de tecnologías limpias, y ahorro por sustitución de material contaminante por otro no contaminante.

### **Costos ambientales**

Cañibano señala que *“los costos ambientales son los originados por las medidas adoptadas por una empresa, o por otra en nombre de ésta, para*

*prevenir, reducir o reparar daños al medio ambiente que resulten de sus actividades ordinarias o para la conservación de sus recursos renovables o no renovables”.*

Los costos ambientales se pueden clasificar como, costos financieros y administrativos tradicionales con impacto en lo ambiental, los costos contingentes difíciles de determinar con precisión en un momento dado y los costos sociales o externalidades.

Barraza y Gómez, señalan la existencia de costos ambientales contingentes. Se denomina “costo de contingencia ambiental, a los relacionados con el manejo ambiental en la empresa y que pueden ocurrir hacia el futuro, como compensaciones por daños ambientales, posibles infracciones y costos relacionados con la seguridad industrial. Estos costos están relacionados con los riesgos ambientales cuyo valor depende de la probabilidad de ocurrencia”.

#### **Criterios de reconocimiento contable establecidos en las NIIF**

El marco conceptual (IASB 2018) establece que se denomina reconocimiento al proceso de incorporación, en el balance o en el estado de resultados, de una partida que cumpla la definición del elemento correspondiente, satisfaciendo además los criterios para su reconocimiento. Ello implica la descripción de la partida con palabras y por medio de una cantidad monetaria, así como la inclusión de la partida en cuestión en los totales del balance o del estado de resultados. Las partidas que satisfacen el criterio de reconocimiento deben reconocerse en el balance o en el estado de resultados. La falta de reconocimiento de estas partidas no se puede rectificar mediante la descripción de las políticas contables seguidas, ni tampoco a través de notas u otro material explicativo.

Debe ser objeto de reconocimiento toda partida que cumpla la definición de elemento siempre que: sea probable que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue a la entidad o salga de ésta; y el elemento tenga un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad.

Con respecto a la probabilidad de obtener beneficios económicos futuros, se utiliza concepto de probabilidad, en las condiciones para su reconocimiento, con referencia al grado de

incertidumbre con que los beneficios económicos futuros asociados al mismo llegarán a, o saldrán, de la empresa. El concepto tiene en cuenta la incertidumbre que caracteriza el entorno en que opera la empresa. La medición del grado de incertidumbre, correspondiente al flujo de los beneficios futuros, se hace a partir de la evidencia disponible cuando se preparan los estados financieros.

Respecto a la fiabilidad de la medición, cuando se utiliza el costo o valor, debe estimarse, el uso de estimaciones razonables es una parte esencial de la preparación de los estados financieros, y no debe menoscabar su fiabilidad. No obstante, cuando no puede hacerse una estimación razonable, la partida no se reconoce en el balance ni en el estado de resultado.

#### **¿Todos los recursos, incluyendo los socio-ambientales son susceptibles de generar beneficios económicos para la entidad, además de ser medibles en lo monetario y de manera contable?**

Los criterios de reconocimiento del modelo IASB no son adecuados para presentar la realidad socio-ambiental, menos para su gestión, protección, cuidado y conservación. Tales criterios de reconocimiento son válidos para representar la situación y evolución financiera, pero no son pertinentes para la representación de la realidad socio-ambiental.

Los criterios de reconocimiento del IASB para el caso de los rubros ambientales, permiten que en muchos casos las organizaciones evadan su responsabilidad.

En conclusión:

- La Comisión de Comunidades Europeas afirma que *“la práctica habitual que la industria ha seguido en el pasado o sigue en la actualidad sólo desemboca en una obligación tácita para la empresa en la medida que la dirección de la misma no pueda sustraerse a tomar medidas. Sólo se producirá este hecho cuando la empresa haya aceptado la responsabilidad de evitar, reducir o reparar el daño ambiental mediante una declaración específica publicada o unas pautas de actuación constantes en el pasado”.*
- Si, en la fecha de corte de operaciones, existe una obligación cuya naturaleza ha sido

definida con claridad y que puede generar flujo de salida de recursos, que impliquen beneficios económicos, aunque no se tenga certeza del importe o la fecha, en ese caso, se reconocerá una provisión, siempre que se pueda hacer una estimación fiable del importe de la obligación.

- No existe ninguna NIIF que se haya desarrollado para responder a las crecientes preocupaciones sociales y ambientales. Los contadores interesados en estos aspectos han adaptado con gran dificultad algunas NIIF para las necesidades de la contabilidad no tradicional, proceso que ha tenido un gran número de dificultades, la mayoría de ellas sin resolver desde los protocolos del modelo IASB.

#### Fuentes Bibliográficas:

BISCHHOFFSHAUSEN, Werner. (1996) *Una visión general de la contabilidad ambiental*. Revista Contaduría Universidad de Antioquia, No 29; Septiembre.

CAÑIBANO CALVO, Leandro. (2000) *El medio ambiente en la contabilidad de las empresas*. Revista Legis del Contador No 2.

CONFERENCIA DE LAS NACIONES UNIDAS PARA EL COMERCIO Y EL DESARROLLO (UNCTAD). (1998) *Grupo de trabajo intergubernamental de expertos en estándares internacionales de contabilidad y presentación de informes*. Ginebra: Contabilidad financiera y presentación de informes ambientales por las empresas.

COMISIÓN DE LA UNIÓN EUROPEA (CUE). (2001) *Recomendación de la Comisión de 30 de mayo de 2001 relativa al reconocimiento, la medición y la publicación de las cuestiones medioambientales en las cuentas anuales y los informes anuales de las empresas*. Diario Oficial de las Comunidades Europeas, mayo.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD IASB [Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad]. *International Accounting Standards Committee Foundation*.

INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS ICAC. (2002) *Resolución del 25 de marzo de 2002 por la cual se aprueban las normas para el reconocimiento, valoración e información de los aspectos medioambientales en las cuentas anuales*. Madrid: España.

MEJÍA SOTO, Eutimio y MONTES SALAZAR, Carlos Alberto. (2006) *Contaduría Internacional*. Cali. Universidad Libre de Colombia.

## La Concesionalidad: Procedimiento de Cálculo – Segunda Parte

Vicente W. Aguirre T.

En la primera parte de este artículo (Boletín 1/2020), se describió la importancia de la concesionalidad, como un indicador que permite dilucidar si las condiciones financieras que van atadas a un préstamo son favorables al deudor, particularmente, al Estado en sus diferentes niveles. Asimismo, se detalló la normativa que la regula y que exige que los créditos que las entidades del sector público vayan a adquirir tengan

condiciones ventajosas al punto de que deben ser consideradas como una ayuda financiera.

No obstante la exigencia, también se aclaró que en el 2010, Bolivia dejó de ser un país de ingresos bajos, graduándose como país de ingresos medios, ello en consideración a que superó los \$us1.000 de ingresos per cápita el citado año, con lo cual dejó de estar en el grupo de países como Nicaragua, Honduras o Haití (Vaca, 2010), este cambio de categoría repercutió en la reducción de posibilidades de acceso a créditos concesionales, que son ofertados por organismos internacionales y que tienen la particularidad de ofertar condiciones blandas a países de ingresos bajos.

Si bien Bolivia mejoró sus ingresos, la normativa en general aún exige que los créditos sean en condiciones favorables, es así que la Ley del Presupuesto General del Estado 2020 instruye que el costo financiero para la contratación de deuda pública externa e interna por las Entidades Públicas se enmarque en los parámetros y metodologías definidas por el Ministerio de Economía y Finanzas Públicas (MEFP).

En consideración a la importancia que la Deuda Pública tiene en el país y que resulta relevante para los profesionales que trabajan en el área de finanzas, conocer la forma de cálculo del grado de concesionalidad resulta útil, más aún cuando la entidad donde trabajan pretende adquirir un crédito público.

Para lo cual se seguirá el procedimiento descrito en la Resolución Ministerial N° 276 de 10 de mayo de 2013 (RM 276), no obstante, se aclara que la forma de cálculo es genérica, siendo la diferencia entre una norma y otra: la tasa de descuento; que refleja el parámetro de parangón con las condiciones de mercado o de costo de oportunidad, por ejemplo la Resolución Ministerial N° 318 de 26 de agosto de 2009 establece que la tasa de descuento que se debe usar para la deuda externa es la Tasa de Descuento Diferenciada (DDR), publicada por la Organización para la Cooperación al Desarrollo (OCDE), mientras que la RM 276 dispuesta para las Entidades Territoriales Autónomas, dispone que se debe considerar el comportamiento de la Tasa de Referencia (TRe) en Moneda Nacional, para lo cual se debe realizar un análisis estadístico. Asimismo, para los créditos que el Banco Central de Bolivia otorga, se considera el costo de

oportunidad del rendimiento de las Reservas Internacionales Netas.

Respecto a la fórmula de cálculo del grado de concesionalidad, la misma está dada por:

$$Cdd = \left\{ 1 - \left( \frac{VPD}{VND} \right) \right\} \times 100 \quad (1)$$

Dónde:

Cdd: Indicador de Concesionalidad.

VPD: Valor Presente de la Deuda (suma de todas las obligaciones futuras, es decir, cuota de capital, interés y comisiones a cancelar en un periodo *i* por concepto de servicio de la deuda pendiente, descontadas a una tasa de descuento de mercado).

VND: Valor Nominal de la Deuda (monto original de un préstamo consignado en el contrato).

El valor presente se calcula de la siguiente manera:

$$VPD = \sum f d_i \quad (2)$$

$$f d_i = C_i \left( 1 + \frac{TD}{m} \right)^{fc-fv} \quad (3)$$

Donde:

*fd<sub>i</sub>*: Flujo descontado en el periodo *i*

*C<sub>i</sub>*: Cuota capital, intereses y comisiones a cancelar en el periodo *i*.

*TD*: Tasa de descuento

*fc*: Fecha de corte (Para el caso de la Deuda Interna, la norma considera el 31 de diciembre de la gestión anterior a la solicitud de tramite)

*fv*: Fecha de vencimiento de *C<sub>i</sub>*

*m*: Número de periodos de capitalización, los mismos corresponden a 365 si es diario (la norma no aclara este aspecto, no obstante, la experiencia en el cálculo señala que se considere un año exacto), 12 si es mensual, 4 trimestral, 2 semestral, etc. Para el efecto se debe tener cuidado que la diferencia entre la *fc* y la *fv* coincidan con los periodos (diarios, mensuales, trimestrales, semestrales, etc.)

### Ejemplo de una deuda a ser contraída por una Entidad Territorial Autónoma

Considerando que, entre las entidades del sector público, las que adquieren con más frecuencia deudas son los Gobiernos Autónomos Municipales (GAM), se realizará un ejemplo para este tipo de entidades, al respecto se asumirá que el "GAM Modelo" pretende acceder a un crédito de Bs1.500.000 a ser pagado en 6,5 años, con un semestre de gracia, los pagos son en cuotas semestrales constantes y la tasa de interés es 4.37% anual.

La primera tarea, consiste en proyectar el cronograma de pagos:

Cronograma de Pagos					
Periodo	Fecha de Vencimiento	Saldo Deudor	Capital	Intereses Corrientes	Total Servicio de Deuda
0	31/05/2021	1.500.000,00			
1	30/11/2021	1.500.000,00		32.775,00	32.775,00
2	31/05/2022	1.389.319,17	110.680,83	32.775,00	143.455,83
3	30/11/2022	1.276.219,95	113.099,21	30.356,62	143.455,83
4	31/05/2023	1.160.649,53	115.570,43	27.885,41	143.455,83
5	30/11/2023	1.042.553,88	118.095,64	25.360,19	143.455,83
6	31/05/2024	921.877,85	120.676,03	22.779,80	143.455,83
7	30/11/2024	798.565,05	123.312,80	20.143,03	143.455,83
8	31/05/2025	672.557,86	126.007,19	17.448,65	143.455,83
9	30/11/2025	543.797,41	128.760,45	14.695,39	143.455,83
10	31/05/2026	412.223,55	131.573,86	11.881,97	143.455,83
11	30/11/2026	277.774,80	134.448,75	9.007,08	143.455,83
12	31/05/2027	140.388,35	137.386,46	6.069,38	143.455,83
13	30/11/2027	0	140.388,35	3.067,49	143.455,83
<b>Total</b>			1.500.000,00	254.245,01	1.754.245,01

Considerando el pago del total Servicio de Deuda, se procede a descontar cada valor del flujo usando (3) y considerando una tasa de descuento TD de 3,12% anual. Posteriormente se determina la sumatoria (2):

Flujo Descontado				
Fecha de Corte	Fecha de Vencimiento	# días entre <i>fc</i> y <i>fv</i>	Total Servicio de Deuda	Flujo Descontado <i>fd</i>
31/12/2020				
	30/11/2021	334	32.775,00	31.852,54
	31/05/2022	516	143.455,83	137.266,14
	30/11/2022	699	143.455,83	135.135,72
	31/05/2023	881	143.455,83	133.049,74
	30/11/2023	1064	143.455,83	130.984,76
	31/05/2024	1247	143.455,83	128.951,83
	30/11/2024	1430	143.455,83	126.950,45
	31/05/2025	1612	143.455,83	124.990,81
	30/11/2025	1795	143.455,83	123.050,91
	31/05/2026	1977	143.455,83	121.151,47
	30/11/2026	2160	143.455,83	119.271,15
	31/05/2027	2342	143.455,83	117.430,06
	30/11/2027	2525	143.455,83	115.607,50
<b>Total</b>				1.545.693,07

Finalmente se reemplazan los valores encontrados en (1), y se tiene:

$$Cdd = \left\{ 1 - \left( \frac{1.545.693,07}{1.500.000,00} \right) \right\} \times 100 = -3.05\%$$

El valor de -3.05%, se debe comparar con el grado exigido por el MEFP y que actualmente varía entre 1,4 y 4,3% para deuda interna de las ETA (para deuda externa es 35%) y que es ajustado cada año de acuerdo al nivel de ingresos de los GAM y las condiciones de mercado. Como el valor está por debajo del parámetro exigido como mínimo (1,4%) se cataloga la deuda como no concesional,

resultado que es consistente con la comparación de tasas: la tasa de descuento 3.12% es menor a la tasa del crédito 4.37%, que a simple vista señala condiciones desfavorables en comparación a las recomendadas por el órgano rector de las finanzas públicas.

**Fuentes Bibliográficas:**

Vaca, M. (2010, agosto 11). Banco Mundial declara a Bolivia "país de ingresos medios". BBC News Mundo. Retrieved abril 5, 2020, from [https://www.bbc.com/mundo/economia/2010/08/100810\\_023\\_5\\_bolivia\\_banco\\_mundial\\_gz](https://www.bbc.com/mundo/economia/2010/08/100810_023_5_bolivia_banco_mundial_gz)

## Compliance – Primera Parte

Javier A. Mendoza E.

De acuerdo al Centro Europeo de Postgrado (CEUPE), *"Compliance, llega de la mano del mundo anglosajón y de los sectores regulados especialmente, como el de las telecomunicaciones o el financiero"*.

También señala que: fue en el caso de la investigación del Watergate donde surgió la imperiosa necesidad de implementar y desarrollar un programa de Compliance Penal o Criminal Compliance. Fue el Presidente Carter quien firmó, en 1977, la conocida Foreign Corrupt Practices Act (FCPA), cuyo objetivo principal era cerrar los pagos y sobornos a funcionarios para, así, recuperar la confianza en el sistema de negocios de los EE.UU. Como solución y respuesta a los requerimientos de la FCPA, en el año 1985 nació el COSO (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) .....

Francisco Bonatti menciona, que los siguientes sucesos marcan la historia del tema en cuestión:

- Años 70 – Caso Watergate iniciativa "Salvemos al Capitalismo", surge la Foreign Corrupt Practices Act (FCPA)
- Años 80 – 90 y la Globalización Mundial
- Años 2000 – Primeros grandes escándalos: Enron, Parmalat, Siemens, surge el COSO y la Ley Sarbanes Oxley (SOX)
- El 11 de septiembre de 2001 – Atentados de EE.UU.
- Año 2007 – Crisis Mundial: Lehman Brothers, Subprimes, Bankia, se origina el COSO II y COSO III.
- Años 2008 – 2014: Crisis deuda soberana, caída ingresos recaudación fiscal, normativa para

competencia "desleal" de paraísos fiscales y territorios "off shore".

### ¿Qué es Compliance?

De acuerdo a la definición de la página [www.yourdictionary.com](http://www.yourdictionary.com) significa: *"El acto de estar de acuerdo con las normas, directrices o leyes establecidas"*.

La Asociación Española de Compliance ASCOM señala lo siguiente: *"La función de Compliance asume las tareas de prevención, detección y gestión de riesgos de Compliance mediante la operación de uno o varios programas de Compliance, contribuyendo a promover y desarrollar una cultura de cumplimiento en el seno de la organización"*.

### Modelos de Compliance

Los modelos genéricos, son:

- Australian Standard AS 3806 - 2006 "Compliance Programs"
- Norma ISO 19600 / 2014 Compliance Management Systems – Guidelines

Los modelos específicos, son:

- Normas emitidas sobre "Compliance" por el Comité de Supervisión Bancaria de Basilea 2005 y por el IOSCO (por sus siglas en inglés), Organización Internacional de Comisión de Valores.
- Norma BS 10500:2011 BSI Standards Publication "Specification for Anti-bribery Management System (ABMS)"
- Norma ISO 37001 "Anti-bribery Management Systems de 2016.
- Guidelines Manual 2016, United States Sentencing Commission

En la actualidad hemos sido testigos a nivel nacional y mundial que las Normas están siendo emitidas en gran volumen, complejidad y diversidad, para diversos sectores y cada vez se actualizan para sancionar su transgresión, para los sectores "Regulados" y para los "No Regulados".

De acuerdo con la página web [www.definición.de>regulacion](http://www.definición.de>regulacion); *"El normar el funcionamiento de un Sector Económico o Mercados, consiste en establecer normas, reglas o leyes dentro de un determinado ámbito. El objetivo*

de este procedimiento es mantener un orden, llevar un control y garantizar los derechos de todos los integrantes de una comunidad. La regulación es efectuada por el Estado y quienes son regulados deben acatar una serie de reglas establecidas para evitar cometer una falta o un delito”.

### Ámbito de Aplicación

Los delitos como el soborno o la vulneración de la privacidad entre otros han llevado a que el “Compliance” se aplique a diversos ámbitos y organizaciones; ya que cualquier organización puede verse afectada por estos riesgos pudiendo ocasionar a las empresas pérdidas económicas y de imagen o reputación, responsabilidades penales, y ser objeto de sanciones legales y multas. Para el Sector Público de manera específica, la ASCOM, ha emitido el documento: “Compliance en el Sector Público”.

### Aplicación del Compliance

Las organizaciones ven la necesidad imperiosa de aplicar técnicas y medidas organizativas que eviten estos problemas por incumplimientos, que deben ser estudiados en el marco de las normas jurídicas (delitos penales), éticas, técnicas, de calidad, medioambientales, de trato igualitario (antidiscriminatorio), contables-financieras y de sistemas entre otras.

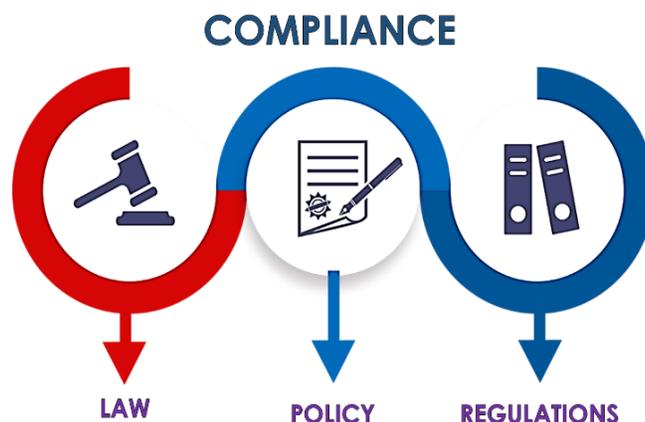
El mundo ha ido evolucionando a pasos agigantados y es así que surgen las regulaciones de naturaleza privada que van más allá de los “Requisitos Legales”. Estas regulaciones pueden ser efectuadas a través de Normas, Políticas y Buenas Prácticas.

Al respecto, el diccionario de lengua española menciona que: “La norma es aquello que señala cómo se debe proceder con respecto a determinada materia o asunto y la política es una actividad orientada en forma ideológica a la toma de decisiones para alcanzar ciertos objetivos”.

De acuerdo a la página web buenas prácticas, “Una Buena Práctica es una experiencia o intervención que se ha implementado con resultados positivos, siendo eficaz y útil en un contexto concreto, contribuyendo al afrontamiento, regulación, mejora o solución de problemas y/o dificultades que se presenten en el trabajo diario de las personas en los ámbitos clínicos, de la gestión, satisfacción usuaria u otros,

experiencia que pueden servir de modelo para otras organizaciones”.

Las organizaciones en el mundo adoptan “Normas Voluntarias” y proyectan buenas prácticas de “Compliance”, es así que las obligaciones de “Compliance” comprenden dos tipos: las impuestas por las autoridades constituidas legalmente llamadas “Requirements” y las que se asumen de manera voluntaria “Committments”.



Fuente: Google Imágenes

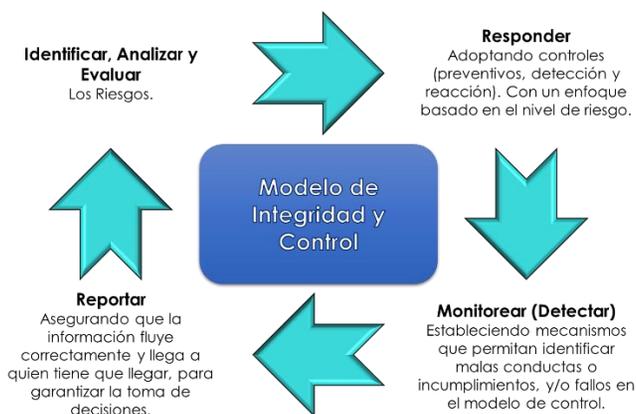
### ¿Qué es un Marco de Referencia Generalmente Aceptado de Compliance?

De acuerdo a la ASCOM, “...En líneas generales, para que un texto sobre Compliance se califique como marco de referencia, se precisa que su contenido sea lo suficientemente detallado para que dos o más profesionales lleguen a conclusiones análogas cuando lo aplican en la práctica (escaso margen de interpretación). El marco de referencia es generalmente aceptado cuando ha sido elaborado por una entidad de prestigio, a través de un procedimiento regulado, transparente y participativo...”.

### Modelos de Compliance

Los mismos dependen del “Modelo de Negocio de la Empresa”, del ámbito regulatorio en el que se encuentra y del compromiso de los responsables del Gobierno Corporativo y pueden abarcar los siguientes ámbitos:

- Regulatorio;
- Conducta;
- Procesos; y
- Antifraude (Sobornos y Corrupción)



Fuente: Pilares de una adecuada función de Compliance  
Grupo de Trabajo Sector Público

## Cultura de Compliance

Uno de los aspectos fundamentales para el diseño, la implantación y el seguimiento del "Compliance" es la "Cultura Corporativa", ya que la misma está constituida por el conjunto de normas, valores y pautas de conducta que comparten los integrantes de la empresa, reflejado en sus comportamientos. Es determinada por factores como: la personalidad de sus directivos y empleados, por la historia de la entidad, el entorno social donde se desarrolla, etc; y se define como sabemos desde la Misión, Visión, Valores, Estrategias y Objetivos a largo y Corto Plazo.

La Cultura de Compliance está inmersa en la "Cultura Corporativa Sana"; la adhesión a la primera se logra por una serie de acciones que convierten el incumplimiento en una situación excepcional, no deseada por nadie en la empresa. No es casual la existencia de la misma, sino que se genera por el compromiso máximo del equipo directivo y de todos los integrantes de la organización, con un enfoque llamado "Tone from the Top" que es clave para su cumplimiento y adhesión. Este enfoque en términos sencillos, es cuando el Órgano de Gobierno y la Máxima Dirección demuestra compromiso y el mismo es irradiado a toda la organización.

## Conclusiones

Los beneficios para aquellas organizaciones que deciden implantar un sistema de gestión de cumplimiento normativo "Compliance", son diversos en función del alcance de su sistema y de los tipos de riesgos; ya sean penales, tributarios, operacionales, reputacionales, laborales, etc. A continuación, mencionamos algunos:

- Mitigación o eliminación de responsabilidades legales y penales.
- Facilita la detección de Mala Praxis de Directivos y Empleados.
- Mejora la reputación e imagen de la organización, aumentando el valor de la compañía.
- Promueve mejoras organizativas y de control interno.
- Genera confianza en las organizaciones privadas o públicas.
- Genera confianza en sus propietarios, empleados inversionistas, clientes y otros socios comerciales.
- Mitiga el riesgo del fraude interno, a través de un mayor control sobre lo que sucede dentro la propia empresa, generando un efecto disuasorio.
- Permite trabajar con proveedores no expuestos a riesgos.
- Se incurre en menores riesgos al operar en mercados extranjeros que tienen implantados el "Compliance" en sus organizaciones.

Finalmente, señalar que en el marco de la normativa emitida al respecto el diseño, implantación y seguimiento del "Compliance" debe ser un objetivo "Estratégico" de orden general en la entidad, al que se sumarán los objetivos específicos, tácticos u operativos, de gestión, que deben estar condicionados por una evaluación de los riesgos y las expectativas que tienen los grupos de interés en la organización. Una adecuada función de Compliance, debe realizar una gestión de riesgos eficaz que contribuya al desarrollo de una cultura organizativa ética y sea un modelo de organización y gestión para garantizar un adecuado proceso de adopción de decisiones.

### Fuentes Bibliográficas:

ASCOM Asociación Española de Compliance; "Libro Blanco Función de Compliance"  
KPMG/Tendencias recuperado de  
<https://www.tendencias.kpmg.es/blog/kpmg-cumplimiento-legal-compliance/>  
<http://buenaspracticassaps.cl/que-es-una-buena-practica/>  
<https://www.ceupe.com/blog/compliance-que-es.html>  
[www.bonattipenal.com › legal-compliance-i-una-breve-historia](http://www.bonattipenal.com/legal-compliance-i-una-breve-historia)  
[www.yourdictionary.com › compliance](http://www.yourdictionary.com/compliance)



## Posibilidades y Limitaciones para Implementar la Investigación como Estrategia Educativa

Juvenal Espejo

### Aspectos de la investigación

La investigación es una actividad cognoscitiva especial que representa un proceso sistemático, intencionado, planificado y orientado hacia la búsqueda de nuevos conocimientos mediante el empleo del método científico en un área determinada del conocimiento.

Es indudable que para garantizar una mayor calidad en la educación se hace necesario que los docentes alcancen un nivel de desarrollo profesional que les permita dar soluciones más efectivas a los problemas de su práctica pedagógica y esto se logra mediante la actividad investigativa.

A las escuelas les ocupa un plan de estudios que organiza un proceso de transferencia de información del profesor al estudiante, bajo la premisa principal del saber "por si acaso". Se satura la curricula de contenidos empaquetados, esquemáticos y aislados, impartidos a través de estrategias y procedimientos que difícilmente estimulan las habilidades de análisis, observación sistemática, disciplina y tenacidad que son nutrientes clave de la investigación (Luis Lloréns Báez y María Luisa Castro Murillo).

La actividad docente que se desarrolla en nuestro medio no considera a la investigación como parte del quehacer docente, aunque de hecho es un proceso inherente, es así que las exposiciones magistrales de aula y la correspondiente exigencia que se aplican a los estudiantes se circunscriben a una repetición de conocimientos en las asignaturas.

Para lograr que la investigación funcione como eje curricular, los docentes deben contribuir a este logro, a través de la revisión de sus prácticas y a la percepción de sus competencias que se requiere para investigar (Sira Vargas Rodríguez pág. 2)

En este contexto el presente ensayo especificará inicialmente las posibilidades para implementar la investigación como estrategia educativa y luego señalará cual son las limitaciones que debería superarse para lograr este propósito.

### Posibilidades

Es relevante destacar las estrategias para la formación de investigadores (Mauricio Castillo Sánchez, Estrategias para la Formación de Investigadores):

- Desarrollar la autoconfianza en el ser humano, hacia el pleno aprovechamiento de sus potencialidades.
- Desmitificar la investigación científica.
- Estimular la curiosidad, actitud natural del estudiante como investigador, propiciando el goce de la lectura, para crear un deseo constante por el conocimiento.
- Propiciar el desarrollo de la creatividad, con miras a la solución de problemas.
- Avivar la pasión y el entusiasmo.
- Fomentar la realización de los sueños.
- Generar conciencia de que en la ciencia no existen verdades definitivas.
- Generar alto grado de compromiso con el estudio.
- Motivar la elección de áreas temáticas para investigar en ella, con el fin de generar conocimientos.
- Trabajar en todos los niveles de la estructura, organización y procesos ligados directa e indirectamente a la educación, desde las actitudes, valores y prácticas de los docentes, pasando por los aspectos curriculares, pedagógicos, administrativos e incluso de infraestructura y equipamiento, que tienen un papel preponderante en la práctica social de educar.
- Propiciar el aprendizaje del proceso de investigación no como una serie de etapas que se inician y concluyen en una secuencia lineal, unidireccional, sino como una búsqueda organizada centrada en el desarrollo de un "núcleo" (una pregunta, un objeto, un objetivo y una respuesta) que se va transformando, de una definición simple o incipiente, a una definición compleja, es decir, rica en su contenido, más congruente en sus términos,

mejor ubicada en un determinado contexto y, sobre todo, con mayor capacidad de ayudarnos a lograr un conocimiento verdadero que constituya un avance real para el saber existente. (Luis Lloréns Báez y María Luisa Castro Murillo)

- Si el maestro investiga, se logrará construir sus propios conocimientos y trabajar para proporcionar a los estudiantes las experiencias que les permitan construir competencias investigativas. (Sira Vargas)



### Limitaciones

- Ni las escuelas ni las empresas, en la inmensa mayoría de los casos, incluyen la investigación como una capacidad importante a desarrollar. A las escuelas les ocupa un plan de estudios que organiza un proceso de transferencia de información del profesor al estudiante, solo considerando que el estudiante debe conocer lo descubierto hasta ahora. Se satura la currícula de contenidos empaquetados, esquemáticos y aislados, impartidos a través de estrategias y procedimientos que difícilmente estimulan las habilidades de análisis, observación

sistemática, disciplina y tenacidad que son nutrientes clave de la investigación. (Luis Lloréns Báez y María Luisa Castro Murillo)

- Se percibe un atrofiamiento de la curiosidad y la capacidad de investigar, que se aplica en la educación escolarizada y en la educación superior, esta inercia se extiende a la familia, las empresas, las religiones y otras actividades, lo que no permite un desarrollo científico que enfrente los problemas de la sociedad.
- Los entornos social, educativo y curricular no son del todo favorables a la investigación lo que significa una falta de impulso suficiente en las instituciones, pues no se vincula adecuadamente a otros aprendizajes en las estructuras curriculares, no se forma a los profesores para practicarla y enseñarla, tampoco es una propuesta de proyecto de carrera lo suficientemente atractiva en el contexto laboral actual.
- Las estructuras curriculares y las formas de organizar los procesos escolares de aprendizaje son un impedimento real a la comunicación interdisciplinaria, y de manera especialmente importante, a la creación de sinergias para tratar de integrar, en el proceso de aprendizaje, a la investigación como estrategia educativa y práctica normalizada en la currícula.
- Existe una escasa o nula práctica de investigación de la mayoría de los profesores, y junto con ello, las cargas académicas excesivas a los de carrera, los cambios de una materia a otra que impiden la consistencia y la especialización, y la falta de estrategias para aprovechar la experiencia de los profesores de asignatura.

- En toda la línea de programas académicos, incluyendo el posgrado, la realización de una investigación formal está cediendo el paso a reportes sobre estudios de caso, reportes de prácticas y cosas por el estilo. Esta exagerada simplificación pone de manifiesto el menosprecio evidente sobre el papel de la investigación en la formación de un estudiante.
- La carencia de una adecuada plataforma de investigación para dar soporte a los estudios de

posgrado, particularmente de maestría y muy en especial los de doctorado.

- En la gestión de la educación superior y de posgrado, no se plantea como eje la relación entre la “demanda” y la “oferta” de conocimientos, es decir, el eje que forman el proyecto del estudiante y el o los tutores familiarizados a través de la docencia y la investigación con el tema del proyecto.



### Conclusiones:

De acuerdo con el análisis anterior se pueden obtener las siguientes conclusiones:

- Es necesario despertar, fomentar o desarrollar, a través del aprendizaje de la investigación, las cualidades de curiosidad, interrogación, lectura, disciplina, análisis, planeación y redacción de textos, y otras. Propiciar que la investigación sea la estrategia de una educación centrada en el aprendizaje, enfocada a un horizonte de vida y carrera, y no sólo de permanencia en las aulas.
- Es necesario aprovechar el espacio curricular de cada asignatura para involucrar al estudiante en una nueva manera de aprender mucho más dialógica que prescriptiva, llevándolo a practicar la idea de que haciendo investigación tendrá mejores herramientas para lograr una mayor capacidad de autogestión en todo lo relativo a información y conocimiento, tanto durante

su estancia en la universidad como en la realización de estudios de posgrado, pero sobre todo en su práctica profesional.

- Impulsar una visión sistémica centrada en la integralidad de la persona que aprende a hacer investigación, y un entendimiento de las dimensiones social, práctica e histórica del conocimiento, su generación, distribución y aplicación, superando los esquemas y dicotomías que aíslan o separan el quehacer de la investigación de quien la lleva a cabo en un determinado contexto de conocimientos, emociones, actitudes y valores.
- Revisar la dinámica curricular con la finalidad de permitir la comunicación entre la o las asignaturas de formación en la investigación y otras asignaturas o conjuntos de ellas, ya sean instrumentales o de contenido sustantivo en el contexto del perfil de egreso del estudiante, convirtiendo a la investigación en una verdadera estrategia educativa para la formación del estudiante.

### Fuentes Bibliográficas:

Sira Vargas Rodríguez (CV) UNEFA-LARA, "Las competencias investigativas como eje curricular"  
 Mauricio Castillo Sánchez, "Estrategias para la Formación de Investigadores: Una propuesta en construcción"  
 Luis Lloréns Báez y María Luisa Castro Murillo. Con la colaboración de Nicole Diesbach Rochefort3., "Didáctica de la Investigación - Una propuesta formativa para el desarrollo de la creatividad y la inteligencia"

## Epistemología y la Ciencia de la Contabilidad

Guido R. Yujra S.

Los siguientes conceptos facilitarán el estudio (Diccionario RAE, 2019):

- **Teoría;** serie de leyes que sirven para relacionar determinado orden de fenómenos; hipótesis cuyas consecuencias se aplican a toda una ciencia o a parte muy importante de ella.
- **Hipótesis;** suposición de algo posible o imposible para sacar de ello una consecuencia.
- **Ley;** regla fija a la que está sometido un fenómeno de la naturaleza.
- **Principio;** norma o idea fundamental que rige el pensamiento o la conducta.
- **Factual;** perteneciente a los hechos.

- **Investigación;** tiene por fin ampliar el conocimiento científico.
- **Problema;** planteamiento de una situación cuya respuesta desconocida debe obtenerse a través de métodos científicos.

### Teoría General de la Contabilidad:

Es una peculiaridad de la ciencia contemporánea el que la actividad científica más importante – la más fecunda – se centre en torno a teorías, y no en torno a la recolección de datos, la clasificación de los mismos o hipótesis sueltas (Bunge, 2004).

Los objetivos o finalidades de la ciencia "Contabilidad" incluyen el descubrimiento o uso de leyes científicas (hipótesis confirmadas) de la actividad contable, la sistematización, en teorías, de las hipótesis y el refinamiento de métodos y procedimientos de investigación contable (García, 2004).

La teoría general de la contabilidad es el conjunto de elementos comunes que están presentes en todos los sistemas contables que, de este modo, se convierten en aplicaciones, es decir, manifestaciones extraídas de la misma, (Túa Pereda, 1995).

Para fundamentar que la Contabilidad es una "ciencia factual, cultural y aplicada", se utiliza los argumentos que para toda ciencia da Bunge (1982); los principales problemas de la "Teoría Contable" y sus posibles soluciones, generan hipótesis y leyes aplicables a las partes en que se divide (García, 2008):

#### Problemas y Soluciones de la Teoría Contable

<b>1</b>	<b>Dominio del discurso contable:</b>
	No ocuparse principalmente de los informes contables, sino del aspecto humano y social de: emisores, usuarios, revisores y reguladores; preocuparse por los sistemas contables.
<b>2</b>	<b>Naturaleza epistemológica:</b>
	Necesidad de efectuar abstracción teórica, resaltando el carácter de ciencia "aplicada" y "pura" que reúne aspectos: científicos, tecnológicos y técnicos.
<b>3</b>	<b>Relaciones con otras disciplinas:</b>
	Está relacionada con la economía (pero no depende), la Administración y la Sociología (en forma prioritaria); la Contabilidad no está vinculada exclusivamente al principio de la dualidad.
<b>4</b>	<b>División en partes diferenciadas:</b>
	Hay supuestos generales (teorías, principios) y diferenciales (normas) para todos y cada uno de los segmentos contables.

<b>5</b>	<b>Sistemas contables:</b>
	Los sistemas contables abarcan a todo sistema de información, conteniendo: plan de cuentas, registros, métodos, medios, archivos, control interno e informes a emitir.
<b>6</b>	<b>Medición:</b>
	La contabilidad utiliza diversas escalas de medición: nominal, ordinaria, de intervalos y de razones; la medición puede ser cualitativa y cuantitativa (monetaria y no monetaria).
<b>7</b>	<b>Sujetos de la actividad contable:</b>
	Debe diferenciar entre sujetos de la actividad contable, de acuerdo a: necesidades, habilidades, predisposición, metas y comunicación.

Fuente: Elaboración propia; según: García (2008).

### Problemas de Investigación Contable:

Tamayo (2004), señala que: existen varias formas de conceptualizar un problema: i) es una situación de conflicto, donde hay dos aspectos que no se corresponden (la realidad y la explicación de ella), ii) la ausencia de aplicación sobre aspectos de la realidad aún no abordados, iii) frente a un problema, las explicaciones disponibles no son coherentes.

El giro que se da en la investigación a través de los estudios epistemológicos en el siglo XX, da cuenta de un cambio en la forma como el hombre se enfrenta a su realidad, a partir de su carácter natural y contextual; este cambio se puede esbozar a partir del planteamiento de Berti (1992): ciencia moderna y postmoderna:

- **Ciencia Moderna;** está basada en la racionalidad y se ha construido a partir de la primera revolución científica (Galileo, Descartes y Newton), que tiene un carácter esencialmente axiomático- matemático (deductivo), que hace de la realidad un modelo que deriva los eventos de principios "absolutos"; se exporta a todas las ciencias, inclusive la contabilidad (investigación positivista).
- **Ciencia Postmoderna;** está vehiculada por la segunda revolución científica (Einstein, Heisenberg y Planck), su carácter es relativista (cuántica) y muestra como el hombre se enmarca en una idea de lo hipotético, conjetural y más autocrítico; la epistemología que se desprende de este tipo de ciencia, involucra los elementos de orden histórico y social que justifican el quehacer científico.

Existen multiplicidad de campos en los que se puede hacer investigación contable: "aplicada" o

“pura”. Tanto el “positivismo” como el “funcionalismo”, permiten investigar en “temáticas tradicionales” y el “Interpretativismo” y la “Teoría Crítica”, favorecen a otro tipo de investigación en “temáticas innovadoras” (Romero, 2014):

### Temáticas de Investigación Contable

<b>1</b>	<b>Tradicionales:</b>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Historia tradicional de la contabilidad.</li> <li>• Regulación contable.</li> <li>• Medición y valoración de hechos contables.</li> <li>• Necesidades de información y tipos de reportes.</li> <li>• Control y aseguramiento de la información.</li> <li>• Contabilidad internacional.</li> <li>• Contabilidad de gestión.</li> </ul>
<b>2</b>	<b>Innovadoras:</b>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Nueva historia de la contabilidad.</li> <li>• Sociología de la contabilidad.</li> <li>• Epistemología de la contabilidad.</li> <li>• Política y contabilidad.</li> <li>• Literatura y contabilidad.</li> <li>• Economía y contabilidad.</li> <li>• Regulación contable como proceso legitimador.</li> </ul>

Fuente: Elaboración propia; según: Romero (2014).

Los problemas de la Contabilidad como disciplina social, permiten discernir, su compleja realidad humana e identificar formas de pensar sobre: ¿Cuál es la importancia de la Teoría Contable en los procesos formativos del Contador Público? (Ariza, Villasmil: 2014).

### Teoría Crítica (Escuela de Frankfurt):

Giraldo (2008) dice que los orígenes de la Escuela de Frankfurt pueden encontrarse en la creación del Instituto para la Investigación Social (1920); Max Horkheimer y Theodor Adorno, son exponentes de la “Teoría Crítica”, que plantea un refute al modelo “positivista”, expuesto en el ensayo “Teoría tradicional y Teoría Crítica” de 1937.

Investigadores críticos han convenido que la Contabilidad no produce una representación objetiva de la realidad económica (representación fiel), sino que más bien provee una representación parcializada de la economía y el mundo social. La esencia contable puede ser capturada a través del impacto en los individuos, las organizaciones y sociedades (Giraldo, 2008)

Los problemas en la Contabilidad, también pueden ser generados por confusiones en el “lenguaje” (Wittgenstein, 1921/1997); sin embargo,

en la medida que haya aproximaciones filosóficas a las problemáticas contables, estas pueden orientar a los investigadores en dar soluciones; la aclaración conceptual, la crítica y el análisis del lenguaje, han tenido grandes efectos en las ciencias (Romero, 2014).

Las evoluciones del entorno económico han generado nuevas: condiciones (contractuales), eventos (riesgos de negocio) y transacciones, y en función de ello el “lenguaje” de los negocios (la Contabilidad), ha tenido transformaciones concretadas en información financiera (Mantilla, 2001).

### Nuevas tendencias de la Contabilidad:

El Marco Conceptual (MC-2018) para la Información Financiera (Capítulo 2), del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (International Financial Reporting Standards – IASB), señala que una característica cualitativa de la información financiera útil es la “representación fiel”, que dice: “...para ser una representación perfectamente fiel, tendría tres características: ser completo, neutral y libre de errores...”. Peña, Maldonado, Vilorio, Casal (2010), señalan que uno de los pilares en que descansa la actividad contable es suponer que la realidad que representa la contabilidad es independiente del Contador, por lo que éste registra las cosas en tanto son. Los organismos reguladores por su parte, dicen que la información es “neutral”, sin consideran que bajo el concepto de “juicio profesional”, ésta deja de ser “neutral”.

Asimismo, la “valoración” en contabilidad es otro de los problemas de índole epistemológico, por cuanto es un aspecto donde el “juicio profesional” tiene mayor trascendencia, porque éstos se relacionan con la estabilidad monetaria, el determinismo, el estatismo (de estático), la volatilidad de las estimaciones, la inobservabilidad y la no verificabilidad.

El año 2017, el Departamento de Práctica Profesional de KPMG International, publicó el documento: “Temas y Tendencias de la SEC (Securities and Exchange Commission) y PCAOB (Public Company Accounting Oversight Board)”; entes encargados de proteger a los inversionistas y mantener la integridad de los mercados de valores en Estados Unidos, exponiendo temas de la Conferencia del AICPA (American Institute of Certified Public Accountants):

**Conferencia del AICPA sobre Avances  
Actuales de la SEC y el PCAOB**

<b>1</b>	<b>¿Cuáles son las nuevas prioridades regulatorias de los líderes de la SEC?</b>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• El FASB (Financial Accounting Standards Board) y el IASB, creen que la era de generar nuevas normas contables ha llegado a su fin, aunque ambos consejos continuarán haciendo cambios en sus respectivos PCGA.</li> <li>• El cambio de enfoque del FASB hacia la transparencia es evidente en su proyecto de desarrollar un marco de revelación; describe la manera en que la gerencia opera una compañía.</li> </ul>
<b>2</b>	<b>¿Cómo se verán las revelaciones de su compañía en 10 años?</b>
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Las revelaciones estandarizadas podrían convertirse en algo del pasado, ya que cada compañía tiene una historia única que contar.</li> <li>• A medida que el FASB ha promulgado nuevas normas a través de los años y ha ampliado sus requerimientos de revelación, algunos de ellos ya parecen anticuados.</li> </ul>

Fuente: Elaboración propia, publicación KPMG Internacional.

**Fuentes Bibliográficas:**

Ariza, Y., Villasmil, M. (2014): *Teoría Contable: Fundamento de análisis en el ejercicio profesional y la práctica pedagógica.*  
 Berti, E. (1992): *Cómo argumentan los hermeneutas.*  
 Bunge, M. (1982): *Economía y filosofía.*  
 Bunge, M. (2004): *La investigación científica su estrategia y su filosofía.*  
 Diccionario de la Real Academia Española – RAE (2019), (<https://dle.rae.es>).  
 García, C. (2004): *La ciencia contabilidad y su vinculación con otras ciencias a raíz de sus cualidades epistemológicas.*  
 García, C. (2008): *Necesidad de reconstruir la teoría de la contabilidad financiera.*  
 Giraldo, A. (2008): *Repercusión de la teoría crítica en la investigación contable.*  
 Mantilla, S. (2013): *Estándares/Normas Internacionales de Información Financiera.*  
 Peña, A., Maldonado, F., Vilorio, N., Casal, R. (2010): *Problemas epistemológicos de la valoración en contabilidad.*  
 Romero, H. (2014): *Problemas de investigación en contabilidad.*  
 Tamayo, M. (2004): *El proceso de investigación científica.*  
 Tua Pereda, J. (1995): *Lectura de teoría e investigación contable.*  
 Wittgenstein, L. (1921/1997): *Tractatus Lógico – Philosophicus.*

## Relación entre la Gobernanza Corporativa y el Control Interno

Erick P. Larrea L.

Un factor muy importante dentro los elementos que conviven en la gobernanza corporativa es la información, más aún, la que surge por la instancia de control independiente de la Alta Gerencia como lo es la Auditoría Interna. El presente artículo,

trata de establecer la relación que surge en el proceso de control, específicamente en los recursos que utiliza la Auditoría Interna, cuando existen deficiencias en la información dentro de los elementos de la Gobernanza Corporativa.

Resaltemos, para nuestro propósito, los elementos más importantes en la definición de Gobernanza Corporativa por distintos Organismos:

**Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico – OCDE;** El gobierno corporativo es el sistema por el cual las sociedades son dirigidas y controladas. La estructura del gobierno corporativo especifica la distribución de los derechos y responsabilidades entre los diferentes participantes de la sociedad, tales como el directorio, los gerentes, los accionistas y otros agentes económicos que mantengan algún interés en la empresa. El gobierno corporativo también provee la estructura a través de la cual se establecen los objetivos de la empresa, los medios para alcanzar estos objetivos, así como la forma de hacer un seguimiento a su desempeño.

**Banco de Desarrollo de América Latina – CAF;** Gobierno corporativo es el conjunto de prácticas, formales e informales, que gobiernan las relaciones entre los administradores y todos aquellos que invierten recursos en la empresa, principalmente accionistas y acreedores. Es obvio que unas buenas prácticas de gobierno corporativo garantizan un mejor uso de los recursos en las empresas, contribuyen a una mayor transparencia contable y mitigan los problemas de información asimétrica que caracterizan a los mercados financieros. En estas circunstancias, unas buenas prácticas de gobierno corporativo son la clave para el acceso de las empresas a los mercados de capital.

**International Finance Corporation – IFC;** El gobierno corporativo son las estructuras y procesos para la adecuada dirección y control de las empresas, que contribuyen a la generación de valor y a su desarrollo sostenible al mejorar su performance y su acceso a las fuentes de capital.

Por lo que, en la estructura del Gobierno Corporativo se articulan principalmente los Inversores (Accionistas), la Alta Dirección (Directores), Alta Gerencia (Gerencia General), en la simbiosis de su convivencia, de una manera simple, los accionistas esperan el rendimiento de su inversión, la Dirección toma decisiones referente a

las estrategias tomadas para el logro del objetivo convergente a la rentabilidad y la Alta Gerencia es el brazo operativo administrativo de ejecutar el logro de los Objetivos.

Nos referiremos principalmente a la Alta Dirección y a la Alta Gerencia, por lo cual, partamos de un atributo humano, "las personas tendemos a maximizar nuestras virtudes y minimizar nuestros defectos", la Alta Gerencia no está lejos de este postulado en el desempeño administrativo de su gestión.

La Alta Dirección, en gestión de riesgos, debe basarse en la información de la Alta Gerencia para tomar decisiones, con el fin de afrontar los riesgos sistémicos (externos) y no sistémicos (internos) de la empresa. Por lo que, la información que emana de la Alta Gerencia debe estar modulada del sesgo mencionado del párrafo anterior, quien, de manera independiente y objetiva, es Auditoría Interna la instancia que realiza esa modulación entre otras funciones, así mismo, es quien informa al Directorio sobre la eficacia del control interno administrada por la Alta Gerencia para poder mitigar los riesgos internos y externos.

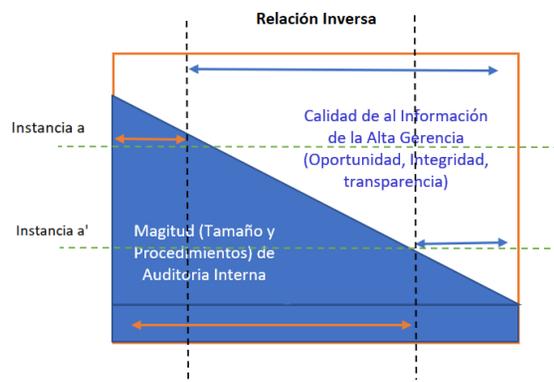
Sin embargo, cuando la Alta Dirección no encuentra satisfacción en la información de la Alta Gerencia referente a la realidad de los resultados cualitativos y cuantitativos en los que la empresa se encuentra en la realidad, acude o espera que, Auditoría Interna identifique e informe los aspectos y explicaciones que la administración que está omitiendo incongruente a la realidad de la empresa, por lo que, Auditoría Interna incrementará recursos y procedimientos cuando la Alta Dirección precisa de mayor información para toma de sus decisiones.

Es función de Auditoría Interna, en todo su proceso de análisis y metodología, evaluar la oportunidad, integridad y transparencia de la información que llega a la Alta Dirección.

Por lo anteriormente expuesto, la Gobernanza Corporativa y el Control Interno, convergen en la siguiente relación:

*"Existe una relación inversa entre la calidad de información de la Alta Gerencia y la magnitud del control de Auditoría Interna".*

Lo expuesto, se lo refleja en el siguiente gráfico:



## Conclusión

Cuanto mayor es la calidad de la información (oportunidad, integridad y transparencia) de la Alta Gerencia a la Alta Dirección, menor es el tamaño, magnitud y procedimientos de Auditoría Interna. Mientras que, por el lado inverso, cuanto menor es la transparencia de la información de la Alta Gerencia a la Alta Dirección, mayor es el tamaño y procedimientos esperados por la Auditoría Interna.

## Fuentes Bibliográficas:

Committee Of Sponsoring Organizations (COSO), Of the Treadway Commission. Control interno. Ediciones ECOE, 1996, EE.UU., 321 pp.  
 Lineamientos para un Código Andino de Gobierno Corporativo. Corporación Andina de Fomento (CAF).  
 Principios para la gobernabilidad. Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos (OCDE).

## Contactos:

Jorge Céspedes  
 Director a.i. IICCFa  
 iiccfafa2020@gmail.com  
 Cel: (591 2) 72582341

## Dirección:

Instituto de Investigaciones de Ciencias Contables, Financieras y Auditoría - IICCFa  
 Calle México N° 1790; Edificio Maria Reyna, Mezanine  
 iiccfafa.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.*