

La Contabilidad y las Finanzas en América Latina

INVESTIGACIÓN



UNIVERSIDAD AUTÓNOMA
DE NAYARIT



UTP
Editorial

COLECCIÓN ESPECIAL ALAFEC

La Contabilidad y las Finanzas en América Latina



Editorial

La Contabilidad y las Finanzas en América Latina, es una publicación editada por la Universidad Tecnocientífica del Pacífico S.C. en coedición con la Universidad Autónoma de Nayarit.

Calle 20 de Noviembre, 75, Col. Mololoa, CP: 63050. Tel. (311)212-5253
www.tecnocientifica.com.

Ciudad de la Cultura Amado Nervo s/n CP: 63155

<http://www.uan.edu.mx/>

Tepic, Nayarit, México

Primera Edición digital.

ISBN:

978-607-9488-91-8

Queda prohibida la reproducción total o parcial de los contenidos e imágenes de la publicación sin previa autorización bajo ninguna circunstancia, salvo autorización expresa y por escrito de las partes.

La Contabilidad y las Finanzas en América Latina

Autores

Roberto Cotrina Llamocca
Christian Jhonnatan Montoro Mendoza
Alessandro Martín Rodríguez Chumpitaz
Vanessa Cano Mejía
Juan David Arias Suárez
Víctor Escobar Cisternas
Jonathan Hermosilla Cortés
Magda Andrea Monsalve Peláez
Samuel Leónidas Pérez Grau
Andrés David Serrato Guana
Rafael Humberto Pinzón Alfonso
Sandra Yulier Martínez Buitrago
Luis Hernán Pedraza Calderón
Antonio Faúndez Ugalde
María Teresa Blanco Lobos
Hanns De La Fuente-Mella
Elsa Esther Choy Zevallos

Comité Editorial

Gisela Juliet Estrada Illán
Jacqueline Ivonne Caravantes Estrada
Jesus Ernesto Caravantes Estrada

Diseño de Portada

Divulgación y fomento editorial, FCA UNAM

ÍNDICE

Prólogo.....	4
La auditoría anticipada y los riesgos tributarios en las MyPES de (Lima – Perú) 2017	6
Roberto Cotrina Llamocca Christian Jhonnatan Montoro Mendoza Alessandro Martin Rodriguez Chumpitaz	
La contabilidad en la era de las TIC´s: oportunidades y desafíos de la educación contable.....	31
Vanessa Cano Mejía Juan David Arias Suárez	
Análisis comparativo entre las normas internacionales de valoración y las de información financiera: caso PPE	52
Jonathan Hermosilla Cortés Víctor Escobar Cisternas	
La contabilidad de gestión como herramienta para fortalecer la toma de decisiones.....	69
Magda Andrea Monsalve Peláez Samuel Leónidas Pérez Grau	
Análisis del sector de construcción en Bogotá. Una mirada desde los indicadores de rentabilidad.....	95
Andrés David Serrato Guana Rafael Humberto Pinzón Alfonso	
El alcance de las firmas de auditoría frente a la elaboración y presentación de estados financieros.....	121
Sandra Yulier Martínez Buitrago Luis Hernán Pedraza Calderón	
El régimen de tributación integrado chileno: desde la perspectiva de la equidad tributaria.....	138
Antonio Faúndez Ugalde María Teresa Blanco Lobos Hanns de la Fuente Mella	
Costos de prevención en salud ambiental y rentabilidad social en empresas mineras – Perú.....	153
Elsa Esther Choy Zevallos	

Prólogo

En noviembre de 2018, se celebró en Nuevo Vallarta, Nayarit, la XVI Asamblea General de la Asociación Latinoamericana de Facultades y Escuelas de Contaduría y Administración (ALAFEC), cuya institución anfitriona fue la Unidad Académica de Contaduría y Administración de la Universidad Autónoma de Nayarit. Sirvan estas líneas para reconocer el esfuerzo y liderazgo del Mtro. Idi Amín Germán Silva Jug, director de la referida Unidad Académica y presidente del Comité Organizador de la Asamblea.

En el marco de la Asamblea, se presentaron ponencias de investigación de autores de distintas instituciones de América Latina. 99 trabajos fueron seleccionados para su presentación luego de un proceso de arbitraje doble ciego, en el que sumaron esfuerzos académicos 76 instituciones de distintos países. Tanto la Asamblea, como el proceso de arbitraje y la presentación de los resultados de investigación, son ejemplos de la convergencia de ideas y de la posibilidad de construir a partir de las coincidencias que, más allá de un idioma en común, nos unen como latinoamericanos.

El esfuerzo realizado por la ALAFEC, y por cada uno de los investigadores e investigadoras que participaron durante la Asamblea, se materializa hoy a través de cinco libros con distintas temáticas. Los libros fueron publicados por la propia Universidad Autónoma de Nayarit en la Colección Especial ALAFEC, creada en 2018 con la intención de preservar y ordenar el conocimiento generado por los integrantes de la Asociación.

Asimismo, dichos libros se elaboraron con base en cinco ejes temáticos. En cada uno de ellos, se incluyeron las ponencias que fueron aceptadas y presentadas en la Asamblea y cuyos autores aceptaron su publicación en esta colección, que se ve enriquecida con resultados de investigaciones teóricas y prácticas en las disciplinas que nos competen como asociación.

La obra *La Contabilidad y las Finanzas en América Latina* incluye ocho trabajos de autores de Perú, Colombia y Chile. En este libro, se tratan temas como auditoría, formación profesional, normatividad internacional, contabilidad de gestión, rentabilidad, regímenes de tributación y costos, todos tratados bajo la óptica de las Tecnologías de la Información y la Comunicación (TIC).

Disfrutemos, pues, de los frutos de este grato coincidir. Es mi deseo que la publicación de estos libros sirva para estrechar lazos entre las naciones de nuestra América Latina y que surjan proyectos que se transformen en realidades que nos acerquen. Después de todo, ésta es la misión fundamental de nuestra ALAFEC.

Mtro. Tomás Humberto Rubio Pérez

Presidente de la ALAFEC

LA AUDITORIA ANTICIPADA Y LOS RIESGOS TRIBUTARIOS EN LAS MYPES DE (LIMA – PERÚ) 2017

Área Temática: Contabilidad, Costos y Auditoría

Autores:

Roberto Cotrina Llamocca
roberto.cotrina1@unmsm.edu.pe

Christian Jhonnatan Montoro Mendoza
Christian.montoro@unmsm.edu.pe

Alessandro Martin Rodriguez Chumpitaz
arodriguezchumpitaz@gmail.com
Universidad Nacional Mayor De San Marcos

Resumen

El presente trabajo tiene como finalidad determinar de qué manera la auditoria anticipada de cumplimiento tributario impacta en la mitigación de riesgos tributarios en las micro y pequeña empresa (MYPES), fabricantes de muebles del distrito de Villa El Salvador, LIMA – PERÚ. Para tal efecto se realizara un estudio de la información económica, libros y declaraciones juradas de la empresa a fin de identificar los riesgos existentes.

La población y la muestra estuvo conformada por las empresas que fabrican muebles en el distrito de Villa El Salvador, el diseño de la investigación es no experimental-transversal, ya que no se ha manipulado ninguna variables para la determinación de sus efectos.

Como resultado de la aplicación de cuestionarios y entrevistas se afirma la hipótesis general planteada que asume que un control anticipado de cumplimiento tributario ayuda a mitigar los riesgos tributarios ya que permite a la empresa conocer la situación real tributaria en la que se encuentra, permitiendo corregir de forma óptima los errores encontrados de manera anticipada, contrarrestar los posibles reparos tributarios ante una fiscalización y evitar a que incurra en sanciones administrativas o económicas, por lo que se recomienda que la empresa aplique un control integral de manera anticipada como política institucional y que actué dentro del marco legal cumpliendo con sus obligaciones tributarias adecuadamente.

Finalmente en el presente trabajo, los resultados revelan que las algunas MYPES incumplen con sus obligaciones tributarias recurriendo a artificios para dejar de pagar impuestos, y por ello pagan multa y sanciones lo cual afecta su gestión económica. Por ende, determinamos que las auditorias anticipadas de cumplimiento tributarios se hacen necesarias ya que facilitan la programación de las obligaciones a

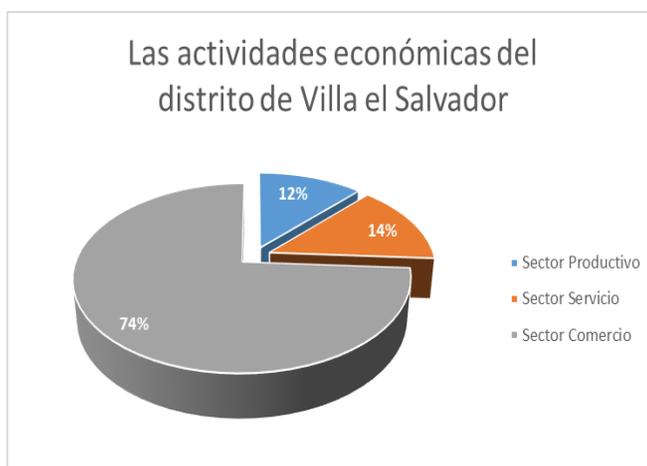
fin de evitar el incumplimiento en materia tributaria de las micro y pequeñas empresas fabricantes de muebles del distrito de Villa el Salvador.

Palabras Claves: Auditoria tributaria, Mypes, infracciones y sanciones, riesgos tributarios.

Introducción

Actualmente la globalización de los mercados exige que las empresas sean competitivas para asegurar su permanencia y crecimiento en este escenario económico. Pero no solo las grandes empresas tienen que ajustar sus procesos a esta gran globalización, sino también las micro y pequeñas empresas (MYPES), ya que estas organizaciones en estos últimos años se han constituido en el brazo productivo del país estimándose que conformarían el 98.35% del tejido empresarial peruano (SUNAT: 2007), teniendo un buen ejemplo en las Pymes fabricantes de muebles de VILLA EL SALVADOR, que en estos últimos años representan un soporte importante para el desarrollo de dicho distrito, y en general, para la economía nacional.

Gráfico N° 1



Fuente: Gerencia de desarrollo económico local del Distrito de Villa el Salvador

En el Perú, la Superintendencia Nacional de Aduanas y de Administración Tributaria (SUNAT), es la encargada de fiscalizar o verificar el estricto cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes, para tal efecto cuenta con un conjunto de normas que conforman la actual legislación tributaria, asimismo resulta notable la creciente preocupación de los distintos entes del entorno empresarial por todo lo que de alguna forma signifique declarar información razonable ante la administración tributaria, esta preocupación por los procedimientos tributarios y su razonabilidad, se encuentran en todas las micro y pequeñas empresas (MYPES), quienes tienen que alinearse bajo las exigencias tributarias vigentes para poder tener entorno favorables y poder desarrollar su giro competitivamente, es por ello que el control anticipado de cumplimiento tributario vienen tomando cada vez mayor importancia, ya que este examen no solo verifica el cumplimiento correcto de las obligaciones tributarias por parte de los contribuyentes, sino que a través de los resultados del examen se puede conocer de antemano la situación tributaria a una fecha dada, teniendo la posibilidad de corregir y regularizar los errores y de ser posible determinar el importe que significa el regularizar voluntariamente dichas omisiones, ayudando de esta manera a reducir los riesgos tributarios de la empresa.

Las leyes del código tributario peruano establecen que las obligaciones tributarias tanto formales como sustanciales deben ser cumplidas con oportunidad y exactitud, por lo que el cumplimiento parcial incorrecto o tardío de las obligaciones tributarias por parte de la empresa corre el riesgo de incurrir en infracciones que serán sancionados por la administración tributaria y lo que conllevara a la empresa en incurrir en desembolsos innecesarios que se reflejaran en pérdidas financieras.

Es por ello, que la implementación de un examen de control anticipado ofrece minimizar los riesgos y contingencias tributarias mediante procedimientos y formalidades que permitan tener un control previo y verificar el adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Marco Teórico Conceptual:

Auditoria Tributaria

De acuerdo con el autor Reyes Ponte (2015), indica que “es el proceso sistemático de obtener y evaluar objetivamente la evidencia acerca de las afirmaciones y hechos relacionados con actos y acontecimientos de carácter tributario, a fin de evaluar tales declaraciones a la luz de los criterios establecidos y comunicar los resultados a las partes interesadas; ello implica verificar la razonabilidad con que la entidad ha registrado la contabilización de las operaciones con los principios de la Contabilidad Generalmente Aceptados, debiendo para ello investigar si las declaraciones juradas se han realizado razonablemente con arreglo a las normas tributarias vigentes y de aplicación”.

De acuerdo al Instituto Aduanero Tributario de la SUNAT (2017), indica que: “La auditoría tributaria es un control crítico y sistemático que usa un conjunto de técnicas y procedimientos destinados a verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias formales y sustanciales de los contribuyentes. Se efectúa teniendo en cuenta las normas tributarias vigentes en el periodo a fiscalizar, para determinar la base imponible al periodo y tributos auditados, las infracciones y sanciones que corresponden y la deuda actualizada”

Objetivos de la Auditoria tributaria:

Flores (2012) manifiesta que los objetivos de la auditoria son los siguientes:

- a) Determinar la veracidad de la información en las declaraciones juradas presentadas.

- b) Verificar que la información declarada corresponde a las operaciones anotadas en los registros contables y a la documentación sustitutoria; así como a todas las transacciones económicas efectuadas.

- c) Verificar que las bases imponibles, créditos, tasas e impuestos estén debidamente aplicados y sustentados.
- d) Contrastar las prácticas contables realizadas con las normas tributarias correspondientes a fin de detectar diferencias temporales y/o permanentes y establecer reparos tributarios, de conformidad a las normas contables y tributarias vigentes.

Auditoría tributaria anticipada o preventiva:

Reyes ponte,(2015) indica “que se encarga de la revisión de los libros contables y la documentación sustitutoria de las transacciones comerciales; es realizada por compañías de auditoría especialistas en tributación, antes de ser notificados por la SUNAT para iniciar un procedimiento de fiscalización tributaria, es saludable para que los deudores tributarios auditar su contabilidad que está relacionada con la determinación de la base imponible para el cálculo de los diferentes impuesto; con el fin de comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones formales y sustanciales, su cargo y de ser el caso efectuar las correcciones y ajustes que sean necesarios dentro del marco legal”.

Pastor y Pablo Rocano Consultores S.A.C, señalan que: “se trata de un control que consiste en la verificación del adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias sustanciales y formales. La finalidad de este examen es ayudar a descubrir las contingencias y plantear soluciones para una significativa reducción de los reparos”.

Asimismo, Ramírez (2016) desarrolla una investigación titulada “Auditoría tributaria y las contingencias tributarias en la empresa GFK conecta SAC. Años 2012-2015”, donde evidencia que el control interno o una auditoría anticipada de las obligaciones tributarias permiten detectar las posibles contingencias tributarias que se puede presentar en un periodo identificando los posibles gastos innecesarios y/o posibles sanciones de parte de la autoridad tributaria.

Por lo tanto, la auditoría tributaria preventiva es el proceso de prevención, es decir, el conocimiento anticipado de hechos, circunstancias y situaciones que deben resolverse de la mejor forma para evitar posibles errores, que de no ser corregidos a tiempo podrían ocasionar graves problemas con la Administración Tributaria, derivando en medidas pecuniarias que toma el ente administrativo afectando negativamente a la situación financiera de una MYPE. Por ello, es responsabilidad de las empresas la aplicación de un control anticipado que les permita mitigar posibles riesgos.

Micro y Pequeña Empresa (MYPE) en el Perú:

La Micro y Pequeña Empresa es la unidad económica constituida por una persona natural o jurídica, bajo cualquier forma de organización o gestión empresarial contemplada en la legislación vigente, que tiene como objeto desarrollar actividades de extracción, transformación, producción, comercialización de bienes o prestación de servicios. Cuando la Ley hace mención a la sigla MYPE, se está refiriendo a las Micro y Pequeñas empresas.

La MYPE debe reunir las siguientes características concurrentes:

Microempresa: de uno (1) hasta diez (10) trabajadores inclusive y ventas anuales hasta el monto máximo de 150 Unidades Impositivas Tributarias (1 UIT= S/. 3 950). Tal límite en el año 2016, correspondería a un monto de 592´500 soles.

Pequeña Empresa: de uno (1) hasta cien (100) trabajadores inclusive y ventas anuales hasta el monto máximo de 1 700 Unidades Impositivas Tributarias (1 UIT= S/. 3950). Este máximo en el año 2016, correspondería a un monto de 6´715,000 soles.

Marco jurídico legal de las MYPES

“El estado estimula la creación de riqueza y garantiza la libertad de trabajo y la libertad de empresa, comercio e industria. El ejercicio de estas libertades no debe ser lesivo a la moral, ni a la salud, ni a la seguridad pública. El estado brinda oportunidades de superación a los sectores que sufren cualquier desigualdad; en tal sentido, promueve las pequeñas empresas en todas sus modalidades”. Se manifiesta en el artículo 59 de la constitución política del Perú.

Según esta ley en su artículo 36 manifiesta: “El estado fomenta la formalización de las Pymes a través de la simplificación de los diversos procedimientos de registros, supervisión, Inspección y verificación posterior”. (PYMEX, 2017)

Entonces, también resulta necesario que el estado tome parte de la acción con las MYPES y promueva una inserción de prácticas como el control anticipado que permitan prevenir a estas empresas de futuros riesgos, con esto otorgando mayor oportunidad a las MYPES a seguir en marcha sin problemas financieros.

Riesgo Tributario:

Definiremos el riesgo tributario como la inseguridad de que la declaración y pago de las obligaciones tributarias incumpla con las condiciones de forma y fondo, conllevando ello un efecto material en las compañías y obligaciones agregadas por las sanciones impuestas en las leyes correspondientes.

“El riesgo tributario está relacionado a un sistema como el vigente y por ellos resulta necesario para las empresas como contribuyentes el tratar en primer lugar de detectarlos y luego reducirlos. Este objetivo permite una mejoría en la administración de la empresa tanto desde el aspecto fiscal como desde otros aspectos como el contable o inclusive el económico. (Vargas, 2011, p.93).

Infracciones y Sanciones Administrativas:

Baldeón, N.A. (2007), menciona que en aplicación de principio de legalidad, la tipificación de las infracciones tributarias y la determinación de las sanciones respectivas se establece solo por ley, tal como lo dispone la norma IV del Título Preliminar del Código Tributario, la cual señala que “Solo por ley o por Decreto Legislativo, en caso de delegación de facultades discrecional en la forma y condición que dicho ente administrativo establezca”.

Obligaciones Formales y Sustanciales:

Son obligaciones que todo contribuyente debe cumplir ante la SUNAT.

Obligaciones formales: inscribirse en el RUC u otros registros; fijar su domicilio fiscal; determinar y declarar cada tributo dentro de ciertas fechas o plazos fijados legalmente; emitir comprobantes de pago por sus operaciones económicas; sustentar el traslado de bienes con guías de remisión; registrar sus operaciones en libros contables; retener y pagar tributos; depositar los montos de deducciones efectuadas a otros contribuyentes en el banco que señalen las normas vigentes.

Obligaciones sustanciales: Pagar oportunamente los tributos como el Impuesto a la Renta, impuesto General a las Ventas, entre otros; pagar oportunamente las retenciones de impuestos efectuadas y las percepciones; depositar los montos de la deducciones efectuadas a otros contribuyentes en el banco que señalen las normas vigentes.

(Arancibia, 2005, p.72) lo define como “El vínculo jurídico causado por el tributo, cuya origen es la ley y establece el vínculo entre Estado y el responsable o contribuyente que se expresa en un compromiso de dar (pago o tributo) o en obligaciones complementarias de hacer y presentar balances y declaraciones juradas o de tolerar las revisiones fiscales”.

Infracción Tributaria:

Toda acción u omisión que importe violación de las normas tributarias, Constituye infracción sancionable, siempre que se encuentre tipificada como tal, de acuerdo con las normas del Código Tributario.

Multa

La multa es una sanción que impone la Administración Tributaria por la comisión (entendida como acción u omisión) de una infracción tributaria. Es una sanción pecuniaria, es decir expresada en un monto de dinero, que debe pagarse por haber cometido una infracción.

Sanción Tributaria

Es el castigo aplicado a los contribuyentes que cometen infracciones tributarias. La sanción tributaria se extingue por los siguientes medios: Pago, compensación, condonación, consolidación, prescripción, resolución de la Administración Tributaria sobre las deudas de cobranza dudosa de su recuperación onerosa, que consta en las respectivas Resoluciones de Determinación, Resoluciones de Multa u Órdenes de pago.

Por consiguiente, las multas o sanciones derivan como resultado del incumplimiento de una obligación sustancial, para el presente estudio, ya que resulta de un incorrecto cálculo y pago de un tributo. Hecho que no ocurriría de practicarse controles preventivos en el proceso de determinación y cálculo de tributos de la PYMES.

Metodología

Se realizó un estudio de enfoque cuantitativo por que se apoya en la estadística, de tipo analítico-explicativo, y de diseño no experimental debido a que no se manipula las variables.

La población estuvo constituida por 278 empresas PYMES del sector de VILLA EL SALVADOR (Diario La República, 2013). Se procedió a calcular la muestra estratificada aleatoria con un 91% de confianza, siendo la resultante 74 PYMES, de las cuales 34 son microempresas y 40 pequeñas empresas.

La información procesada se obtuvo a través de encuestas realizadas en el sector estudiado, entre los meses de marzo y abril del 2017. Estos datos recogidos fueron vaciados a una hoja de Microsoft Excel para la elaboración y también se utilizó el programa estadístico SPSS 22.

El instrumento a utilizado fue el cuestionario, la cual permitió obtener la variación de ventas, expansión y mejoras en las PYMES, la cual ha sido elaborada y ordenada en función al enfoque de hemos querido darle a nuestra investigación; y también entrevistas.

Por ello, se procedió a realizar el estudio sobre la muestra calculada enfocándose sobre la zona denominada “Parque Industrial” complejo que es uno de los polos industriales en el país, y sobre todo posee una gran representatividad sobre el distrito de Villa El Salvador. Lo cual permitió facilitar nuestro estudio y análisis en un solo espacio geográfico.

Análisis e Interpretación de los Resultados

A continuación detallamos el contenido de la evaluación de la situación tributaria de la empresa:

1. Evaluación de los Estados Financieros.
2. Cálculo del Impuesto a la Renta de las mypes de Villa El Salvador.
3. Evaluación de la situación tributaria en base a la información proporcionada.

Resultados

Evaluación de los Estados Financieros del Parque Industrial de Villa el Salvador

Figura 01: Estado de Situación Financiera del Parque Industrial de Villa el Salvador

MYPE (Fabricante de muebles) – Parque Industrial del distrito de Villa el Salvador

ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA									
Al 31 de diciembre 2016 (Expresado en soles)									
<u>ACTIVO</u>	<u>2015</u>	<u>2016</u>	<u>%</u>	<u>%</u>	<u>PASIVO</u>	<u>2015</u>	<u>2016</u>	<u>%</u>	<u>%</u>
ACTIVO CORRIENTE					PASIVO CORRIENTE				
Efectivo y equivalente de efectivo	95,089	81,659	-14%	12%	Obligaciones Financieras	78,078	112,502	44%	34%
Cuentas por cobrar comerciales	89,237	119,237	34%	17%	Cuentas por Pagar Comerciales	112,951	86,084	-24%	26%
Suministros	178,090	228,408	28%	33%	Tributos por pagar	60,678	43,000	-29%	13%
Gastos Pagados por Anticipado	50,659	50,659	0%	7%					
Total Activo Corriente	413,075	479,964	16%	69%	Total Pasivo Corriente	251,707	241,586	-4%	72%
					PASIVO NO CORRIENTE				
					Cuentas por pagar diversas	93,404	93,404	0%	28%
					Total pasivo no corriente	93,404	93,404	0%	28%
					Total Pasivo	345,111	334,990		
					PATRIMONIO				
ACTIVO NO CORRIENTE					Capital	125,462	125,462	0%	35%
Activos Intangibles	48,452	48,452	0%	7%	Resultado del Ejercicio	89,260	118,337	33%	33%
Instalaciones, mobiliario y equipos	120,790	162,790	35%	24%	Resultados Acumulados	23,158	112,418	385%	32%
Total Activo no Corriente	169,242	211,242	25%	31%	Total Patrimonio	237,879	356,216		
TOTAL ACTIVO	582,317	691,206			TOTAL PASIVO Y PATRIMONIO	582,990	691,206		

Fuente: Elaboración propia en base a resultados de encuestas y entrevistas del Parque Industrial.

Interpretación: En el 2016 el activo corriente total de la empresa representa el 69% del activo total y tuvo una variación del 16% respecto al año 2015. Los mayores rubros dentro del activo corriente corresponde a Suministros que representa el 33% y que tuvo un aumento del 28% respecto al año 2015, de acuerdo a lo indicado por la empresa esto se debe a las adquisiciones e importaciones de piezas y accesorios de muebles que son destinados a las ventas del año. El otro rubro corresponde a las

cuentas por cobrar comerciales que representa el 17% del activo corriente total, y que tuvo un aumento del 34% respecto al año 2015, de acuerdo a lo indicado por la empresa esto se debe a que en el año 2016 la Mype tuvo un importante proyecto de prestación de servicios, el cual consistía en la evaluación y prevención mensual de las máquinas de fabricación de muebles durante 10 meses.

El activo no corriente total de la empresa representa el 31% del activo total y tuvo una variación del 25% respecto al año 2015. El mayor rubro dentro del activo no corriente total corresponde a mobiliarios y equipos que representa el 24% y que tuvo un aumento del 35% respecto al año 2015, de acuerdo a lo indicado por la empresa esto se debe a la adquisición de un montacargas de marca Caterpillar P5000.

Asimismo, en el 2016 el pasivo corriente total de la empresa representa el 72% del pasivo total y tuvo una variación del -4% respecto al año 2015. El mayor rubro dentro del pasivo corriente total corresponde a obligaciones financieras que representa el 34% y que tuvo un aumento del 44% respecto al año 2015, de acuerdo a lo indicado por la empresa esto se debe a la celebración de un nuevo préstamo con el banco BCP que ha sido destinado a capital de trabajo. Los rubros cuentas por pagar comerciales y tributos por pagar representan un 26% y 13% respectivamente del pasivo corriente total y tuvieron una variación del -24% y -29% respecto al año 2015, de acuerdo a lo indicado por la empresa esto se debe al pago de facturas de los proveedores y el pago de la renta anual 2015. El pasivo no corriente representa un 28% del total del pasivo total y no ha tenido ninguna variación.

Por otro lado, el patrimonio está representado por los rubros capital, resultado del ejercicio y resultado acumulado que representa el 35%, 33% y 32% respectivamente del total del patrimonio, este último rubro tuvo una variación del más del 100% debido a que en el año 2013 la mypes fabricantes de mueble presentaba una pérdida contable que fue compensada durante los años posteriores, por ello el resultado se ve incrementado significativamente.

Figura 02: Estado de Resultados del Parque Industrial del Distrito de Villa el Salvador.

MYPE (fabricante de mueble) – Parque Industrial del Distrito de Villa El Salvador				
ESTADO DE RESULTADOS				
Al 31 de Diciembre 2016 (Expresado en soles)				
	2015	2016	%	%
Ingresos por Servicios	2,124,360	2,300,911	8%	100%
Costo del Servicio	-1,177,936	-1,091,084	-7%	47%
Utilidad Bruta	946,424	1,209,827	28%	53%
Gastos de Admnistracion	-378,090	-535,100	42%	23%
Gastos de Ventas	-338,898	-354,206	5%	15%
Utilidad Operativa	229,436	320,522	40%	14%
Otros gastos	-105,464	-155,230	47%	7%
Resultado antes de Impuestos	123,972	165,292	33%	7%
Impuesto a la Renta	-34,712	-46,954	35%	2%
Utilidad neta del ejercicio	89,260	118,337	33%	5%
Salvador				

Fuente: Elaboración propia en base a resultados de encuestas y entrevistas del Parque Industrial.

Interpretación: Durante el año 2016 la Mype fabricante de mueble tuvo una utilidad neta de S/.118, 337 que representa el 5% de las ventas totales del ejercicio, tuvo una variación del 33% respecto al año 2015, eso se debe mayormente al incremento en las ventas de un 8% específicamente por las ventas a provincias.

Por otro lado la utilidad operativa del ejercicio 2016 representa un 14% de las ventas totales y tuvo una variación del 40% respecto al año 2015, de acuerdo a lo indicado por la empresa esto es debido a la contratación de 02 especialistas quienes se encargan de supervisar el desempeño del Parque Industrial de Villa el Salvador que se encuentra en el rubro de otros gastos.

El resultado antes de impuestos del 2016 asciende a S/. 165,292 representa el 7% de las ventas totales y tuvo una variación del 33% respecto al año 2015, de acuerdo a lo indicado por la empresa esto es debido a los talleres utilizados y otros gastos de gestión de la mype que se encuentran en el rubro de otros gastos.

El impuesto a la renta 2016 calculado por la empresa asciende a S7.46, 954 que representa el 2% de las ventas y ha sido determinado aplicando la tasa del 28% de acuerdo al artículo 55 del Impuesto a la Renta.

Cálculo del Impuesto a la Renta del Parque Industrial de Villa el Salvador

Figura 03: Determinación del impuesto a la renta del Parque Industrial del Distrito de Villa el Salvador

MYPE (fabricante de mueble) – Parque Industrial del Distrito de Villa El Salvador	
Determinación del Impuesto a la Renta Ejercicio 2016 (Expresado en Soles)	
Utilidad antes de Impuestos	165,292
Adiciones	
Multas y sanciones	2,403
Deducciones	
	0
Renta Neta	167,695
Participación de utilidades	0
Renta Neta Imponible	167,695
Impuesto a la Renta (28%)	46,954
Pagos a cuenta del Impuesto a la Renta	-34,514
Impuesto a la Renta a pagar	12,441

Fuente: Elaboración propia en base a resultados de encuestas y entrevistas del Parque Industrial.

Interpretación: El impuesto a la renta anual 2016 determinado por la mype asciende a s/. 46,954, que fue calculado como resultado de aplicar sobre la venta neta del ejercicio la tasa del 28%. De acuerdo a lo establecido en el artículo 37 del Impuesto a la Renta (SUNAT, Impuesto a la Renta, s.f) la renta neta estará dada por la diferencia existente entre la Renta Bruta y los gastos deducibles hasta el límite

máximo permitido por la Ley, por lo que la empresa ha considerado adicionar a la renta neta a los gastos por multas y sanciones que ascienden a S/. 2,403 registrados en el ejercicio.

Evaluación de la empresa tributaria en base a la información proporcionada

De acuerdo a lo indicado por la empresa las declaraciones juradas del impuesto a la renta de los años 2015 al 2016 se encuentran pendientes de fiscalización por parte de la administración tributaria, por lo que una Auditoría tributaria ayudaría a la empresa a conocer cuáles podrían ser los riesgos tributarios que podría afrontar en una eventual fiscalización.

A continuación presentamos los procedimientos de auditoría tributaria aplicados a la revisión del cálculo del Impuesto a la Renta del ejercicio 2016 de acuerdo con la información proporcionada por la mype a fin de determinar la situación tributaria en la que se encuentra respecto a los impuestos antes mencionados. Para tal fin, la mype proporciono la siguiente información y documentación:

- Estados Financieros del 2015 al 2016
- Cálculo del Impuesto a la Renta al 31 de Diciembre de 2016.
- Balance de Comprobación al 31 de diciembre del 2016
- Resumen de los pagos a cuenta.

En este sentido, cabe indicar que la auditoría tributaria abarco los siguientes procedimientos de acuerdo a la información proporcionada:

- Evaluación conceptual de los rubros de mayor importancia consignados en los estados financieros que pudieran tener efectos tributarios.
- Análisis selectivo de los gastos con la finalidad de verificar el correcto tratamiento tributario en base a una muestra selectiva a través del registro de compra.
- Evaluación conceptual y selectiva de los gastos de ejercicios anteriores.
- Cálculo del Impuesto a la Renta como resultado de la evaluación resultada.

- Determinación de los intereses y sanciones asociados con las potenciales contingencias determinadas.

Tomando en consideración la documentación sometida a la evaluación, debemos mencionar que el examen no representa una manifiación integral de la problemática impositiva que pudiera estar comprendida en el periodo materia de revisión.

Multas y Sanciones

Figura 04: Multas y sanciones de la empresa

AUDIRORÍA TRIBUTARIA PREVENTIVA		
Periodo	Descripción	Importe
Dic-15	Multa e intereses por omisión de tributo IGV	745
Dic-15	Multa e intereses por declarar fuera de los plazos establecidos	890
Mar-16	Multa e intereses por declarar fuera de los plazos establecidos	768
TOTAL		2403

Fuente: Elaboración propia en base a resultados de encuestas y entrevistas del Parque Industrial.

Durante el 2016 la empresa registro gastos por multas por omisión de tributo y por declarar fuera de los plazos establecidos, cabe indicar que la mype ha adicionado a la renta neta del total de los gastos por multas que ascienden a S/. 2,403. De acuerdo El inciso c) del Artículo 44° del Impuesto a la Renta (SUNAT, Impuesto a la Renta, s.f) indica que “las multas, recargas, intereses moratorios previstos en el código tributario y, en general, las sanciones aplicadas por el sector Público Nacional” no son aceptados como gasto para fine tributarios. Por lo tanto, se adiciona un importe de S/. 2,403 a la determinación de la renta imponible del ejercicio.

Cálculo del Impuesto a la Renta como resultado de la evaluación realizada.

Figura 05: Determinación del Impuesto a la Renta según Auditoría Tributaria

ÁUDITORÍA TRIBUTARIA PREVENTIVA	
DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO A LA RENTA	
Ejercicio 2016 (Expresado en soles)	
Utilidades antes de impuestos	165,292
<u>Adiciones</u>	18,481
a) Gastos no causales	2,770
b) Gastos que no cuentan con CdP	5,900
c) Gastos con CP emitidos por No Habidos	2,153
d) Gastos no devengados en le ejercicio	2,405
e) Gastos que no cuentan con documentación fehaciente	2,850
f) Multas y Sanciones	2,403
<u>Deducciones</u>	0
Renta Neta	183,773
Participación de las utilidades	0
Renta Neta Imponible	183,773
Impuesto a la Renta (28%)	51,456
Pagos a cuenta del Impuesto a la Renta	-34,514
Impuesto a la renta a pagar	16,943

Fuente: Elaboración propia en base a resultados de encuestas y entrevistas del Parque Industrial.

De acuerdo a la situación identificadas en la empresa respecto al Impuesto a la Renta, se procede a adicionar el importe total de S/. 18,481 a la renta neta del ejercicio y como resultado el Impuesto a la Renta asciende a S/. 51,456.

Impuesto a la Renta Comparativo

Figura 06: Impuesto a la Renta Comparativo

ÁUDITORÍA TRIBUTARIA PREVENTIVA		
COMPARATIVO DEL IMPUESTO A LA RENTA		
Ejercicio 2016 (Expresado en soles)		
	CLIENTE	A.T.P
Utilidades antes de impuestos	165,292	165,292
<u>Adiciones</u>	2,403	18,481
<u>Deducciones</u>	0	0
Renta Neta	167,695	183,773
Participación de Utilidades	0	0
Renta Neta Imponible	167,695	183,773
Impuesto a la Renta (28%)	46,954	51,456
Pagos a cuenta del Impuesto a la renta	-34,514	-34,514
Impuesto a la Renta a pagar	12,441	16,943

Fuente: Elaboración propia en base a resultados de encuestas y entrevistas del Parque Industrial.

El impuesto a la Renta calculado según Auditoria Tributaria difiere por S/. 16,078 respecto al cálculo de la empresa esto se debe a las adiciones identificadas en la evaluación.

Determinación de los intereses y sanciones asociadas con las potenciales contingencias determinadas.

Figura 07: Calculo de multas e intereses de la empresa

AUDITORÍA TRIBUTARIA PREVENTIVA	
CÁLCULO DE MULTA E INTERESES	
Tributo IGV - Diciembre	14,675
Tributo pago a cuenta - Diciembre	2,992
Total	17,667
Numeral 1 del articulo 176	
1 UIT	3,950
Rebaja del 90%	3,555
	<hr/>
Multa a pagar	395
Fecha de infraccion	23/01/2017
Fecha de regulariz de multa	9/02/2017
Días transcurridos	17
Tasa de interes	0.0004
Intereses transcurridos	3
	<hr/>
Total de multa e intereses	398

Fuente: Información de las Mypes del Parque Industrial de Villa El Salvador

De acuerdo a lo observado, la empresa no había realizado la declaración de los impuestos del periodo diciembre, por lo que se determinó la multa e intereses transcurridos de acuerdo a lo establecido en el numeral 1 del artículo 176 del código tributario a la fecha de regularización que es el 09/02/2017.

Luego de la aplicación y evaluación de la auditoria tributaria, se puede concluir a través de los resultados que la mype en estudio se encuentra propensa a que sea intervenida y sancionada por la administración tributaria, ya que debe realizar el pago de multa e intereses por no haber declarado los impuestos del periodo de diciembre

y presenta situaciones de riesgo en el cálculo del impuesto a la renta. Todos estos hechos generan una situación de inestabilidad, es por ello que para contrarrestar estas situaciones la aplicación de una auditoría tributaria preventiva ayudaría a reducir el riesgo tributario.

Resultados Específicos

Primer Objetivo:

Analizar de qué manera los procedimientos de un control anticipado de cumplimiento tributario influye en la disminución de riesgos tributarios en la MYPES fabricantes de muebles del distrito de Villa El Salvador.

Cuadro 01: Distribución de datos sobre la opinión de los micro y pequeños empresarios del parque industrial del distrito de Villa El Salvador.

Tabla de Frecuencia 01:

	Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje Valido	Porcentaje acumulado
Válido Totalmente de acuerdo	215	77,0	77,0	77,0
De acuerdo	50	18,0	18,0	95,0
Parcialmente de acuerdo	13	5,0	5,0	100,0
Total	278	100,0	100,0	

Fuente: Elaboración Propia

¿Considera usted que los procedimientos de la auditoría tributaria anticipada inciden en la reducción del riesgo tributario de la empresa?

Interpretación: Los resultados obtenidos muestran que el 95% de los encuestados están de acuerdo en que es importante los procedimientos de análisis de información financiera como los gastos e ingresos a fin de disminuir los riesgos tributarios, en razón de que dan a conocer aquellas partidas de los estados financieros que pudiesen presentar riesgos tributarios.

Segundo Objetivo

Determinar en qué medida el informe de un control anticipado de cumplimiento tributario incide en la disminución de riesgos de la MYPES fabricantes de muebles de Villa el Salvador.

Cuadro 02: Distribución de datos sobre el informe anticipado para la disminución de riesgos de la micro y pequeña empresas fabricantes de mueble de Villa El Salvador.

Tabla de Frecuencia 02:

		Frecuencia	Porcentaje	Porcentaje Valido	Porcentaje acumulado
Válido	Totalmente de	230	83,0	83,0	83,0
	De acuerdo	28	10,0	10,0	93,0
	Parcialmente de acuerdo	20	7,0	7,0	100,0
	Total	278	100,0	100,0	

Fuente: Elaboración Propia

¿Considera usted que la aplicación del informe de auditoría tributaria preventiva inciden en la mitigación de los riesgos tributarios de la empresa?

Interpretación: Los resultados obtenidos muestran que el 93% de los encuestados están de acuerdo en que la aplicación del informe de auditoría tributaria preventiva inciden en la mitigación de los riesgos tributarios de la empresa, en razón de que sirve para comunicar las observaciones y recomendaciones a la empresa, y para la toma de decisiones ante los resultados obtenidos por el trabajo efectuado.

Conclusiones del Trabajo de Investigación

Se ha determinado que efectivamente la Auditoria anticipada es un mecanismo para mitigar los riesgos tributarios, puesto que se ha detectado una serie de deficiencias en el cumplimiento de sus obligaciones formales y sustanciales a las que está afecta tales como, mantener los libros contables de acuerdo a ley y normas establecidas, declarar sus liquidaciones mensuales y anuales, calcular los impuestos o tributos según les corresponda y hacer el pago correspondiente. Según esto se constató que la empresa en desarrollo de sus actividades ha incurrido en faltas

Tributarias, que de su inmediato control y regularización se podría reducir de manera significativa estos riesgos tributarios.

Conclusiones Específicas

Se aprecia que la falta de procedimientos de auditoría anticipada en las Micro y Pequeña empresa fabricantes de muebles del distrito de Villa el Salvador, genera deficiencias a los resultados de gestión de riesgo y dirección en las áreas de producción, almacén, logística, productos terminados y ventas. Asimismo el análisis de los datos obtenidos permitió demostrar que el 95% de los encuestados están de acuerdo en que es importante los procedimientos de análisis de una auditoría anticipada, para cumplir con el logro de los objetivos de la empresa y determinar errores que pueden ser corregidos en parte antes de la fiscalización efectuada por la administración tributaria.

Se concluye que la implementación de un informe de auditoría anticipada repercute de manera positiva en la micro y pequeñas empresas fabricantes de muebles, ya que servirá como instrumento de supervisión y ejecución de un nuevo sistema del control interno, además el parque industrial de Villa el Salvador, pertenece al Instituto Tecnológico de la Producción CITE madera del Perú y a comparación de las demás, cuenta con los recursos necesarios para poder implementarla, pero para ello debe de contar con el personal idóneo que asuma responsabilidades de las funciones asignadas. Puesto que en el trabajo de campo pudimos comprobar la falta de preparación de los contadores de la empresa, lo que constituye un latente riesgo de reparos tributarios ya que se encuentra desactualizados y no están debidamente capacitados con respecto a los cambios constantes en las normas tributarias.

Recomendaciones del Trabajo de Investigación

Es conveniente que la micro y pequeña empresa fabricantes de muebles de Villa el Salvador, aplique e incorpore una Auditoría preventiva de cumplimiento tributario como un mecanismo o política institucional, que permita disminuir del riesgo

tributario y evitar gastos innecesarios; así como contrarrestar las contingencias que se pudieran suscitar en ejercicios posteriores y poder acceder a beneficios e incentivos por parte de la administración tributaria y al régimen de gradualidad.

Recomendaciones Específicas

Se recomienda implementar y gestionar una unidad de procedimiento de auditoría preventiva en las micro y pequeñas empresas (MYPE) fabricantes de muebles de Villa el Salvador, con la finalidad de que la empresa tenga un mejor manejo en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, puesto que los procedimientos de control brindará el apoyo necesario ante situaciones relevantes e identificará los riesgos futuros a los que están expuestos la empresa con el fin de salvaguardar sus recursos, asimismo esta unidad ayudará a la organización, al cumplimiento de sus objetivos y a mejorar la gestión de calidad en las áreas de producción, almacén, logística, productos terminados y ventas.

La micro y pequeña empresa fabricantes de muebles del distrito de Villa el Salvador, como estrategia debe establecer políticas y un buen planeamiento tributario de control, que conlleven a un beneficioso informe de auditoría y que brinde información importante sobre la situación tributaria de la empresa lo cual permitirá subsanar los errores u omisiones de manera preventiva, ante una eventual fiscalización de SUNAT.

Referencias

- Alvin y Randal. (2007). Auditoria, un enfoque integral. México: Pearson educación de México.
- Effio, f. (2011). Manual de auditoria tributaria: planteamiento, ejecución, informe, caso práctico integral. Perú: Entre líneas.
- Ramires, S. (2016). Auditoria tributaria y las contingencias tributarias en la empresa GFK conecta SAC. Año 2012-2015. Lima-Perú: Universidad Nacional del Callao.
- Mejia, P. (2013). LA RESPONSABILIDAD SOCIAL Y AMBIENTAL EN LA GESTIÓN DE LAS EMPRESAS MINERAS FORMALES EN AMÉRICA LATINA (Tesis para optar el grado académico de Doctor en contabilidad y finanzas). Universidad de San Martín de Porres, Lima – Perú.
- Flores, J. (2012). Auditoria Tributaria. Lima-Perú: Centro de especialización en contabilidad y finanzas EIRL.
- Reyes ponte, M.(2015). Auditoria Tributaria. Trujillo – Perú: Contafinanzas.
- Slosse, C (2016). Auditoría. Temas relevantes a la luz de las nuevas normas. La Plata_ Editorial de la Universidad Nacional de la Plata.
- Toledo, C. (2012).Relevancia de la planificación tributaria para una multinacional domiciliada en el extranjero que importa bienes o insumos chilenos. Chile: Universidad de Chile.
- Rios, S. y Ugarte R. (2004). Administración del conocimiento para las pequeñas y medianas empresa. México: Universidad de las Américas Puebla.
- Salinas F. y Edith R. (2010). Efectos tributarios en la gestión de las pymes de la actividad minera del oro en la región de Arequipa. Perú: Universidad del Callao.
- Burgos C. y Gutiérrez G. (2013). La Auditoria Tributaria Preventiva y su Impacto en el Riesgo Tributario en la Empresa Inversiones Padre Eterno EIRL. Perú: Universidad privada Antenor Orrego.
- Mantilla, S. (2005). Control Interno Informe Coso. Ediciones Eco. (4ta edición). Bogotá.

Baldeón, N. A. (2007). Acerca de la determinación de las infracciones tributarias y la aplicación del nuevo Régimen de Gradualidad. Actualidad Empresarial, N° 132 – Primera Quincena.

Código Tributario. Decreto Supremo 133-2013-EF
SUNAT, A. t. (s.f.). Guía tributaria. Obtenido de:

LA CONTABILIDAD EN LA ERA DE LAS TIC'S: OPORTUNIDADES Y DESAFÍOS DE LA EDUCACIÓN CONTABLE

Área Temática: Educación

Autores:

Vanessa Cano Mejía

vanessacanomejia@gmail.com

vcano@correo.iue.edu.co

Institución Universitaria de Envigado

Juan David Arias Suárez

jd.arias@hotmail.com

jdarias@poligran.edu.co

Institución Universitaria Politécnico Grancolombiano

Resumen

Es indiscutible que en la actual era digital, las Tecnologías en Innovación y Comunicación (TIC's) han creado un gran impacto en los diferentes campos del conocimiento, por tanto, los currícula de programas como la contaduría pública no han sido la excepción de tal proceso. Debido a lo anterior, esta ponencia recoge algunas reflexiones que desde el ejercicio docente han tenido lugar en cuanto a las oportunidades y desafíos de la educación contable en la era de las TIC's, por cuanto los desarrollos tecnológicos han propiciado avances en la creación y diseño de *software* contables que permiten atender las demandas de la denominada era del '*big data*' y los retos que conlleva consolidar información financiera a escala global; además de ello, estas tecnologías posibilitan que el relacionamiento entre el docente y el estudiante no dependa de la ubicación físico-geográfica de ambos en un aula de clase, por tanto, el proceso de enseñanza y de aprendizaje ha sido permeado por esta serie de herramientas que posibilitan la educación a distancia.

En este orden de ideas, el objetivo principal de este trabajo investigativo consiste en identificar oportunidades y desafíos de la educación contable en la era de las TIC's a través del análisis de las fuentes de referencia que han aportado en la discusión de la problemática. De allí, subyacen estas líneas donde se hace una exposición analítica del contexto – la era de las TIC's y el *big data*- a través de una metodología dialéctica basada en la contrastación de los argumentos encontrados sobre las percepciones, oportunidades y desafíos de educadores, profesionales y estudiantes del área contable en este contexto problémico. Entre los hallazgos más representativos del análisis de la información, se encuentra la inverosimilitud de muchos docentes hacia el avance y consolidación de las TIC'S, las dificultades que tienen diversos profesionales e instituciones educativas para estar al día en la era digital y el bajo nivel de utilización de todas las posibilidades que ofrece la tecnología, en medio de un ambiente donde los *mass media* han transformado las

condiciones socioculturales del estudiante, sus imaginarios sociales y la dinámica social profesional.

Introducción

En la actual era digital, los avances tecnológicos han permeado significativamente los procesos y métodos de enseñanza y de aprendizaje de la mayoría de las áreas del conocimiento –sino todas-. La contabilidad no ha sido ajena a este proceso, máxime cuando las herramientas ofimáticas constituyen un elemento fundamental para el desarrollo de las labores pragmáticas de los contadores en ejercicio, lo que facilita y minimiza la labor del contador en ámbitos técnicos y procedimentales, y a su vez, lleva a priorizar el aprendizaje de componentes analíticos, interpretativos y propositivos desde el ejercicio contable, lo que impacta directamente el contenido (ejes temáticos) de los programas de contaduría pública; en suma, la creciente oferta de programas profesionales en modalidad virtual, advierte una transformación en las dinámicas de enseñanza y de aprendizaje en programas académicos como la contaduría pública.

Así, a partir de estas problemáticas, como punto de partida surge el interrogante sobre *¿cuáles son las oportunidades y desafíos de la educación contable en la era de las TIC´s?* y, al respecto, en línea con el proceso de búsqueda de respuesta para este problema, se plantean los siguientes objetivos investigativos:

Objetivo General:

Identificar oportunidades y desafíos de la educación contable en la era de las TIC´s a través del análisis y contrastación de las fuentes de referencia que han aportado a la discusión de la problemática.

Objetivos Específicos:

Describir el contexto problémico de la era de las TIC´s y el *big data*, a través de una síntesis relacional sobre las principales herramientas de inteligencia de negocio y su repercusión en el campo del profesional contable.

Explorar conceptualmente los principales elementos inmersos en el tema de análisis, por medio de consultas estructuradas.

Analizar el impacto de las TIC's en los procesos de enseñanza y de aprendizaje del campo contable, caracterizando las principales dinámicas expuestas a la creciente inmersión de estas tecnologías en la educación contable.

Metodología

La metodología que se ha definido para desarrollar los objetivos antes expuestos, es principalmente la metodología dialéctica, la cual, desde la perspectiva de este trabajo, posibilita contrastar los argumentos encontrados sobre las percepciones, oportunidades y desafíos de educadores, profesionales y estudiantes del área contable en este contexto problémico. Aquí es importante anotar que esta es una investigación de índole cualitativa, por cuanto los intereses analíticos y descriptivos priman sobre la exposición de datos precisos.

Para facilitar la comprensión del texto, se aclara que el proceso de análisis consta de dos momentos: el primero de ellos se enfoca en una descripción del contexto problémico de la era de las TIC's y el *big data*, la cual se presenta a través de una síntesis relacional referida a las principales herramientas de inteligencia de negocio y su repercusión en el campo del profesional contable, con esto se espera dar cumplimiento al primer objetivo específico señalado; por su parte; en el segundo momento del proceso de análisis se presentarán algunas conceptualizaciones sobre los principales términos relacionados con la problemática, en línea con el segundo objetivo específico.

Luego, se prosigue con la presentación de los resultados de investigación, desde los cuales se precisan las principales dinámicas expuestas a la creciente inmersión de las TIC's en la educación contable, en cumplimiento del tercer objetivo específico y, por último, reconociendo que estos resultados son conducidos

principalmente por el problema planteado *¿cuáles son las oportunidades y desafíos de la educación contable en la era de las TIC's?* Se da respuesta al interrogante, con lo cual se alcanza el objetivo general de esta investigación.

Para finalizar, se postulan algunas recomendaciones y mecanismos de mejora que permitan contribuir al desarrollo de futuras investigaciones en el tema.

Proceso de Análisis:

Contexto problémico

Con esta descripción problémica, se pretende justificar el punto de enfoque abordado en esta investigación: las TIC's en la educación contable, pues no es suficiente con que el individuo tenga conocimientos pragmáticos para operar las herramientas de las TIC's, pues es requerido que este individuo tenga capacidades analíticas para tomar decisiones a partir de la información que haya procesado a través de estas tecnologías.

En este sentido, desde la economía se menciona que la apertura de los mercados en países como Colombia, y con ello los procesos globalizatorios, iniciaron en los años noventa, no obstante, en cuanto a la tecnología, no se puede hablar de un momento de cambio, sino de un proceso constante de avances y transformaciones de las herramientas y artefactos que sintetizan los ciclos de operación de forma dinámica. En este sentido, es innegable que las denominadas TIC's son una derivación de esos procesos, y para un contexto financiarizado, una necesidad de primera línea para las organizaciones actuales.

Incluso se habla de que sin *software* o sistemas de información avanzados, entendiendo que el primero responde a la estructura tecnológica y el los segundos a la estructura de *inputs* y de *outputs* de la información contable, no hay organización del siglo XXI. Las organizaciones son complejas y emiten, de la mano de la sociedad, un cúmulo difícilmente cuantificable de volúmenes de datos e información

que requieren ser identificados, clasificados, analizados e interpretados, y para ello se requieren herramientas avanzadas. El *business intelligence* (BI) se erige como una solución a esta problemática cotidiana, ya que de la mano de la gestión del *big data*, abarca la consolidación, análisis y representación gráfica y dinámica de los datos existentes, haciéndolos inteligibles de forma inmediata para un mundo en constante movimiento.

En la actualidad cada 'clic' es importante y el tiempo se vuelve una variable invaluable que puede ser optimizada con estas herramientas.

Si en algún momento los directivos 'pecaban' o se preocupaban por falta de datos, hoy éstos se reproducen a cada instante, y en entornos fluctuantes, se deben analizar rápido y de forma concisa, sin descuidar la gestión de lo específico. De allí aparecen las herramientas como *Tableau*, *Power BI* y las funcionalidades y extensiones de Microsoft Excel (Tablas dinámicas, *powerpivot* y *power view*), que permiten analizar estos volúmenes de información.

Las potencialidades de estas herramientas están en superar en tiempo, formato y funcionalidad las operaciones de análisis de datos anteriores; por ejemplo, realizar una tabla dinámica genera soluciones, pero requiere de más tiempo, no permite realizar enlaces de información de forma simple y las representaciones gráficas de dicha información se quedan en opciones primarias para la segunda década de este siglo.

Es claro que las herramientas de BI generan soluciones, una de ellas -y quizá la más importante para organizaciones en crecimiento- es la integración de información desde fuentes distintas, de múltiples orígenes; la reacción de un gerente o junta directiva al saber que puede tener más y mejor información en menor tiempo es gestionar cada momento.

Precisamente muchos profesionales de áreas económicas, financieras y contables, utilizan más tiempo de la jornada normal para intervenir estos procesos.

En la cotidianidad se genera la información, pero muchas veces el tiempo de consolidación, formulación de indicadores y análisis relacional, genera condiciones precarias, y mucho más cuando se produce información y no se sabe qué hacer con ella.

Estas herramientas BI tienen un acertado desempeño para las personas no especializadas en lenguajes o actividades informáticas, lo que las hace dinámicas y para todo tipo de público; sus características de tenerlo todo en diferentes tipos de dispositivo, como por ejemplo un celular con alarmas programadas para advertir cambios en la información, genera gerencias progresivas para contextos amplios de talla mundial. No obstante, hay casas de *software* que hoy día no tienen sus ERP adecuados para lecturas con herramientas compatibles, o que ni siquiera generan reportes vía celular, lo cual no se adapta al contexto tecnológico-cultural del presente.

Para el promedio de la empresa colombiana, con énfasis en las MiPyMes, que tienen datos básicos de gestión, quizá es más acertado el uso de herramientas como *Power BI*, que *Tableau*, dada la determinación y profundidad de datos a analizar, y la dependencia aún de los dispositivos y herramientas de *Microsoft* que son el arraigo cultural.

Las necesidades de búsquedas automáticas, correlaciones, valores atípicos, varianzas, datos estáticos, puntos de tendencias y factores principales de determinado tipo de información son identificadas con facilidad de acceso y de lectura a través del *business intelligence*.

En este orden de ideas, en referencia a las potencialidades de los indicadores de gestión atados a las herramientas del BI, se encuentra que hay un cambio temporal: de leer interpretaciones de indicadores tradicionales de gestión días o semanas después de producida la información, a detectar nuevas relaciones de datos en el momento en que se generan; ahora es una respuesta inmediata.

La síntesis de este apartado conviene ser expresada de la siguiente manera: 'antes, el poder estaba en quien tenía la información; ahora, el poder lo tiene quien sabe gestionar y usar la información'; por ello estas herramientas de inteligencia de negocio optimizan los procesos y labores, no solo gerenciales, sino en todos los niveles de la organización, pues ya ha quedado claro que la información y los datos circulan por todas las áreas, dependencias y cargos de las empresas, y en cada escalón jerárquico se presentan diferentes encrucijadas que requieren toma de decisiones.

Además, debe anotarse que uno de los retos y éxitos organizacionales está en saber convertir datos en información, lo que es gestionar el *big data* para informar sobre particularidades del interior de la organización y/o de su contexto. Por tanto, la atención que se presta al resultado de un indicador debe ser maximizada a la luz de su análisis, de las decisiones que éste genere y de las acciones de mejora que conduzca.

Conceptos a considerar en el análisis de la problemática

A partir del contexto problémico referido, se encuentra que las TIC's tienen gran importancia en la sociedad actual, principalmente en los procesos organizacionales y empresariales, lo que conlleva que el estudiante y profesional contable comprenda sus lógicas, herramientas y procedimientos. Por eso, resulta importante comenzar este apartado definiendo este concepto:

Las Tecnologías de la Información y la Comunicación, también conocidas como TIC, son el conjunto de tecnologías desarrolladas para gestionar información y enviarla de un lugar a otro. Abarcan un abanico de soluciones muy amplio. Incluyen las tecnologías para almacenar información y recuperarla después, enviar y recibir información de un sitio a otro, o procesar información para poder calcular resultados y elaborar informes. (ServiciosTIC, 2006)

Desde esta línea, algunas de las herramientas más utilizadas en el campo contable comprendidas desde las TIC's para el procesamiento de datos y la construcción de informes para la toma de decisiones, fueron expuestas en el apartado anterior (contexto problémico) con el fin de situar al profesional contable en un ambiente organizacional donde ejerce su labor con el apoyo de estas herramientas. Dentro de ellas se resaltan las licencias de *software* con las que las empresas procesan los hechos económicos y las herramientas de inteligencia de negocios (BI).

Sobre las TIC's, la UNESCO expone lo siguiente:

Las Tecnologías de la Información y la Comunicación (TICs) han tenido un desarrollo explosivo en la última parte del siglo XX y el comienzo del siglo XXI, al punto de que han dado forma a lo que se denomina “Sociedad del Conocimiento” o “de la Información”. Prácticamente no hay un solo ámbito de la vida humana que no se haya visto impactada por este desarrollo: la salud, las finanzas, los mercados laborales, las comunicaciones, el gobierno, la productividad industrial, etc. El conocimiento se multiplica más rápido que nunca antes y se distribuye de manera prácticamente instantánea. El mundo se ha vuelto un lugar más pequeño e interconectado. Para bien y para mal, las buenas y las malas noticias llegan antes: los hallazgos de la ciencia, nuevos remedios y soluciones, descubrimientos e innovaciones, pero también las crisis económicas, las infecciones, nuevas armas y formas de control. (UNESCO, 2013, p.20)

Por su parte, el término *big data*, comúnmente es utilizado para hacer referencia sobre amplios volúmenes de información, los cuales son procesados a través de TIC's. Mayer-Schönberger y Cukier definen *big data* como “datos masivos”: la capacidad de la sociedad de aprovechar la información de formas novedosas, para obtener percepciones útiles o bienes y servicios de valor significativo” (2013, p.13). Esta idea se complementa con el siguiente aporte de Barranco:

La tendencia en el avance de la tecnología que ha abierto las puertas hacia un nuevo enfoque de entendimiento y toma de decisiones, la cual es utilizada para describir enormes cantidades de datos (estructurados, no estructurados y semi estructurados) que tomaría demasiado tiempo y sería muy costoso cargarlos a un base de datos relacional para su análisis. De tal manera que, el concepto de Big Data aplica para toda aquella información que no puede ser procesada o analizada utilizando procesos o herramientas tradicionales. Sin embargo, Big Data no se refiere a alguna cantidad en específico, ya que es usualmente utilizado cuando se habla en términos de petabytes y exabytes de datos. (2012, párr. 1)

Es tan desbordante la capacidad de procesamiento de datos concebida desde el *big data*, que como mecanismo de control social Byung Chul-Han desde su perspectiva crítica ha planteado que “el *big data* posibilita, sin duda, una forma de control muy eficiente” (2014, p. 86), esto haciendo referencia a que desde esta herramienta digital se puede controlar la población desde todos los ángulos, ya que con ella, todos los ángulos son posibles. Así, este concepto aunado a las herramientas cobijadas desde las TIC’s, componen una posibilidad para que las empresas (o Estados) procesen todo tipo de información respecto a agentes internos y externos.

Desde otra perspectiva y campo, algunos autores han intentado establecer estrechas relaciones entre estos conceptos tecnológicos y la educación, tal es el caso que Sánchez presenta el concepto de integración curricular de TIC’s:

Integración curricular de TICs es el proceso de hacerlas enteramente parte del curriculum, como parte de un todo, permeándolas con los principios educativos y la didáctica que conforman el engranaje del aprender. Ello fundamentalmente implica un uso armónico y funcional para

un propósito del aprender específico en un dominio o una disciplina curricular. (Sánchez, 2017, p.2)

Desde esta óptica, se requiere aclarar que los fines de este proceso investigativo escapan a una integración de las TIC's en el currículo del programa de contaduría pública, lo que resultaría en una apuesta de índole propositiva quizás aceptada con agrado en diversas Instituciones de Educación Superior (IES), aun así, la meta de este trabajo se centra en analizar la era de las TIC's para identificar allí algunas oportunidades y desafíos de la educación contable.

Con estas precisiones conceptuales, se pretende facilitar la comprensión del tema, así como el planteamiento del problema, sus objetivos y, principalmente los resultados de la investigación que se sintetizarán en el siguiente apartado.

Resultados de la Investigación

En el proceso de consulta sobre el uso de las TIC's en la educación, se encuentra el siguiente pronunciamiento por parte de la Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura:

Las tecnologías de la información y la comunicación (TIC) pueden complementar, enriquecer y transformar la educación.

En su calidad de Organización principal de las Naciones Unidas para la educación, la UNESCO orienta el quehacer internacional con miras a ayudar a los países a entender la función que puede desarrollar esta tecnología en acelerar el avance hacia el Objetivo de Desarrollo Sostenible 4 (ODS4), una visión plasmada en la Declaración de Qingdao.

La UNESCO comparte los conocimientos respecto a las diversas formas en que la tecnología puede facilitar el acceso universal a la educación, reducir las diferencias en el aprendizaje, apoyar el desarrollo de los docentes, mejorar la calidad y la pertinencia del aprendizaje, reforzar la integración y perfeccionar la gestión y administración de la educación.

La Organización examina el mundo en busca de ejemplos exitosos de aplicación de las TIC a la labor pedagógica – ya sea en escuelas primarias de bajos recursos, universidades en países de altos ingresos o centros de formación profesional – con miras a elaborar políticas y directrices.

Mediante actividades de fomento de la capacidad, asesoramiento técnico, publicaciones, investigaciones y conferencias internacionales como las Conferencias Internacionales sobre las TIC y la educación después de 2015 o la Semana del Aprendizaje Mediante Dispositivos Móviles, la UNESCO ayuda a los gobiernos y a otras partes interesadas a valerse de las tecnologías para fomentar el aprendizaje. (UNESCO, s.f., párr. 1-5)

De esta forma, se entiende que la UNESCO promueve la implementación de las TIC's en los procesos de formación profesional, toda vez que reconoce que a través de estas tecnologías se facilita el acceso a la educación (en este caso educación superior), se viabilizan y optimizan procesos de enseñanza y aprendizaje y se mejora la calidad de la educación. No obstante, se debe comprender que la posición de la UNESCO, tal y como es expresada en el fragmento referido, tiene directa relación con lo estipulado en el cuarto Objetivo de Desarrollo Sostenible, desde el cual se plantea “garantizar una educación inclusiva, equitativa y de calidad y promover oportunidades de aprendizaje durante toda la vida para todos” (Naciones Unidas, s.f., párr. 1).

Por otra parte, hay quienes manifiestan que la implementación de las TIC's por si solas no basta, y que ello no garantiza mejoras en los procesos educativos, por tanto:

El ideal a alcanzar debería ser que las competencias en áreas básicas del conocimiento se fortalezcan a través de las TIC. Para ello debe haber un acompañamiento, por un lado, desde el desarrollo profesional docente y, por otro, de los contenidos relevantes y de calidad. Estos deben generar

interés en los estudiantes, visualizar de forma amena los conceptos, motivar la resolución de problemas en la vida diaria, fomentar la creatividad, promover el trabajo colaborativo y convertir en accesible la educación a toda la población, entre otras.

El problema es que se ha partido de concepciones inadecuadas: la creencia de que los estudiantes, al ser nativos digitales, saben cómo usar las TIC en su beneficio de manera innata.

El maestro debe cobrar un valor único y esencial, como guía y tutor de sus estudiantes hacia el conocimiento y fortalecerlo a través de las TIC, tanto en el aula de clase, como fuera de ella.

Para que no fallezca en el intento, los modelos de formación que recibe deben simular su contexto real y resolver las problemáticas que se le presentan más a menudo. También es imprescindible tener un alto componente de práctica y uso, monitorear su avance y acompañar su gestión en el aula de clases. (Castellanos, 2015, párr. 6-9)

En ambas intervenciones se ha resaltado la labor del docente dentro del proceso educativo, ya que su labor y, principalmente su acompañamiento, no puede ser reemplazado por este tipo de tecnologías.

Principales dinámicas expuestas a la creciente inmersión de las TIC´s en la educación contable

En el proceso de educación contable, se resaltan dos dinámicas que han estado principalmente expuestas a la inmersión de las TICs dentro de sus lógicas, estas dinámicas son:

- Capacidad para hacer uso de las TIC´s en el ejercicio de la profesión contable

Se sabe que el profesional contable debe contar con los conocimientos, habilidades, destrezas y competencias para laborar en un entorno organizacional, el cual constituye un ambiente operativizado a partir de las TIC's, ya que desde estas herramientas se procesa la información contable referida a los hechos económicos, con la idea de - principalmente - generar reportes para la toma de decisiones. Por ejemplo, la labor del auditor o revisor fiscal en las organizaciones puede avanzar de tener pruebas selectivas, que comúnmente sólo detallan fracciones de la entidad, debido a los volúmenes de información, a pasar a analizar la información desde otra perspectiva, teniéndola consolidada y de fácil interoperatividad.

A raíz de ello, el estudiante de contaduría pública debe formarse en estos conocimientos, es decir, dentro de su proceso formativo, debe aprender a utilizar las TIC's y a servirse de ellas para optimizar sus funciones prácticas y operativas, de modo que ahorre mayor tiempo en labores técnico-operativas y pueda concentrarse con mayor disposición en ejercicios de análisis, interpretación y diagnóstico de la situación de la organización, y proponer recomendaciones ante la entidad.

➤ Los procesos de virtualidad en la educación contable

En la última década, ha ido creciendo el número de Instituciones de Educación Superior que ofrecen ante la sociedad programas de pregrado en modalidad virtual, sumado a ello, también se ha ampliado la oferta en cuanto a estos programas. Dentro de ellos, la contaduría pública constituye un programa académico tendiente a ser virtualizado, ya que no requiere escenarios especiales para el encuentro del docente y el estudiante a partir de ambientes y herramientas específicas (como es el caso de los programas profesionales que requieren de espacios como laboratorios). Por el contrario, para algunos, el ejercicio profesional del contador público se facilita al ser desarrollado desde herramientas tecnológicas, lo cual suscita la inserción de este programa en el mundo de la virtualidad, donde docente y estudiante comparten contenidos a partir de cierto tipo de plataformas

web, y por allí mismo se realizan (se verifican y evalúan) los ejercicios que deban ser desarrollados dentro de un módulo o curso específico.

Existen actualmente universidades que han incorporado a la Licenciatura de Contaduría Pública diversas modalidades de educación a distancia adoptando el uso de las TICs, tal es el caso de la Universidad Autónoma del Carmen del Estado de México y la Universidad Pública del Departamento del Valle-Colombia. Los estudiantes de esta Licenciatura realizan prácticas en software contables, utilizan simuladores de negocios, plataformas educativas, juegos interactivos, entre otras, lo que ha permitido fortalecer su desarrollo profesional. (Labarca, Navarro & Suárez, 2013, p.398)

Temas como la presentación de exposiciones, dejaron de requerir la presencialidad, pues con la innovación de múltiples herramientas digitales, los estudiantes pueden transmitir en vivo ante un público específico (por ejemplo, su grupo de estudio y docente) o fácilmente puede grabar un video y compartírselo a quien considere respectivo.

Todo tipo de evaluación también puede ser programado por la web, manteniendo un contacto permanente entre docente y estudiante en línea. El docente puede programar evaluaciones para ser realizadas en tiempos específicos, las cuales, dependiendo de la herramienta utilizada, también se evaluarán de manera inmediata a través del mismo recurso electrónico.

A partir de estas dinámicas, se presentará la contrastación entre las oportunidades y los desafíos identificados a partir de la inmersión de las TIC's en la educación contable.

La omnipresencia de las TICs es al mismo tiempo una oportunidad y un desafío, y nos impone la tarea urgente de encontrar para ellas un sentido y uso que permita desarrollar sociedades más democráticas e inclusivas, que fortalezca la colaboración, la creatividad y la distribución más justa del

conocimiento científico y que contribuya a una educación más equitativa y de calidad para todos. (UNESCO, 2013, p. 10)

Oportunidades de la educación contable en la era de las TIC's

Las oportunidades identificadas dentro del proceso investigativo son descritas a continuación:

En contraste con la educación tradicional, las opciones pedagógicas y didácticas apoyadas en las nuevas Tecnologías de la información y la comunicación (TIC) ofrecen las siguientes ventajas:

- Más centradas en los intereses y posibilidades del alumno
- Pueden estimular más el pensamiento crítico
- Utilizan múltiples medios para presentar información
- Ofrecen condiciones adecuadas para el aprendizaje cooperativo
- Permiten que el maestro privilegie su rol como facilitador de aprendizaje
- Hacen del alumno un aprendiz más activo
- Estimulan y ofrecen condiciones para el aprendizaje exploratorio
- Fomentan un estilo de aprendizaje más libre y autónomo.

(Ministerio de Educación Nacional -Colombia, s.f., párr. 15-16).

- La oportunidad que desde cualquier campo y nivel de estudio ha sido resaltada respecto a la inmersión de las TIC's en la educación es la ampliación de su cobertura. Pues desde la virtualidad son más los estudiantes que desde diferentes escenarios geográficos pueden acceder a la educación, en este caso, la educación profesional en el programa de contaduría pública. Este punto también tiene directa relación con la minimización de costos y gastos atribuidos al proceso educativo en temas como el transporte de desplazamiento, lo cual para muchos constituye un rubro importante dentro de sus finanzas personales e incluso decisivo para emprender iniciativas de aprendizaje.

- Con el uso de las TIC's, claramente el estudiante se forma en habilidades y competencias respecto al uso y aprovechamiento de herramientas informáticas, lo cual será una gran ventaja en su perfil profesional.
- Este proceso de inserción de las TIC's en la educación contable y, precisamente, emprender un proceso formativo desde la virtualidad, constituye una oportunidad para aquellos estudiantes de contaduría pública que se perfilan como contadores independientes, ya que desde su ámbito estudiantil cultivan la capacidad del trabajo autónomo, independiente y a distancia, siendo responsables de gestionar su tiempo según sus responsabilidades.
- Se facilitan algunas actividades para los docentes, como la programación de actividades evaluativas, su revisión y calificación. Esto repercute directamente en que el docente pueda invertir mayor proporción de su tiempo para formarse, actualizarse, evaluar sus metodologías y los contenidos que coordina. Al respecto, se encuentra que las TIC's "permiten al maestro revelar al alumno nuevas dimensiones de sus objetos de enseñanza (fenómenos del mundo real, conceptos científicos o aspectos de la cultura) que su palabra, el tablero y el texto le han impedido mostrar en su verdadera magnitud" (Ministerio de Educación Nacional -Colombia, s.f. párr. 2).
- El estudiante de contaduría pública simplificaría procesos técnicos para concentrar su atención en procesos analíticos. En este escenario el estudiante de contaduría pública podrá potenciar otras capacidades, como por ejemplo, la investigativa.
- Desde esta perspectiva, el estudiante se ubica en una realidad donde cuenta con múltiples recursos informáticos, pero aun así deberá cultivar un criterio propio para resolver situaciones precisas y tomar decisiones a partir de ello. Por ejemplo, ante una evaluación podrá tener todos los recursos y toda la información disponible en la web, pero sus respuestas serán conducidas por su conocimiento, criterio y perspicacia.

Desafíos de la educación contable en la era de las TIC's

Los desafíos identificados dentro del proceso investigativo son descritos a continuación:

Las TIC por si solas no pueden generar impactos en la calidad de la educación. Sólo si se fortalecen los conocimientos básicos de las áreas disciplinares, se cuenta con una formación profesional docente pertinente, se tienen contenidos adaptativos e involucrados en el área disciplinar y se aprovecha el tiempo que los estudiantes dedican en su casa a estudiar, se van a generar impactos cuantificables en la calidad de la educación. (Castellanos, 2015, párr. 11)

- Se tendrá que repensar el acompañamiento del docente en el escenario formativo, pues este acompañamiento es indispensable e irremplazable, por tanto tendrá que existir aunque se encuentre mediado por una plataforma virtual o aplicativo, ya que los contadores públicos tienen una responsabilidad de suma importancia con la sociedad sintetizada en la idea de dar fe pública y, por tanto, su proceso de enseñanza y de aprendizaje debe darse en esos mismos términos de responsabilidad concernientes a su función social, lo cual implica una formación desde el ser, donde no sólo primen elementos teórico-conceptuales del saber contable, sino también los elementos axiológicos propios de su profesión.

El futuro de la formación contable depende en gran medida de los cambios que los docentes estén dispuestos a hacer para incorporar en el proceso de aprendizaje del presente los elementos existentes en el mundo actual globalizado y tecnológico, para que el modelo de enseñanza tradicional se adecue a las necesidades del mercado laboral de los profesionales de la contaduría pública. (Labarca, Navarro & Suárez, 2013, p.398)

- El docente también tendrá el reto de saber conducir las capacidades y talentos propios de sus estudiantes, pues tal y como lo expone Herrera: Los docentes deben entender que la educación actualmente requiere de nuevos modelos donde se pueda explotar al máximo no solo el

conocimiento que tienen en sus manos, sino también aquel que está en cada uno de sus estudiantes. Las TIC han dotado a los jóvenes de aptitudes y capacidades que de otra forma serían más difíciles de tener. De tal manera, el educador debe saber además cómo adaptar las nuevas tecnologías a los procesos de aprendizaje, sortear los cambios y las nuevas metodologías que surgen día a día. (Herrera, 2014, párr. 4)

Claramente los docentes deben prepararse para enseñar a partir de estos recursos y los estudiantes también deberán aprender a aprender, es decir, aprender a servirse de las TIC's para surtir los procesos propios del aprendizaje contable.

- La implementación de las TIC's también constituye un desafío para las Instituciones de Educación Superior, quienes tienen la responsabilidad de invertir en la infraestructura tecnológica que soporte procesos de enseñanza y aprendizaje desde escenarios tecnológicamente óptimos; aunque al respecto, la UNESCO (2013, p.20) ha manifestado que “las discusiones sobre TICs deben ir más allá de los temas de disponibilidad de equipos y conectividad, es necesario avanzar hacia el tema de los usos y sus impactos en los aprendizajes”. Sobre este punto, en los últimos años ha sido evidente el interés de algunas instituciones por invertir en infraestructuras físicas que optimicen los procesos de enseñanza y aprendizaje en los campos contable y financiero, una muestra de ello es el creciente dinamismo por diseñar, contribuir y recrear espacios para la aplicación de herramientas y desarrollos financieros.
- Un desafío importante está en no permitir que la operación de recursos informáticos sea el centro del aprendizaje del contador público, ya que estos quehaceres pueden ser reemplazados por las máquinas u operados por individuos técnicos que no tengan conciencia sobre la importancia y responsabilidad que conlleva emitir reportes contables.
- La preservación del contador público como ser social, que pese a la virtualidad o el uso constante de herramientas tecnológicas, el estudiante de contaduría pública fomente en sí la importancia de relacionarse y convivir en

colectividad; es decir, saber relacionarse y ser conscientes de que las características de su entorno y realidad trascienden a los números.

- Establecer medios de comunicación y formas de lenguaje para que los contenidos de formación puedan ser transmitidos, minimizando la posibilidad de manipulación del mensaje a partir de intereses foráneos.
- La inserción del sector empresarial para manipular o controlar procesos formativos con fines de 'enseñar' y/o titular; un supuesto al respecto podría ser que las firmas de auditoría obtuviesen la competencia para ofrecer programas de formación profesional en contaduría pública.
- Perder el grado (o nivel) de profesional por recaer en labores netamente técnicas y operativas.

Para finalizar:

Se observan nuevos desafíos para los programas de Contaduría Pública, de cara a la gran responsabilidad que se tiene en la formación de profesionales que sean suficientemente competentes para responder a lo que la sociedad exige de ellos, como ciudadanos y como agentes activos en los procesos de toma de decisiones y manejo de información. En este sentido, se valida la hipótesis de que el programa de Contaduría Pública tiene la necesidad de involucrar las TIC en sus procesos de enseñanza-aprendizaje como una actividad permanente y transversal, como un medio y no como un fin, para apoyar los procesos curriculares y su renovación e innovación permanente, de cara a las necesidades actuales y futuras de la sociedad y del entorno. (Barreto, Cárdenas, Mondragón, 2011, p.267)

Recomendaciones y Propuestas de Mejora

Principalmente se recomienda darle continuidad a este tema por medio de futuras investigaciones, ya que en él se recogen inquietudes muy contextuales que

requieren de análisis para entender y afrontar las transformaciones cotidianas que impactan los procesos de enseñanza y de aprendizaje en contaduría pública.

También, resultaría muy fructífero investigar cuáles son las TIC's que más impactan la educación contable, pues identificarlas será muy útil para futuros debates y desarrollos en el tema.

Frente a las oportunidades identificadas, se recomienda apoyar al docente, pues las TIC's impactan gran campo de su labor y, ante todo, debe primar la función social que estos tienen como educadores de una profesión con alto grado de responsabilidad social, por tanto, estas tecnologías deberán ser comprendidas como herramientas que no reemplazan al docente sino que viabilizan su proceso de enseñanza.

Respecto a los desafíos identificados, se recomienda acompañar al estudiante de contaduría pública en cuanto a la capacitación, manejo, uso y aprovechamiento de las herramientas informáticas, toda vez que estos deben ser plenamente conscientes de que su labor no se reduce a operar dichas herramientas, por el contrario, deben situar su ejercicio profesional en el contexto social para validar que las capacidades que la sociedad demanda de ellos se basan en actitudes y capacidades analíticas, interpretativas, propositivas y críticas, de acuerdo con la importancia e impacto de su ejercicio.

En esta línea, se presenta la necesidad de gestionar las oportunidades y desafíos identificados, pues de ello depende el impacto de las TIC's en la educación contable en contextos específicos.

Referencias

- Barranco, F. (2012). *¿Qué es Big Data?* Recuperado de <https://www.ibm.com/developerworks/ssa/local/im/que-es-big-data/>
- Barreto, O. M.; Cárdenas, S. M. & Mondragón, S. A. (2011). Las Tecnologías de Información y Comunicación en la Formación de Contadores Públicos: análisis de uso y aplicaciones en cinco universidades colombianas. *Cuadernos de Contabilidad*, 12 (30), 243-272.
- Chul-Han, B. (2014). *Psicopolítica*. Barcelona: Herder.
- Herrera, C. (2014). *Las TIC en la educación: transformaciones y oportunidades*. Recuperado de <https://colombiadigital.net/actualidad/articulos-informativos/item/6957-las-tic-en-la-educacion-transformaciones-y-oportunidades.html>
- Labarca, S.E.; Navarro, L. & Suárez, E.M. (2013). La Tecnología en la Formación Contable. Un paso hacia el futuro. *Revista de Ciencias Sociales*, 19 (2), 390-401.
- Mayer-Schönberger, V. & Cukier, K. (2013). *Big Data: la revolución de los datos masivos*. Madrid: Turner Noema.
- Ministerio de Educación Nacional –Colombia. (s.f.). *Una Llave Maestra: Las TIC en el Aula. Altablero*. Recuperado de <https://www.mineducacion.gov.co/1621/article-87408.html>
- Naciones Unidas. (s.f.). *Objetivos de Desarrollo Sostenible*. Recuperado de <https://www.un.org/sustainabledevelopment/es/education/>
- Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura – UNESCO. (2013). *Enfoques Estratégicos sobre las TICS en Educación en América Latina y el Caribe*. Santiago de Chile: UNESCO.
- Organización de las Naciones Unidas para la Educación, la Ciencia y la Cultura – UNESCO. (s.f.). *Las TIC en la Educación*. Recuperado de <https://es.unesco.org/themes/tic-educacion>
- Sánchez, J. (2017). Integración Curricular de TICS, Concepto Y Modelos. *Revista Enfoques Educativos*, 5 (1). Recuperado de <https://enfoqueseducacionales.uchile.cl/index.php/REE/article/view/47512/49550>
- ServiciosTIC. (2006). *Tomado del Programa Integración de Tecnologías para la docencia de la Universidad de Antioquia*. Recuperado de <http://aprendeonline.udea.edu.co/lms/investigacion/mod/page/view.php?id=3118>

ANÁLISIS COMPARATIVO ENTRE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE VALORACIÓN Y LAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA: CASO PPE

Área Temática: Contabilidad, Auditoría e Información para la Toma de Decisiones

Autores:

Jonathan Hermosilla Cortés
jonathan.hermosilla@pucv.cl

Víctor Escobar Cisternas
v.escobar.cisternas@gmail.com
Pontificia Universidad Católica de Valparaíso, Chile

Resumen

Los datos utilizados se extrajeron desde el compendio de normas internacionales de valoración, normas internacionales de información financiera, reportes de tasadores independientes y páginas web, los cuales fueron revisados y analizados.

El objetivo de este trabajo es realizar una comparación entre los requerimientos contenidos en las normas internacionales de valoración y las normas internacionales de información financiera, referente a la valoración de propiedades, planta y equipo. El propósito general es identificar si existen requerimientos dirigidos a la valoración de dichos activos que puedan ser disimiles en estas normas, con el objetivo de revelar las inconsistencias considerando los principales aspectos de valoración que se aplican.

Se analizaron los conceptos generales de ambas normas referentes a valoración, para luego profundizar en los aspectos dirigidos a propiedad, planta y equipo en particular. Se realizó una comparación entre las revelaciones requeridas por normas internacionales de valoración y lo contenido en informes de valoración realizados por tasadores independientes.

El análisis permitió verificar que si bien existen diferencias en definiciones y criterios, ambas normas buscan que las valoraciones que se realicen de propiedad, planta y equipo contengan la mayor y mejor información que esté disponible en el mercado. Se constató además que se pretende a futuro no existan divergencias entre estas guías.

Palabras claves: Normas Internacionales de Valoración /VS, Normas Internacionales de Información Financiera IFRS, Contabilidad Financiera, Auditoría, Propiedades Planta y Equipo.

Introducción

La organización IVSC es financiada por el aporte de sus miembros y se estructura con un Comité de Administración encargado de la gestión pública, la dirección estratégica y la financiación de la organización, un Consejo de Normas encargado de la creación y revisión de las Normas Internacionales de Valoración y el apoyo en la orientación técnica y finalmente un Consejo de Profesionales destinado a promover el desarrollo de la profesión de tasador en el mundo. Los objetivos de las Normas Internacionales de Valoración son fortalecer la profesión de los tasadores a través del desarrollo de estándares de alta calidad y la promoción, adopción y uso. Se comparte la creencia mundial de que elevar los estándares de valoración internacional beneficia a los mercados de capitales, contribuye al crecimiento de las economías y otorga mayor confianza a los inversores y usuarios de las valoraciones.

En contraste las NIC se utilizan para estandarizar la información financiera que se presenta en los estados financieros y son emitidas por el *International Accounting Standards Board*.

En general entregan las directrices en cuanto a la forma y fondo en que se presenta la información financiera, buscando reflejar la esencia económica de las operaciones del negocio y así presentar una imagen fiel de la situación financiera de una empresa en un momento determinado.

El objetivo del presente informe es realizar un análisis comparativo entre las normas de valoración internacional, en particular los números 220 y 230, versus lo contenido en las Normas Internacionales de Contabilidad número 16, 36 y 23.

Ambas normativas contienen definiciones que deben ser consideradas al momento de realizar la valoración de un bien o propiedad y entendiendo que ambos organismos buscan una conciliación de sus definiciones, es que realizamos esta comparación.

Marco Referencial

El *International Accounting Standards Board* (IASB) es el organismo supranacional que emite las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS, en su sigla en inglés) continuadoras de las Normas Internacionales de Contabilidad (IAS, en su sigla en inglés), las cuales están siendo revisadas y modificadas. En el presente trabajo se utilizarán principalmente 3 normas a saber, IAS 16 sobre Propiedades, Planta y Equipo; IAS 36 sobre Deterioro de Valor; y la IFRS 13 sobre Valor Razonable.

Su principal objetivo es generar un referencial contable internacional que permita cumplir con las características cualitativas de la información, especialmente aquellas de mejora que permitan la comparabilidad internacional.

Por otra parte, el *International Valuation Standards Council* (IVSC) es el organismo que se encarga de analizar y emitir las Normas Internacionales de Valoración (IVS, en su sigla en inglés), trabajo que se hace en constante interacción con el IASB. Para poder realizar este análisis comparativo se utilizarán principalmente las normas IVS 220 y 230.

Su principal objetivo es aquel de proveer las bases de valoración adecuadas para su aplicación en la contabilidad y que permitan sistematizar y homogeneizar las metodologías de valoración de activos.

En el presente trabajo se vincularon estos dos marcos normativos que permiten dar una mayor claridad respecto a lo que se quiere lograr con la medición y posterior reconocimiento contable de las propiedades, planta y equipo.

Metodología

La metodología aplicada se sustenta en un análisis documental descriptivo y comparativo entre ambos cuerpos normativos, en todas aquellas normas que digan

relación con Propiedades, planta y equipo. Para ello se utilizará un esquema simple de contraste entre la IVS y la IFRS, que se resume como sigue:

1. Objetivo de las normas
2. Alcance de las normas
3. Definiciones en las normas
4. Reconocimiento contenido en las normas
5. Costos iniciales definidos en las normas
6. Costos posteriores definidos
7. Medición al momento del reconocimiento
8. Medición posterior al reconocimiento
9. Información a revelar

Análisis y Resultados

La estructura de las normas de valoración internacional difiere de las normas internacionales de contabilidad, por lo que algunos párrafos de IFRS no se contienen como tal en las normas de valoración, en los casos mencionados se hace referencia a lo contenido en normas generales o se explica su discordancia.

Objetivo de las Normas

IVS

IVS 220 y 230 entregan pautas e incluyen modificaciones y requerimientos particulares para la valorización de planta y equipos (220) y bienes inmuebles (230), dado que los principios generales de valoración se encuentran en las normas generales de valorización.

IFRS

Señala el tratamiento contable de propiedades, planta y equipo en cuanto a su contabilización, determinación de importes en libro y los cargos por depreciación y pérdidas por deterioro.

A diferencia de IFRS las normas de valoración contienen en normas generales los principios aplicables a las valoraciones y especifica temas particulares en cada apartado. Lo anterior intensifica el concepto de uniformidad en su objetivo, ya que el usuario debe considerar toda la normativa para poder aplicar de manera correcta la valoración de activos.

El Alcance de las Normas

IVS

IVS 220: los principios contenidos en las Normas generales aplican a valoraciones de plantas y equipos. Esta norma sólo incluye modificaciones, requerimientos adicionales o ejemplos específicos de cómo se aplican las Normas Generales para las valoraciones de planta y equipo.

IVS 230: los principios contenidos en las Normas generales aplican a valoraciones de participaciones en bienes inmuebles. Esta norma sólo incluye modificaciones, requerimientos adicionales o ejemplos específicos de cómo se aplican las Normas Generales para las valoraciones de bienes inmuebles.

En este sentido IVS señala que se deben identificar aquellos activos que cumplan con la valoración bajo la norma IVS 101 párrafo 2(d), que señala que si el activo pertenece o no a un grupo de activos que funcionan en su conjunto como uno solo, esto definirá si los activos se deben valorizar según IVS 220 o IVS 230.

IFRS

Delimita su alcance a elementos de propiedad, planta y equipo, dejando fuera a elementos de este tipo mantenidos para la venta, activos biológicos, recursos minerales o derechos mineros.

A diferencia de las Normas IVS la NIC 16 no incluye en su alcance las propiedades mantenidas para inversión ni las que aplique se utilicen o adquieran a

través de arrendamientos financieros u operativos, ni tampoco activos donde la intención de la administración es venderlo

Definiciones en las Normas

IVS

IVS define los siguientes conceptos:

Las definiciones acerca de valoración y de la nomenclatura utilizada en el texto las hace en una norma general, sin embargo hace algunas referencias como:

Planta y equipo: Son activos tangibles que son mantenidos por una entidad para el uso en su producción o para proveer bienes o servicios, para ser alquilados por otros o para fines administrativos y se espera que sean utilizados durante un periodo de tiempo.

IFRS

NIC 16 define los siguientes conceptos:

Las Propiedades, planta y equipo son activos tangibles que: posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos y se esperan usar durante más de un periodo.

1. **Importe en libro:** importe por el que se reconoce un activo, una vez deducidas la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro de valor acumuladas.
2. **Costo:** importe pagado o bien el valor razonable de la contraprestación prestada, para adquirir un activo en el momento de su adquisición o construcción.
3. **Importe depreciable:** el costo de un activo menos su valor residual
4. **Depreciación:** distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.
5. **Valor específico:** valor presente de los flujos que una entidad espera obtener por el uso de un activo y su disposición el término de su vida útil.

6. Valor razonable: es el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes de mercado en la fecha de la medición.
7. Pérdida por Deterioro: exceso del importe en libros de un activo por sobre su valor recuperable.
8. Importe recuperable: es el mayor entre el valor razonable menos los costos de venta y su valor en uso.
9. Valor residual: el importe estimado que la entidad podría obtener actualmente por la disposición del elemento.
10. Vida útil: periodo durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la entidad o el número de unidades que se espera obtener del mismo.

En términos generales varias de las definiciones expuestas coinciden en ambas normativas, IFRS expone algunos conceptos que son útiles para la confección de estados financieros.

Reconocimiento Contenido en las Normas

IVS

IVS es una herramienta de valoración que no tiene incidencia en la forma de contabilizar un activo, por lo que no se hace mención en este punto.

IFRS

Se reconoce como activo si y sólo si:

Es probable que la entidad obtenga beneficios económicos futuros derivados del mismo y el costo del elemento se pueda medir con fiabilidad.

Como se ha mencionado, IVS es una herramienta que permite conocer el valor de un activo para poder ser reconocido de forma fiable en los estados financieros basados en IFRS.

Costos iniciales Definidos en las Normas

IVS

Este punto dice relación directa con el reconocimiento contable, no abarcado en IVS.

IFRS

Se reconocerán todos los costos necesarios para la puesta en marcha del activo, incluyendo por ejemplo los adquiridos por concepto de seguridad o de índole medioambiental.

Adicionalmente NIC 23 indica que los costos por préstamos que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo apto forman parte del costo de dichos activos. Los demás costos por préstamos se reconocen como gastos.

Inicio de la capitalización: Una entidad comenzará la capitalización de los costos por préstamos como parte de los costos de un activo apto en la fecha de inicio. La fecha de inicio para la capitalización es aquella en que la entidad cumple por primera vez, todas y cada una de las siguientes condiciones:

- a) incurre en desembolsos en relación con el activo;
- b) incurre en costos por préstamos; y
- c) lleva a cabo las actividades necesarias para preparar al activo para el uso al que está destinado o para su venta.

Suspensión de la capitalización: Una entidad suspenderá la capitalización de los costos por préstamos durante los periodos en los que se haya suspendido el desarrollo de actividades de un activo apto, si estos periodos se extienden en el tiempo.

Fin de la capitalización: Una entidad cesará la capitalización de los costos por préstamos cuando se hayan completado todas o prácticamente todas las actividades necesarias para preparar al activo apto para el uso al que va destinado o para su venta.

Como se desprende de este último párrafo, los costos por préstamos capitalizados formarán parte del costo inicial de los activos.

Costos Posteriores Definidos

IVS

Este punto dice relación con el reconocimiento contable, no abarcado en IVS.

IFRS

Los costos de mantenimiento diario de los activos se reconocen en resultado. Ciertos elementos de sustitución menos frecuente pueden ser incorporados al costo del activo.

Medición al Momento del Reconocimiento

IVS

Al momento de realizar la valoración se utilizan datos como base que poseen diferentes características dependiendo del activo que se trate:

- Relacionados con el activo, como por ejemplo especificaciones técnicas, vida física restante, condición del activo, costos de desmantelamiento o remoción si lo amerita, entre otros.
- Relacionados con el medio ambiente, como por ejemplo la ubicación respecto a su uso, las legislaciones ambientales, entre otros.
- Relacionados económicamente, como por ejemplo la rentabilidad real o potencial del activo, la demanda y los aspectos micro y macro económicos que la impactan y su uso potencial.

Consideramos que estos son los elementos iniciales que se consideran al momento de realizar una valoración.

IFRS

Inicialmente se mide por su costo, el que comprende entre otros elementos:

- Precio de adquisición
- Costos atribuibles a la ubicación del activo
- Costos de desmantelamiento
- Eventualmente costo de préstamos

Entendemos que IVS nos permite conocer el valor que un bien en cualquier momento e independiente del fin con que estamos realizando la valoración, sin embargo IFRS especifica cuales son los costos iniciales atribuibles a un activo, lo que en la práctica no va a ser distintos a los contenidos en documentos tributarios o contratos bilaterales. En este punto es donde tenemos discrepancia entre las normas estudiadas, para lo cual ejemplificamos a continuación:

Una empresa quiere conocer el valor de un bien que clasificará como propiedad, planta y equipo, para lo cual solicita una tasación, ya que se trata de un activo con un mercado poco profundo. El tasador basado en IVS le entregará un valor y esta empresa sabrá cuales son los parámetros de precio que tendrá en el mercado. Sin embargo, el precio final del activo en la mayoría de los casos no va a ser igual al contenido en la tasación efectuada y la contabilidad basada en IFRS deberá reflejar el costo del activo como tal, lo que en la práctica se sustenta con documentos legales o contratos para cumplir con requerimiento tributarios.

Con el ejemplo queremos apuntar a que, si bien la tasación por IVS le entregó un valor a la empresa, su contabilidad basada en IFRS registrará como valor inicial el costo efectivo del bien, es decir lo pagado más los saldos susceptibles a capitalizar. Entendemos que no debe haber una distorsión significativa entre ambos valores, sin embargo dejamos explicada la discordancia.

Medición del costo

IVS

Este punto tiene relación con lo explicado en el precedente.

IFRS

Será el precio pagado en la fecha de reconocimiento, pudiendo capitalizar intereses de préstamos asociados a su adquisición de acuerdo a NIC 23.

Cuando existe una permuta de activos no monetarios por otros, el costo de dichas propiedades, plantas y equipos se medirá por su valor razonable a menos que la transacción no tenga un carácter comercial o no pueda medirse con fiabilidad el valor razonable.

Medición Posterior al Reconocimiento

IVS

Este punto dice relación con el reconocimiento contable, no abarcado en IVS.

IFRS

Se elegirá como política en modelo del costo o el modelo de revaluación y se aplicará dicha política a todos los elementos que compongan una clase de propiedades, planta y equipo.

Modelo del costo

IVS

Este punto dice relación con el reconocimiento contable, no abarcado en IVS.

IFRS

Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo se registrará por su costo menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor.

Modelo de Revaluación

IVS

Bajo este método de contabilización posterior IVS se vuelve relevante, ya que para poder determinar el valor razonable al momento de revaluación las entidades deberán recurrir a expertos tasadores, con el fin de obtener un valor confiable y

acorde a mediciones de mercado. En el escenario actual de la economía son cada vez más las sociedades que optan por éste forma de contabilización, ya que sus bienes inmovilizados son parte importante de sus estados financieros y necesitan ser reflejados por sus valores de mercado, los que en la mayoría de los casos aumentan su valor constantemente en comparación a su costo.

IFRS

Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad se contabilizará por su valor revaluado, que es su valor razonable en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor que haya sufrido. Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable al final del periodo sobre el que se informa.

Si se revalúa un elemento de propiedades, planta y equipo, se revaluarán también todos los elementos que pertenezcan a la misma clase de activos. Los elementos pertenecientes a una clase, de las que componen las propiedades, planta y equipo, se revaluarán simultáneamente con el fin de evitar revaluaciones selectivas.

Depreciación

IVS

Para su valorización se debe tener en cuenta la depreciación del activo, ya que esto va a influir en el resultado final y hará comparable los resultados con otros activos de similares características.

IFRS

Se depreciará de forma separada cada parte de un elemento de propiedades, planta y equipo que tenga un costo significativo con relación al costo total del elemento. La depreciación de un activo comenzará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la gerencia. El método de depreciación refleja el patrón por el cual se consumen los beneficios económicos futuros del activo. Este método se revisará en cada periodo anual.

Deterioro de Valor

IVS

El deterioro del activo formará parte de su valorización, por lo que es un concepto contenido tácitamente en IVS.

IFRS

Se aplicará NIC 36 Deterioro del valor de los activos. Tal norma indica que se reconoce una pérdida por deterioro si el importe en libros de un activo supera al mayor de entre su valor razonable menos los costos de venta y su valor de uso, el que estará basado en el valor actual neto de los flujos futuros. El valor recuperable de un activo es en cuanto se puede vender el activo (valor de realización) o cuanto se puede obtener de su uso (Valor en Uso), por lo que un activo ha sufrido un deterioro de valor si su valor contable o valor libros es mayor a su valor recuperable; siendo a su vez el valor recuperable el valor mayor entre el valor razonable menos sus costos de venta y el valor de uso.

Información a Revelar

IVS

Se deberá emitir un informe, que debe contener los requisitos mínimos señalados en el IVS 103:

1. Identificación del evaluador, sus competencias.
2. Identificación del cliente.
3. Propósito de la valoración.
4. Identificación del activo o pasivo a valorizar.
5. Bases de valoración.
6. Fecha de valoración.
7. Alcance de la investigación para la valoración.
8. Naturaleza de la información utilizada para valorar.
9. Se deben mostrar con claridad los supuestos de valoración y los supuestos especiales.
10. Restricciones de uso y distribución de la valoración.
11. Verificación de que la valoración está realizada bajo las normas del IVS.
12. Mencionar la lógica de las conclusiones, es decir, como se obtienen las conclusiones en base a la información incorporada en el análisis.
13. Cantidad y moneda de la o las valoraciones.
14. Fecha del informe, que puede diferir con la fecha de valoración.

Adicionalmente incluirá datos acerca de aquellos activos tangibles o intangibles excluidos de la valoración y de todas aquellas situaciones excepcionales o particulares de la valoración de planta y equipos y bienes inmuebles, como por ejemplo si se trata de activos bajo algún acuerdo financiero, o si es que se trata de una venta forzosa.

IFRS

Se revelará en los estados financieros:

1. Bases de medición para determinar el importe en libros bruto
2. Los métodos de depreciación utilizados
3. Las vidas útiles o tasas de depreciación utilizadas
4. Importe en libros brutos y depreciación acumulada
5. Una conciliación entre los valores al principio y al final del periodo
6. Restricciones de titularidad
7. Importe de activos en construcción
8. Importe de compromisos de adquisición
9. Fechas efectivas de revaluaciones en caso de corresponder
10. Si se ha usado servicios de tasador independiente
11. Importe en libros si se hubiera utilizado en método del costo
12. Superávit de revaluación y cualquier restricción sobre su reparto a accionistas

Como se observa los requerimientos de revelación en ambas normas son extensos y necesarios para los usuarios de los informes finales, además en IVS como información adicional es necesario definir el enfoque que se utilizará para la valoración de planta y equipos y bienes inmuebles.

Conclusiones y Reflexiones Finales

La implementación de Normas Internacionales de Información Financiera en Chile ha traído cambios estructurales en diversas perspectivas, como en la cultura de información organizacional, el uso de tecnologías de información y la comprensión de las diferentes partes interesadas. Este escenario es una oportunidad para el desarrollo y análisis de las distintas áreas y técnicas que complementan o justifican necesidades que la norma torna relevantes, como las valoraciones de activos y pasivos y que traspasan los límites de lo contenido en la información financiera de una organización.

El proceso de valuación constituye uno de los pilares para la preparación de los informes financieros y ayuda en la medición de desempeño de las empresas. El uso de metodologías objetivas de valuación es una necesidad imperante para garantizar la calidad y comparabilidad de la información, ya que los administradores se basarán en el resultado de éstas valoraciones para gestionar sus activos y proyectar sus rendimientos futuros. Es por ello que la adopción de IVS a nivel global es una herramienta necesaria, que sin dudas entregaría la confiabilidad que se necesita y permitiría disminuir asimetrías de información.

Si bien se identifican similitudes en las definiciones de IVS e IFRS, como los métodos que utilizaron varias empresas al realizar convergencia a principios internacionales, aun se espera una mejor conexión en cuanto a revelación de información principalmente. Muchos de los informes que se presentan hoy en día carecen de información relevante para el lector de los estados financieros y no existe un mercado adecuado de tasadores independientes que permitan hacer indiferente las diferencias en las valorizaciones.

A pesar de todo y considerando que la naturaleza de ambas normas es diferente, aportan información que busca mejorar cada día la transparencia y la eficiencia de los mercados, de aquí es que se hace cada día más relevante adoptar este tipo de medidas de manera transversal. Si bien estas normas se aplican a mercados específicos, hoy en día la globalización y la necesidad de conversar en un mismo idioma con otros países y mercados hace aún más necesaria su adopción.

Considerando la situación particular de Chile, en donde IFRS hace algunos años ha aportado mejoras en la información que se entrega a los participantes del mercado, adoptar IVS podría ser un buen apoyo para seguir en esta senda, siempre y cuando se desarrolle con la independencia que corresponde y con la idea de hacer que el mercado sea cada día más eficiente.

Referencias

International Accounting Standards Board (IASB) (2016), « Marco conceptual para la información financiera y Normas Internacionales de Información Financiera y de Contabilidad », www.iasb.org.

International Valuation Standards Council (IVSC) (2015), « Normas Internacionales de Valoración », www.ivsc.org.

LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN COMO HERRAMIENTA PARA FORTALECER LA TOMA DE DECISIONES

Área Temática: Contabilidad, Auditoria e Información para la Toma de Decisiones

Autores:

Magda Andrea Monsalve Peláez
mmonsalve9@unisimonbolivar.edu.co

Samuel Leónidas Pérez Grau
sperez35@unisimonbolivar.edu.co
Universidad Simón Bolívar

Resumen

Esta ponencia tiene por objetivo analizar la importancia de la contabilidad de gestión en la formación de los contadores públicos, específicamente en dos regiones: una en Barranquilla (Colombia) y la otra en Colima (México), como dos áreas que pueden ser comparadas y analizadas. Para llevar a cabo este propósito, primero se describe la contabilidad de gestión y su importancia para la toma de decisiones. Se profundiza sobre los ejes temáticos que soportan el cuerpo teórico y práctico de la contabilidad de gestión y las áreas de interacción. Seguido, se realiza un análisis de acuerdo a tres momentos: el primero se centra en la comparación los pensum de las universidades con programas de contaduría pública en las regiones seleccionadas. El segundo, está diseñado para aplicar unas encuestas dirigidas a los profesores de ambas regiones y el tercer momento se dedica a la comparación de las dos regiones. Se sigue una metodología cualitativa con un enfoque descriptivo que permite observar la evolución de la contabilidad de gestión en los programas académicos analizados. Se consideran como variables de estudio los componentes del sistema de contabilidad de gestión y la formación de usuarios de la contabilidad de gestión. Se concluye que el componente de contabilidad de gestión debe ser integrado e interiorizado por los programas de contaduría pública, sus profesores y directivos como un elemento que ayuda a fortalecer las bases académicas de los estudiantes de dichos programas, a la vez que proporciona elementos para desarrollar en los estudiantes habilidades y destrezas necesarias para responder a las exigencias actuales.

Palabras clave: Contabilidad de gestión, toma de decisiones, formación contable.

Introducción

Actualmente, las Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (TICs) son un elemento común en las relaciones que establece el ser humano en sociedad. En las organizaciones, tanto públicas como privadas, las TICs han facilitado la consecución de sus objetivos siendo necesaria la disposición de recursos humanos, físicos y técnicos para lograrlo. A partir de estos recursos, se pueden alcanzar diferentes capacidades que permiten diferenciarse de otras empresas y en este sentido, cobra importancia el sistema de información contable para responder a los distintos interesados de las actividades de las empresas.

Los sistemas de información son relevantes en la actividad administrativa de las organizaciones porque se configuran en el núcleo que permite la formulación de sus estrategias. En este sentido, es relevante la participación del contador público al interior de las empresas como un administrador del sistema integrado de información que puede participar de los procesos de decisión y control. Se considera que la contabilidad de gestión sea la activadora del sistema de información contable, encargada de estructurar el ciclo operacional, mantenerlo en funcionamiento y adaptarlo a las exigencias del contexto, logrando una vinculación de las estrategias de la organización con la estructura de costos.

De este planteamiento surge la importancia de pensar en el papel que juegan las instituciones de educación superior en la formación de los contadores públicos que demanda la sociedad, siendo una de las intenciones de este trabajo al intentar aportar elementos teóricos y prácticos a la discusión sobre la formación del contador público en el momento actual, abordando habilidades y destrezas sustentadas en el conocimiento disciplinar, enfocadas principalmente a la toma de decisiones. Por tanto, se plantea como propósito de esta investigación analizar si se puede abordar la contabilidad de gestión como un componente que proporciona los elementos necesarios para que el contador público responda a las exigencias actuales. Para ello, se toma como punto de partida algunos planteamientos que conllevan a detectar una problemática en la formación de los contadores públicos y más

específicamente, en su inserción al mundo laboral para atender los requerimientos de las necesidades de las empresas y de la sociedad. Entre ellos se encuentran los referidos por Pérez-Grau y Zabaleta (2017) quienes sugieren que aunque el contador público es el profesional más vinculado directamente con el manejo y distribución de la información, requiere de nivelaciones que le permitan hacer uso de diversas aplicaciones que vienen incorporadas a los sistemas integrados de información, tales como el cuadro equilibrado de mando, el tablero de control de gestión, la ingeniería de negocios y la minería de datos.

Actualmente, se presentan dificultades en conseguir profesionales en contaduría pública con perfiles centrados en aspectos tecnológicos y gerenciales. Según Chagüendo (2014) aunque los profesionales manejan los sistemas de información, no logran satisfacer los requerimientos de las empresas dado que demandan habilidades muy específicas. Lo anterior, sugiere una problemática que se puede contrastar con datos del Observatorio Laboral del Ministerio de Educación de Colombia, donde se señala que pese a la existencia de una oferta y demanda de profesionales recién egresados, estos no responden satisfactoriamente a los trabajos que requieren la aplicación de competencias específicas, convirtiéndose en una barrera para desarrollar proyectos con personal calificado. Dado lo anterior, es menester pensar que la profesión del contador público no está ajena a las dinámicas actuales centradas en el uso de la tecnología, planteando exigencias dentro de las organizaciones modernas que suponen un reto para los contadores formados para el tratamiento del registro de la información contable, limitando sus posibilidades de acción, participación y responsabilidad en las decisiones empresariales y sociales.

De modo que esta investigación se justifica teóricamente porque el enfoque tecnológico se integra al estudio de la contabilidad, teniendo en cuenta a Pérez y Zabaleta (2015) quienes sugieren que la tecnología contribuye al diseño y construcción de políticas que ayudan a mejorar los resultados de las empresas usando medios informáticos. Se destaca la necesidad de concientizar a empresarios, estudiantes y profesionales contables en el uso y conocimiento de la tecnología

como herramienta que puede generar beneficios, tal como lo sugiere Ariza, Villasmil, Monsalve y Fontalvo (2016) en donde los estudiantes alcancen una proyección en el mercado laboral, desarrollando una amplia visión que articule lo profesional y científico del saber, planteado por encima de las técnicas del registro contable y que posibiliten un sistema integrado que prepare al estudiante a niveles maduros de formación y acción.

Adicionalmente, desde la mirada disciplinar la justificación se sustenta en el entendimiento de la responsabilidad de entregar una información oportuna, fidedigna y ajustada a la realidad para la toma de decisiones. El contador público está llamado a establecer parámetros para que la información sea procesada de acuerdo a las exigencias legales y reales, evidenciando la importancia del trabajo en equipo con otras áreas profesionales que permitan enriquecer los procesos y de esta manera, se entregue una información que añada valor a la empresa.

Para llevar a cabo esta investigación se tiene en cuenta tres momentos: en uno se comparan el pensum de los programas de contaduría pública de la Región del Caribe en Colombia, seguido se recopilan las apreciaciones de los profesores de dichos programas. Un tercer momento permite contrastar los resultados con análisis semejantes realizados con los programas de contaduría pública del Estado de Colima en México.

La contabilidad de gestión como componente curricular en la formación del contador

La contabilidad de gestión es una rama de la contabilidad que tiene por objeto la captación, medición y valoración de la circulación interna, así como su racionalización y control, con el fin de suministrar a la organización la información relevante para la toma de decisiones empresariales inmediatas (Lizcano, 2003). Su contenido viene dado por las exigencias informativas para la toma de decisiones que el entorno ha impuesto a las empresas, referidas a un periodo temporal de corto plazo y relacionadas con los siguientes temas: la organización del sistema productivo

(subsistema de control), la optimización de la capacidad existente (subsistema de planeación), la utilización de los medios disponibles (subsistema de auditoría operacional), el factor humano (subsistema organizacional), el aprovisionamiento de los factores corrientes de la producción (subsistema de contabilidad de costos), el análisis y la relación de causalidad en las desviaciones controlables (subsistema presupuestal) y la asignación de responsabilidades (subsistema del tablero de mando).

La contabilidad de gestión como activadora del sistema de información contable exige que el sujeto contable amplíe su pensamiento atendiendo a un nuevo rol que debe asumir, teniendo en cuenta los elementos ocupacionales pertinentes a las demandas del entorno laboral y su impacto social. Esto se deriva de varios planteamientos.

El primero, sugerido por Watts y Zimmerman (1986), para quien el profesional contable, de acuerdo a las nuevas exigencias ocupacionales, debe atender las siguientes funciones: obtener y diseminar el conocimiento acerca del valor y naturaleza del resultado obtenido por la empresa en un determinado periodo, con la intención de mejorarlo continuamente. Además, permitir y facilitar el proceso de control para asegurarse de la aproximación entre los costes e ingresos presupuestados con los reales. En el segundo, toma la referencia del *Institute of Management Accountants* en donde la contabilidad de gestión permite colaborar en la toma de decisiones de gestión, elaborar sistemas de planificación y gestión del rendimiento, y aportar conocimientos en la información financiera y de control para ayudar a la administración en la formulación e implementación de una estrategia de la organización (IMA, 2008). Por último, se tienen en cuenta los procedimientos que describe el *Institute of Certified Management Accountants* (ICMA, 2011) en donde se indica que un contador de gestión aplica sus conocimientos y habilidades profesionales en la preparación y presentación de la información orientada a la decisión financiera y para ayudar a la gestión en la formulación de políticas y en la planificación y control de la operación de la empresa.

Teniendo en cuenta estos tres elementos los contadores de gestión pueden ser vistos como los "creadores" de valor, quienes están interesados en asumir visiones y decisiones que afectarán el futuro de la organización a partir de aspectos históricos y de cumplimiento de la contabilidad.

Para la consecución de los objetivos y directrices que debe tener el contador, se deben tener en cuenta los siguientes elementos que están dentro del sistema de contabilidad de gestión:

- 1. Sistema de información:** El desarrollo de las tecnologías de la información ha traído cambios trascendentes en todas las dinámicas de la sociedad y el campo específico de la contabilidad, también ha experimentado sus efectos. Se plantea que la perspectiva que soporta la contabilidad como sistema de información es la teoría general de los sistemas (Von Bertalanffy, 1993), la cual afirma que las propiedades de los sistemas no pueden ser descritas significativamente en términos de sus elementos separados, cuya comprensión se obtiene al involucrar sus interdependencias. La información y el proceso de comunicación que implica, forman un conjunto de elementos interdependientes que interactúan con un fin determinado.

En este sentido, según Iglesias (1994) la información en contabilidad es útil para tomar decisiones económicas, promover la eficiencia de la organización, coordinar el proceso de decisión para que las acciones y para motivar a los diferentes responsables para que actúen en la dirección marcada por el objetivo organizacional. Esto es consistente con lo sugerido por Ostengo (2007) quien los considera una red de procedimientos relacionados de acuerdo con un esquema integrado, tendientes al logro de unos fines. Dando paso al planteamiento del Sistema Integrado de Información (SII), o también llamado administrativo (SIA), en donde se integra la información contable y gerencial.

2. Informática educativa: Dependiendo de la visión educativa y de las condiciones técnico-pedagógicas se asumen dos perspectivas: del profesor y del estudiante. Con respecto a la primera, De Pablos Pons, Bravo y Moreno (1996) la consideran como la parte de la ciencia de la informática encargada de dirigir todo el proceso de selección, elaboración, diseño y explotación de los recursos informáticos dirigidos a la gestión docente, entendiéndose por estas las enseñanzas asistidas por computadora y la administración docente. Con respecto a la perspectiva del estudiante, Rodríguez, García, Dalia y Pigueiran (2000) afirman que la informática educativa se encargará de enseñar al líder de aprendizaje sobre las competencias computacionales, donde él mismo es entrenado en aplicativos comerciales y libres. De manera integradora, Lacruz, Moreno y Carrasquero (2009) sostienen que la informática educativa es una disciplina que estudia el uso, efectos y consecuencias de las tecnologías de la información en el proceso educativo. Es decir, poner en práctica teorías, principios, normas, procedimientos y productos tecnológicos tales como los computadores y el internet en función de la productividad de los diferentes procesos educativos. En términos generales, entre los procesos en los que interviene la informática educativa están, la administración educativa, planeación, supervisión, evaluación, investigación educativa y científica, los procesos de formación, vinculación o extensión educativa y todos aquellos procesos o actividades que intervienen en la generación o gestión del conocimiento.

El uso de la informática educativa en el área docente se manifiesta como objeto de estudio, herramienta de trabajo y como medio de enseñanza. Es precisamente en este último aspecto, por la implicación que tiene en todo el personal docente, que se deben hacer cambios sustanciales y hacia ellos centrar esfuerzos, porque la elevación de la base técnico-material de la enseñanza, en correspondencia con el nivel actual científico-técnico, es una tarea de vital importancia para nuestro país, en el cual se está

luchando por la masificación de la cultura y la automatización de cada rincón del mismo.

- 3. La formación en contabilidad de gestión:** esta investigación adopta tres elementos centrales en los que se fundamenta la formación en contabilidad de gestión: el primero, didáctica de aplicaciones sustentada en la teoría del aprendizaje por descubrimiento (Bruner y Olson, 1973), el cual es entendido como el proceso activo de construcción de nuevas ideas o conceptos basados en el conocimiento previo o actual, desarrollado por el individuo con su propio estilo. El segundo, la pedagogía computacional basada en la teoría del construccionismo (Papert, 1991), la cual hace referencia a la planeación analítica de los cursos que responden al componente de contabilidad de gestión. En este sentido y revisando la literatura académica se encuentra que la tecnología informática, eje central de la contabilidad de gestión, se debería utilizar tal como lo afirman González y Vargas (1999) como un medio expresivo del acto innovador a partir de dos formas: intuitiva y analítica. Desde la primera, se permite u obliga al estudiante a externalizar sus proposiciones intuitivas, que según la naturaleza de lo que le significa el producto será en mayor o menor grado su accesibilidad a la reflexión y desde la segunda, propicia el análisis de las ideas computacionales u operacionales de la máquina, como materiales para el trabajo del conocimiento intuitivo. La tercera y última, la planeación educativa soportada en la teoría del conectivismo (Siemens, 2004), la cual hace se centra en el individuo, quien hace uso de su conocimiento personal para crear una red en la que existe una información que nutre a las organizaciones e instituciones y provee nuevo aprendizaje al individuo. Este es un ciclo de desarrollo del conocimiento que permite a los aprendices mantenerse actualizados en el campo en el cual han formado conexiones. Esta teoría es conducida por el entendimiento de que las decisiones están basadas en la transformación acelerada de la información previa que se tiene, la cual es adquirida

dejando obsoleta la anterior. La habilidad para discernir entre la información que es importante y la que es trivial es vital, así como la capacidad para reconocer cuándo esta nueva información altera las decisiones tomadas en base a información pasada. En este sentido, es necesario resaltar que los sistemas integrados de información constituyen redes incorporadas de líneas de productos, sectores económicos y de países que de por sí instrumentalizan la relación.

Derivado de todo lo anterior, para investigación se infiere que las regiones que conforman el componente de contabilidad de gestión son: Organización administrativa, Costos, Presupuestos (ABB o el flexible), Nómina y factor prestacional, Control de gestión, Control Interno, Sistema integrado de información y Software contable.

Metodología

La presente investigación se aborda dentro del enfoque descriptivo en el que se considera la contabilidad de gestión como un elemento que incide en la formación de los contadores públicos. A partir de esta proposición se describen tres momentos que permiten analizar dicha relación.

Primer momento: Comparación de pensum

En un primer momento se comparan los pensum de los programas de contaduría pública de la Región del Caribe Colombiano para analizar la forma de impartir la contabilidad de gestión en las universidades objeto de estudio. Se toma como fuente de información la página web de la Asociación Colombiana de Facultades de Contaduría Pública (ASFACOP) y se determina como población válida diecinueve (17) facultades de contaduría pública existentes en esta región. También se usan las páginas web de cada una de las universidades seleccionadas de donde se extraen los planes de estudios que ofrece cada institución. De esta manera se comparan los planes de estudio identificados y analiza la participación del

componente de la contabilidad de gestión en la formación de los contadores públicos del Caribe colombiano.

Segundo momento: Encuestas realizadas a los profesores

Este momento es dedicado a indagar acerca de la percepción que tienen los profesores de los programas de contaduría pública acerca del componente de contabilidad de gestión. En principio se pudo establecer que la población de profesores vinculados a dichos programas y que cuentan con título en la misma profesión es de 133. Seguidamente, para determinar el tamaño muestral se opta por la selección de una muestra representativa de la población, utilizando para ello el método del muestreo probabilístico a través de la técnica de selección aleatoria simple. Siguiendo a Greene (2013), este procedimiento garantiza que todos los profesores invitados a participar con su respuesta, tengan la misma probabilidad de ser seleccionadas y se asegure la representatividad de la muestra extraída. Por tanto, al aplicar el cálculo del tamaño de la muestra se obtiene que 89 profesores contadores del componente de contabilidad de gestión sean representativos de la población a un nivel de confianza del 95% y un error del 10%.

Para llevar a cabo el proceso de recolección de datos se utiliza una encuesta a través del diseño de un cuestionario simple con siete ítems. En la heurística de este trabajo, una vez construido el cuestionario se solicitó su evaluación por parte de expertos locales en áreas de la contabilidad. Posteriormente, para validar el instrumento se sometió al juicio de cinco expertos en el área, quienes valoraron y emitieron un concepto acerca de la pertinencia de cada ítem, elaborado con respecto a los objetivos de la investigación, variable, dimensiones e indicadores. Por último y siguiendo el hilo conductor de esta investigación se siguen los pasos del procedimiento de la investigación planteadas por Pérez-Grau (2013), en donde se tabulan y analizan los resultados de los cuestionarios aplicados a los profesores de las universidades seleccionadas.

Tercer momento: caso Colima-México

Esta investigación incluye un tercer momento que se nutre de los análisis realizados en el Estado de Colima en México, considerando las mismas especificaciones de los realizados en la Región Caribe de Colombia. Las razones que se esgrimen para esta decisión se centran en primera instancia en contar con elementos de comparación y/o validación de los resultados entre las dos regiones. Asimismo, se tiene en cuenta la importancia del papel de la contabilidad a nivel nacional e internacional y la proyección que la contabilidad de gestión, o de costes cómo se le denomina en México, tiene sobre la toma de decisiones organizacionales. La población está conformada por ocho Instituciones de Educación Superior que ofrecen el pregrado en contaduría pública en el Estado de Colima, de las cuales seis son privadas y dos de origen público. Con respecto a los profesores de dichos programas se toman en cuenta una población de 56 en total. Para la determinación de un tamaño de muestra estadística que proviene de una población con distribución normal se calcula a través de la fórmula de la población finita, con un margen de error del 10% y un nivel de confianza del 95%, arrojando un número de muestra aleatoria de 36 observaciones.

Análisis de resultados

Primer Momento: Comparación de Pensum

Se examina el número total de créditos que presentaba cada programa, el número de las asignaturas dedicadas a la contabilidad de gestión y a los otros componentes (económico, financiero y/o tributario), tal como se observa en la Tabla 1. A partir de este análisis se observa que los contenidos temáticos de cada programa académico responden a unos lineamientos institucionales y por tanto no están estandarizados. Esto conlleva que para efectos de esta investigación se adopte una nomenclatura temática donde se unifique la significación de los contenidos.

Tabla 1 Número de créditos del componente de contabilidad de gestión por universidad de la Región Caribe

UNIVERSIDAD/COMPONENTE	Contabilidad de gestión	Otros componentes	Total de créditos
Universidad de la Costa	36	136	172
Universidad de Pamplona - Valledupar	25	132	157
Universidad Antonio Nariño -Riohacha	25	138	163
Universidad Libre sede Cartagena	19	138	157
Universidad de Sucre	20	125	145
Universidad Autónoma del Caribe	22	140	162
Universidad del Atlántico	22	147	169
Universidad Salamanca	22	147	169
Universidad de la Guajira	20	150	170
Universidad Cooperativa - Montería	15	129	144
Universidad Cooperativa - Santa Marta	14	130	144
Universidad Popular del Cesar	13	132	145
Universidad Simón Bolívar	14	146	160
Universidad de Cartagena	15	162	177
Universidad del Magdalena	15	167	182
Universidad del Sinú	10	126	136
Universidad CECAR	9	164	173

Fuente: Elaboración propia.

De esta manera, la Tabla 2 presenta las regiones que hacen parte del componente de contabilidad de gestión con las respectivas denominaciones que se han encontrado en las diferentes instituciones objeto de estudio.

Tabla 2 Nomenclatura unificada componente de contabilidad de gestión

<p>Organización Administrativa: Administración de empresas, Introducción a la Ciencia, Tecnología e Innovación</p> <p>Costos: Fundamentos de Costos, Introducción a los Costos, Introducción a Costos por Órdenes de Producción, Contabilidad de Costos, Contabilidad de Costos I, Contabilidad de Costos II, Contabilidad de Costos III, Costos Industriales, Costos Estándares y Costos Variables, Costos por Procesos y Conjuntos, Sistemas de Costeo, Sistemas de Costos, Costos Gerenciales, Costos para Toma de Decisiones, Gerencia de Costos.</p>

Presupuestos: Presupuestos, Presupuestos Empresariales, Elaboración de presupuestos.

Control de gestión: Administración de la Producción, Contabilidad de Gestión, Gerencia Estratégica, Tecnología Contable, Teoría del Control.

Control Interno: Auditoría de gestión, Auditoría de Sistemas, Auditoría de Sistemas I, Auditoría de Sistemas II, Auditoría Operacional, Auditoría Operacional y de Sistemas, Control organizacional, Sistema de auditoría y seguridad.

Software contable: Administración Financiera, Administración y Gestión Financiera, Gerencia Financiera, Gestión Financiera, Contabilidad Gerencial I, Contabilidad Gerencial II, Contabilidad Gerencial III, Contabilidad Sistematizada I, Contabilidad Sistematizada II, Información Contable, Información contable por ciclos, Informática, Manejo TIC 1, Manejo TIC 2, Paquetes contables, Proceso Contable Sistematizado I, Manejo de Software, Software Contable I, Software Contable II, Software Contable y Financiero, Interpretación de Datos, Investigación de Operaciones, Sistematización de Datos, Sistemas de Información Contable, Sistemas de información para la Gerencia Administrativa, Toma de Decisiones Financieras.

Sistema Integrado de Información: Sistemas Contables, Sistemas Contables I, Sistemas Contables II, Sistemas Contables III, Sistemas de Información Contable, Sistemas de Información I, Sistemas de Información II, Administración de infraestructura Tecnológica, Aplicaciones Contables, Modelos Contables, Servicios informáticos, Simulación Contable y Empresarial, Simulaciones Gerenciales.

Nómina y factor prestacional: Legislación laboral, Talento humano, Régimen Laboral, Derecho Laboral.

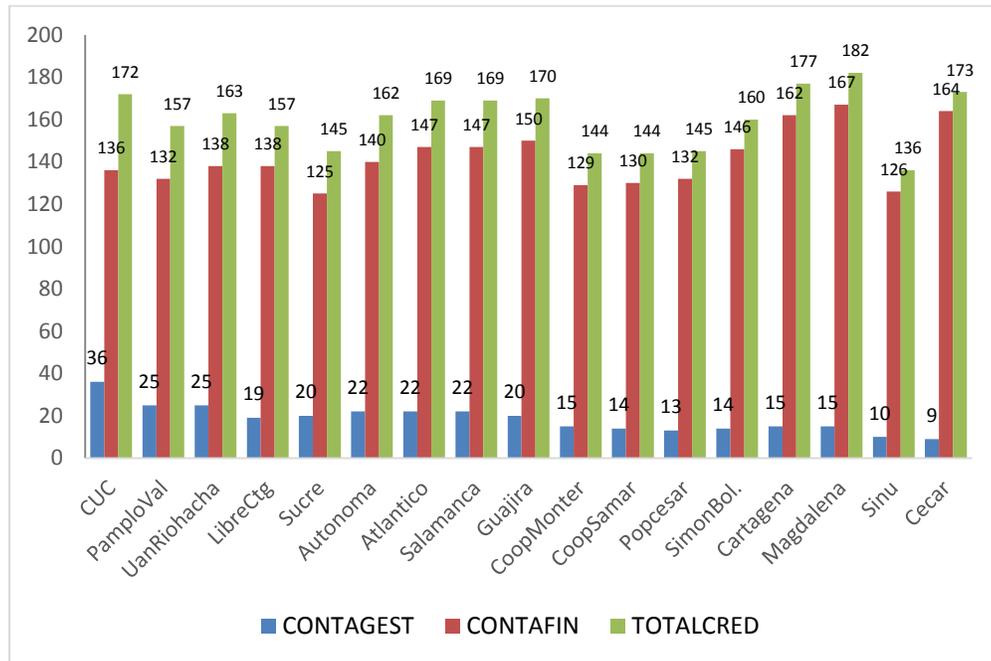
Fuente: Elaboración propia.

La comparación entre los pensum de los 17 programas de contaduría pública de las universidades seleccionadas arroja que la máxima dedicación asignada a contabilidad de gestión la tiene la universidad de la Costa con 36 créditos frente a 172 de créditos totales, siendo la mínima la de la Corporación Universitaria del Caribe con 9 créditos frente a 173 totales, lo cual se puede apreciar en la Tabla 3. Así mismo, en la Fuente: elaboración propia.

Tabla 4 se puede observar que las asignaturas que más se imparten en los programas de contaduría pública de las universidades seleccionadas son software, costos y presupuestos con un 88%, 76% y 76%, respectivamente. También se aprecia que aquellas asignaturas con un menor nivel de intensidad son nómina y

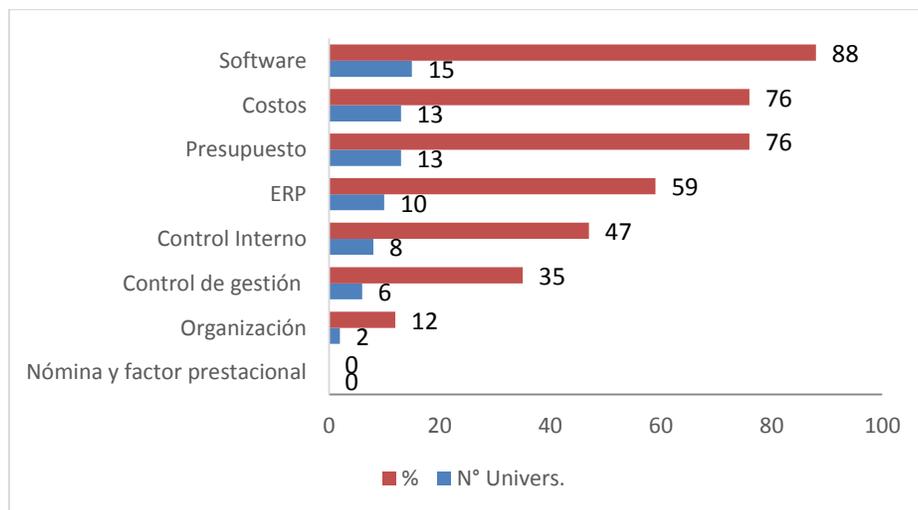
factor prestacional, organización y control de gestión con un 0%, 12% y 35%, respectivamente.

Tabla 3 Participación de Créditos de Contabilidad de Gestión



Fuente: elaboración propia.

Tabla 4 Número y porcentaje de universidades que ofrecen las regiones del componente de contabilidad de gestión



Fuente: elaboración propia.

Segundo Momento: Encuestas Realizadas a los Profesores

Una vez determinado el estado de desarrollo del componente de contabilidad de gestión en términos institucionales de la Región Caribe de Colombia, se prosigue con el análisis de los resultados del segundo momento. Con respecto a las siete preguntas realizadas se encuentra que el 87% de los profesores encuestados están de acuerdo que los medios tecnológicos son herramientas indispensables para desarrollar la contabilidad de gestión.

Con respecto a la importancia de los sistemas de información, por un lado el 60% de los encuestados los considera necesarios en la formación de los estudiantes de contaduría pública, siendo consistente con el ítem anterior. Por su parte otros encuestados consideran como relevantes en dicha formación el control de gestión (23%), la perspectiva estratégica (9%), los principios de la organización (7%) y los usos de la información (2%).

Seguido, la pregunta relacionada con las TICs como herramienta que debe estar integrada a las asignaturas que conforman el componente de contabilidad de gestión, se halla el 23% de los profesores encuestados considera que se debe incluir el uso de plataformas educativas y un 30% refiere incluir el uso de software contable en dichos cursos. En esta misma línea, el 18% de profesores encuestados hacen referencia en la inclusión del uso del software contable en las clases del componente de contabilidad gestión y el 29% expresa la necesidad de incluir el uso de simuladores gerenciales. De lo anterior y con las muestras analizadas se infiere la importancia del uso de las tecnologías y su aplicación en el desarrollo y aprendizaje de estudiantes de contaduría pública en las diferentes universidades objeto de estudio.

En referencia a las asignaturas del componente de contabilidad de gestión que se deben fortalecer en los pensum, en orden de importancia se consideran

Organización Administrativa (23%), Sistemas de Información Contable (23%), Sistema Integrado de Información (10%), Control Interno (12%), Costos y Software Contable (11%), Presupuestos y Control de gestión (5%) y Nómina (1%).

Por último, se consultó respecto a la inherencia de unas asignaturas sobre la contabilidad de gestión, hallando que organización administrativa (38%), sistemas de información contable (24%), software contable (5%), control de gestión (25%) y control interno (8%) son las que se presentan en ese orden de importancia de acuerdo a sus respuestas.

Tercer Momento: Caso Colima-México

Siguiendo los pasos de la investigación, se hace una revisión de los pensum de los programas de contaduría pública del Estado de Colima en México, al revisar los principales contenidos que sobre contabilidad de gestión imparten las universidades de este Estado mexicano, coincide que en la mayoría, la contabilidad de costos, administrativa o para la toma de decisiones, son los rubros con los que generalmente se identifican las habilidades relacionadas con la de gestión. De igual manera, los organismos profesionales y académicos del país que regulan la actividad coinciden con la visión del IAESB (*International Accounting Education Standards Board*) respecto a la ética y diligencia con que habrán de realizarse los trabajos sobre los que se proyecta la contabilidad de gestión. Así, institutos educativos, profesionales, reguladores y usuarios de esta disciplina contable, tienen toda una estructura pedagógica disponible para alcanzar altos estándares de calidad en la valuación, presentación y revelación de los hechos económicos que, cuantificados en términos monetarios, son informados a través de los estados financieros y permiten la toma de decisiones trascendentales.

Las universidades privadas ofrecen carreras profesionales que, al menos en lo que implica su descripción, ofrecen capacidades específicas al egresado, además de la formación tradicional como contador público. Con ello, se infiere que las universidades privadas tiene un mejor acercamiento con las necesidades y

tendencias del mercado actual de la contaduría en el Estado de Colima. A continuación, se presentan los resultados del estudio realizado a los programas de Contaduría Pública, mostrando las materias que están relacionadas con la contabilidad de gestión y que se ofrecen durante el tiempo que duran los estudios profesionales; indicando la descripción del profesional de la Contaduría que cada universidad propone; y finalmente, presentando las competencias o habilidades que la carrera desarrollará en el egresado, las competencias a las que se hace mención, son las relacionadas con el ejercicio profesional de la contabilidad administrativa.

De esta manera, la Tabla 2 presenta las regiones que hacen parte del componente de contabilidad de gestión con las respectivas denominaciones que se han encontrado en las diferentes instituciones objeto de estudio en el Estado de Colima.

Tabla 3 Nomenclatura Unificada Componente de Contabilidad de Gestión

<p>Costos: Contabilidad de Costos, Contabilidad de costos I, Contabilidad de costos II, Contabilidad de costos III, Costos avanzados, Costos Históricos, Costos Predeterminados, Costos estratégicos y costos basados en actividades, Costos para la toma de decisiones,</p> <p>Administración Financiera (Presupuestos): Administración financiera, Contabilidad administrativa, Presupuestos, Administración de riesgos financieros,</p> <p>Software Contable: Sistemas de información contable, Informática aplicada I, Informática aplicada II, Informática aplicada III, Tecnologías para funciones contables, Tecnologías para funciones contables I, Tecnologías para funciones contables II, Informática financiera</p>
--

Fuente: Elaboración propia.

Posteriormente, con respecto a las apreciaciones de los profesores acerca del componente de la contabilidad de gestión. Se encuentra que el 88% de los encuestados están de acuerdo con el uso de estos recursos para integrar la contabilidad de gestión en los programas de contaduría pública. En referencia a las necesidades de formación de estos estudiantes se halla que el 42% de los profesores encuestados considera que los sistemas de información son relevantes para generar habilidades y competencias que permitan perfilarse dentro del contexto

de la contabilidad de gestión, seguido del 33% que consideran el control de gestión dentro de esos requerimientos de formación. Por último, 24% se centran en los usos de la información. El análisis de las respuestas permite deducir que los tres elementos son parte del proceso de formación en el componente de contabilidad de gestión.

En relación a las TIC, el 70% de los profesores considera que el uso del software en control de gestión debe ser incluido en las clases de contabilidad de gestión y el 18% los simuladores gerenciales y el 12% el uso de software contable. Atendiendo la cuestión sobre las asignaturas que se deben fortalecer en los pensum actuales de los programas de contaduría pública del Estado de Colima no existe una inclinación de una asignatura en particular sino que hay una coincidencia en las respuestas frente a asignaturas como organización administrativa, sistemas de información contable, costos, software contable y presupuestos, con 27%, 21%, 18% y 18% respuestas respectivamente.

Por último, según los profesores de los programas de contaduría pública de Colima las asignaturas del componente de contabilidad de gestión que se deben integrar y reforzar son planeación estratégica (33%), proveedores (33%) y finanzas corporativas (30%).

Discusión

Este apartado se refiere a la discusión de los resultados obtenidos de acuerdo al momento en el que se llevó a cabo el análisis.

Primer momento: Comparación de pensum

Se analizó el nivel de desarrollo en el que se encuentra el componente de la contabilidad de gestión a partir de los programas de contaduría pública en la región Caribe colombiana y se encontró que en primera instancia, dichos programas presentan un estado básico de desarrollo tecnológico, a pesar de que Colombia dispone de un nivel medio del acceso, uso y habilidades para las TICs. Así mismo,

se encontró que los programas de contaduría pública responden a una demanda laboral que está configurada en un 95% por micro y pequeñas empresas, lo que significa que dichas empresas no poseen ni exigen una infraestructura tecnológica suficiente que respalde las necesidades de una contabilidad adecuada para interpretar las condiciones de los mercados globalizados.

A partir de lo anterior y de los resultados obtenidos, es posible resumir la discusión con los siguientes hallazgos:

- Los programas de contaduría pública de la región Caribe colombiano requieren actualizar sus contenidos en el componente de contabilidad de gestión de cara a las exigencias tecnológicas actuales, que dé respuesta a los nuevos emprendimientos surgidos tras la adopción de una política nacional de apertura económica y de celebración de numerosos Tratados de Libre Comercio con países desarrollados.
- Los programas de contaduría pública de la región Caribe colombiano deben tener en cuenta las nuevas exigencias ocupacionales que presentan de manera creciente negocios que atienden un mercado internacional.
- Los programas de contaduría pública de la región Caribe colombiano requieren la adopción de medios tecnológicos porque son los que propician nuevos procesos didácticos y académicos que repercuten en el ámbito ocupacional.

Segundo momento: Encuestas realizadas a los profesores

Se evidencia que para los profesores encuestados es de gran importancia la tecnología dentro del marco de la contabilidad de gestión. En este sentido, es plausible que los profesores consideren que los medios tecnológicos son transversales a la organización empresarial del siglo XXI. Se puede pensar que el uso de la tecnología es parte esencial para el conocimiento, claridad y celeridad en los procesos y procedimientos empresariales, en los que está presente el componente de la contabilidad de gestión. Por lo anterior, los profesores asumen distintas ópticas para cada una de las asignaturas relacionadas con la contabilidad de gestión, inclinándose principalmente por las temáticas relacionadas con la

organización administrativa y los sistemas de información contable, de donde resultaría admisible que los profesores consideren como una debilidad de los pensum de los programas de contaduría pública el que no se enfatice en estas regiones.

Coinciden las respuestas entregadas en señalar que el principal aporte de la contabilidad de gestión a las empresas es el sistema de control. En las temáticas del control de gestión convergen todas las rutinas y aplicaciones que el desarrollo tecnológico ha generado como contenidos de la contabilidad de gestión. Es por eso que las asignaturas de tipo organizacional y de control son necesarias para fortalecer las habilidades relacionadas no solo con el uso de la información sino con la interpretación de la misma encaminada hacia la toma de decisiones, dando respuesta al nuevo rol del contador público.

Una vez realizados los análisis en cada uno de los momentos en los que se ha dividido esta investigación, se deduce la necesidad de acudir a un cambio o al menos una actualización que conciba el componente de contabilidad de gestión en los programas de contaduría pública como un aspecto fundamental para la formación del contador público, de cara a las necesidades actuales y las dinámicas de cambio en las que se encuentran los mercados nacionales e internacionales.

Tercer momento: caso Colima-México

En general, la mayoría de los egresados de las universidades públicas del Estado de Colima en México que ofrecen la carrera de Contador Público, tienen problemas en la ejecución de tareas de la contabilidad administrativa dentro de las organizaciones, ya que, hasta hace poco años, el perfil del docente de los programas de contaduría pública de este tipo de instituciones permitía la formación de egresados con habilidades en el ejercicio tradicional de la contabilidad financiera, es decir, se formaban contadores para cumplir las demandas laborales de la mediana y gran empresa, y para la creación de firmas de contaduría con portafolios de servicios profesionales muy limitados. Esta condición era posible, en parte, porque la mayoría

de los perfiles de profesores universitarios no contaban con experiencia laboral en grandes empresas, en las que la contabilidad de gestión tiene relevancia.

Por el contrario, la mayoría de los perfiles de los profesores de contaduría en las escuelas de nivel superior privadas, desde inicios de la década de los 40's, tenían amplia experiencia en funciones contables dentro de grandes empresas, esta característica se daba por que estas universidades fueron impulsadas en México por grupos empresariales consolidados, que formaron profesionales que respondieran a las necesidades de sus organizaciones. Por lo tanto, sus planes de estudio se diseñaron con contenidos requeridos para desarrollar competencias específicas alineadas a las exigencias de los grandes consorcios. Al día de hoy, las diferencias en los perfiles de los profesores de contaduría de las universidades públicas y privadas son menos significativas, las exigencias de la pequeña, mediana y gran empresa dentro de una economía limitada en crecimiento económico, pero expuesta a entornos hostiles, han llevado al rediseño de planes de estudio y modelos educativos, que permitan, a las universidades públicas, adaptarse a las necesidades actuales del ejercicio profesional del contador, y por consecuencia, los estudiantes de las facultades de contabilidad comienzan a egresar con perfiles más gerenciales. Es innegable, que la carrera de contador público en las universidades mexicanas es una de las más demandadas, el perfil de ingreso requiere a los aspirantes poseer habilidades y actitudes relativamente simples. Sin embargo, para alcanzar un perfil profesional competitivo deben desarrollarse y llegar a niveles de excelencia, si es que se pretende ejercer la contaduría en escenarios profesionales de alto nivel.

En relación a lo anterior, se requiere que los planes de estudio de las programas de contaduría integren contenidos para el desarrollo de habilidades especializadas, con materias en las que se enseñen técnicas, modelos, herramientas y metodologías modernas en la gestión de negocios, de esta manera (González González, 2010) afirma que: "No hay duda que en la formación de los contadores, los cursos de contabilidad de gestión deben incluir temas sobre Six-Sigma, Benchmarking, Gestión de la Calidad, Just-in-Time, Balanced Scorecard, Time Drive

ABC, Teoría de las Restricciones, Toma de Decisiones, entre otros”. No obstante, se observa en los resultados encontrados es un campo que aún debe fortalecerse, se aprecia en el análisis de los contenidos de las universidades analizadas, que la contabilidad de gestión cada vez toma mayor relevancia en la actualización de planes de estudio, por lo que se espera que en un futuro el profesional de la contaduría pública en México pueda dominar técnicas y herramientas avanzadas en la gestión de los negocios.

Conclusiones

Esta investigación tuvo por objetivo proponer a la contabilidad de gestión en la formación de los contadores públicos de la Costa Atlántica de Colombia como un componente integral que fortalezca los procesos de las empresas. bajo un enfoque descriptivo se analizan tres momentos independientes y relacionados entre sí. Se examina la formación actual que se imparte dentro del componente de la contabilidad de gestión y se integra con las apreciaciones que tienen los profesores de dichos programas con relación al tema planteado. Se añade un último momento de análisis y comparación llevado a cabo en el Estado de Colima en México, bajo iguales especificaciones que las realizadas en los estudios de la Región Caribe colombiana.

El diagnóstico que se derivó de los análisis sobre el primer momento, refieren a la disparidad que presentan los programas de contaduría pública de la región en términos de contenidos de los temas esenciales para la información financiera de la empresa moderna, y en menor proporción, de que los contenidos que se ofrecen están desactualizados en cuanto a la utilización de aplicaciones tecnológicas. Respecto al examen de los datos obtenidos en el segundo momento, se desprende que los profesores de contabilidad de la región Caribe tienen dificultad para mantenerse al día con los desarrollos en su campo, especialmente teniendo en cuenta el ritmo del cambio y a la demora de las universidades para innovar sus procesos formativos a partir de la modernización de su infraestructura tecnológica.

En términos más generales, este estudio concluye que el componente de contabilidad de gestión debe ser integrado e interiorizado por los programas de contaduría pública, sus profesores y directivos como un elemento que ayuda a fortalecer las bases académicas de los estudiantes de dichos programas, a la vez que proporciona elementos para desarrollar en los estudiantes habilidades y destrezas necesarias para responder a las exigencias actuales.

Se destaca el referente internacional que incluye esta investigación, lo cual permitió la integración de los elementos externos que se tienen en otros programas para enriquecer la dinámica de análisis de los procesos curriculares. En el proceso se observó que la formación académica del profesional de la contaduría público en México, tiene aún áreas de oportunidad para alcanzar perfiles de egreso competitivos en ámbitos nacionales e internacionales, la calidad de ofertas laborales que tiene un egresado de universidad privada es relativamente mejor a la del graduado en algunas universidades públicas, no por cuestiones de superioridad académica, sino por percepciones del mercado laboral, sobre todo, en las grandes empresas. Lo anterior, representa un verdadero reto para las universidades financiadas por el gobierno, pues en primer lugar debe procurar ofrecer planes de estudio con contenidos actuales y especializados, y por otro lograr que sus plantas docentes se fortalezcan en la experiencia profesional fuera de las instituciones educativa.

Esta investigación responde a la pregunta de sí se podría considerar la contabilidad de gestión en la formación de los contadores públicos como un componente integral que fortalezca los procesos organizacionales. A partir de los argumentos teóricos y la contrastación empírica se puede evidenciar una necesidad de incorporar este componente en los pensum de los programas de contaduría pública. Llama la atención que el proceso de validación realizado con el Estado de Colima en México son consistentes con la realidad de las universidades de la región Caribe en Colombia. En donde la contabilidad financiera se permea en las asignaturas y relega los aspectos de gestión a otras disciplinas o carreras

profesionales, esto conlleva a concluir que sí es preciso proponer la contabilidad de gestión en la formación de los contadores públicos como un componente necesario de los contadores.

Investigaciones como la presente permiten abrir el espacio de reflexión acerca de las nuevas dinámicas de la profesión y las exigencias nacionales e internacionales a las que se deben enfrentar los contadores públicos, por tal motivo al interior de las universidades o instituciones de educación superior que imparten la carrera se debe matizar sobre este componente de la contabilidad de gestión para proporcionar destrezas y habilidades que se le permitan responder de manera responsable, ética y cualificada a las diferentes situaciones a las que se ven expuestos.

Referencias Bibliográficas

- Ariza Angarita, Y., Villasmil Molero, M., Monsalve Peláez, M., & Fontalvo Anaya, F. (2016). Análisis crítico de la formación del contador público por ciclos propedéuticos en la globalidad compleja. *Revista Desarrollo Gerencial*, 8(2).
- Bruner, J. y Olson, D. (1973). Aprendizaje por experiencia directa y aprendizaje por experiencia mediatizada. *Perspectivas*, 3(1), 21-41.
- Chagüendo F. (2014). Estas son las profesiones que más escasean en Colombia, El PAIS. Consultado Junio 8 2014. En: <http://www.elpais.com.co/elpais/economia/noticias/profesiones-escasean-colombia>.
- De Pablos Pons, J., Bravo, P. C., y Moreno, P. V. (2010). Políticas educativas, buenas prácticas y TIC. *Education in the Knowledge Society (EKS)*, 11(1), 180-202.
- González Flórez, J., y Vargas Guillén, G. (1999). De la “informática educativa” a la “pedagogía computacional”. *Maestros pedagogos II. Un diálogo con el presente*, 73.
- Greene, W. (2013). *Econometric analysis*. Pearson Education India Institute of Certified Management Accountants (ICMA, 2011) <https://www.businesswire.com/news/home/20110822005040/en/ICMA-Recognizes-Top-Performers-Certified-Management-Accountant>.
- Institute of Management Accountants (IMA, 2008). *Institute of Management Accountants*. IMA. (2008). Definition of management accounting. United States of America: Institute of Management Accountants, IMA.
- Iglesias Sánchez, J. L. (1994). *Contabilidad de costes versus contabilidad de gestión. Elementos de Contabilidad de Gestión*. Monografías de AECA, Madrid.
- Lacruz, C., Moreno, F., y Carrasquero, W. (2009). La informática educativa en educación superior. *Revista Daena (International Journal of Good Conscience)*, 4(1).
- Lizcano, J. (2003). *La contabilidad de gestión en Latinoamérica*. AECA, Madrid. Observatorio Laboral del Ministerio de Educación de Colombia. Consultado enero, 2018. <http://www.graduadoscolombia.edu.co/html/1732/w3-channel.html>.
- Ostengo, H. (2007). *El sistema de información contable*. Buenos Aires: Buyatti.
- Papert, S. (1991). *Situating Constructionism*. S. Papert, S., I. Harel (eds). *Constructionism*. Westport, EUA: Ablex Publishing.

Pérez y Zabaleta (2015). Contabilidad de Gestión. Barranquilla: Ediciones Universidad Simón Bolívar.

Pérez-Grau S. y Zabaleta M. (2017) ERP: El sistema de planificación de los recursos de la empresa. Barranquilla: Ediciones Universidad Simón Bolívar.

Polya, G., y Zugazagoitia, J. (1965). Cómo plantear y resolver problemas (No. 04; QA11, P6.). Trillas.

Rodríguez Lamas, R., García Vega, M., Dalia, G., y Pigueiran, D. (2000). Introducción a la informática educativa. Ciudad de la Habana: ISPJAE.

Siemens, G. (2014). Connectivism: A learning theory for the digital age.

Von Bertalanffy, L. (1993). Teoría general de los sistemas. Fondo de cultura económica.

Watts, R. L., y Zimmerman, J. L. (1986). Positive accounting theory.

ANÁLISIS DEL SECTOR DE CONSTRUCCIÓN EN BOGOTÁ. UNA MIRADA DESDE LOS INDICADORES DE RENTABILIDAD

Área Temática: Contabilidad, Auditoria e Información para la Toma de Decisiones

Autores:

Andrés David Serrato Guana
aserrato@uniminuto.edu

Rafael Humberto Pinzón Alfonso
rpinzon@uniminuto.edu
Corporación Universitaria Minuto de Dios

Introducción

En Colombia la situación empresarial es bastante favorable en el sentido de creación de empresas, las pequeñas y medianas empresas (Pymes) han evidenciado un crecimiento significativo, pues no solo son el grupo mayoritario de negocios en todos los sectores económicos, sino que además generan el 80% del empleo (Dinero, 2017). Es así como, este tipo de empresas han logrado sobrepasar el 90% de la totalidad de empresas en el país.

Por su parte, el sector de la construcción se ubica como uno de los más representativos en la economía del país, allí aproximadamente el 80% de las empresas constituidas están catalogadas como pequeñas y medianas. Estas empresas ejercen actividades inmobiliarias en un porcentaje relevante, seguido de la actividad de construcción de obras residenciales y no residenciales. Con relación a su ubicación geográfica el 54% de estas compañías están ubicadas en Bogotá, 13% en Antioquia, 8% en Valle, seguido de Atlántico con 6% y Santander con 4%. (Superintendencia de sociedades, 2014).

En relación con, el crecimiento económico del sector, la proyección a comienzos del año anterior ubicaba al sector de construcción en tercer lugar con un avance del 4.2%. Sin embargo, hay que resaltar que, a mitad de año cayó un 0,6% y

dejo un poco la incertidumbre con respecto a su incidencia en la economía colombiana. (Guerrero, 2017)

Así mismo, las empresas deben utilizar diferentes herramientas de análisis medición de sus resultados y de la información que esta posee, por ello los indicadores de rentabilidad juegan un papel relevante en la prospectiva financiera.

Planteamiento del Problema

Más allá del crecimiento significativo de las Pymes en este sector, el contexto económico y financiero de las mismas se ve opacado por el problema que sufren para lograr generar sostenibilidad y crecimiento, ya que la gran mayoría de estas no logran superar los cinco años de estar constituidas. Es así como, surge la hipótesis de que la sostenibilidad y el crecimiento en las Pymes se ve afectado por la planeación y gestión administrativa.

Pregunta Problema

¿La gestión contable y administrativa es parte fundamental en la generación de rentabilidad de las pymes del sector de construcción en Bogotá?

Justificación

Se hace relevante analizar el comportamiento del sector de construcción en Bogotá, desde el contexto de planeación estratégica en las organizaciones. Asumiendo a esta como eje fundamental de la sostenibilidad económica en las empresas, a partir de la incidencia de la contabilidad financiera y administrativa, aspectos básicos en la gestión empresarial. La finalidad del trabajo está dada en contextualizar la situación financiera del sector desde la rentabilidad generada y deducir la importancia del concepto de planeación.

Objetivos

General

- Analizar la rentabilidad de las Pymes de construcción en Bogotá, a partir de sus resultados contables y financieros.

Específicos

- Resumir los conceptos de contabilidad financiera y administrativa como elementos claves de gestión organizacional.
- Identificar los aspectos contables que inciden en los resultados de la rentabilidad de las pymes de construcción en Bogotá.
- Explicar los resultados financieros de las Pymes de construcción en Bogotá.

Marco teórico

La contabilidad se remonta a tiempos muy antiguos, cuando surge la necesidad de llevar el control de los recursos por parte del hombre. Los historiadores han datado evidencia de contabilidad en Egipto y Roma. Sin embargo, la literatura queda determinada por el aporte de Luca Pacioli con la obra " La Summa de Aritmética, Geometría Proportioni et Proportionalita" en donde se considera el concepto de la partida doble por primera vez. Es así como, en 1494 se estableció las bases fundamentales de la teoría contable.

Para Hatfield (1979), Littleton (1979) y Chatfield (1979), entre otros, la contabilidad inicia con la creación de la partida doble. Se basan para decir esto en la relativa constancia de su uso (casi cinco siglos) y en la fuerte utilidad que otorgó en el desarrollo del capitalismo (Ariza, 2000).

Esto, a su vez, muestra que, a pesar de considerar tiempos anteriores a la partida doble en el estudio de la historia de la contabilidad, se consideran tales formas de registro como infantes, como iniciales de la contabilidad. Se muestran aquí dos características que, según Carmona et al. (2004) y Napier (2002), son propias de la historia tradicional. En primer lugar, considerar que el progreso es un elemento

fundamental de la humanidad, que las prácticas anteriores a la partida doble eran imperfectas y que las actuales son mejores porque responden a las necesidades de la sociedad actual. En segundo lugar, se intenta, desde la visión tradicional, buscar las más remotas señales del inicio de la contabilidad. Existe la preocupación por los orígenes de la contabilidad, más allá de considerar las condiciones contextuales para la existencia de tales prácticas.

En el ámbito colombiano, la conquista española trajo consigo las costumbres europeas y no fue la excepción las prácticas contables. Sin embargo, la iglesia tomó un papel protagónico, fue la institución más poderosa en el Nuevo Reino; se apropió de grandes extensiones territoriales tanto rurales como urbanas, al cambiar el método de la fuerza usada por los colonos, por la enseñanza y la evangelización.

El mayor aporte para el desarrollo de la contabilidad en América lo proporcionó la comunidad religiosa de la Compañía de Jesús, la cual introdujo por primera vez en estas tierras libros de contabilidad, el concepto de inventarios, la noción de presupuestos y demás elementos desarrollados en la Europa de ese entonces. La contabilidad no era ejercida como profesión liberal, sino por los clérigos como parte de sus actividades administrativas en las comunidades religiosas (Guajardo C, 2014).

En cuanto a la evolución de la contabilidad, a través del tiempo se consolidaron vertientes y pensamientos contables, donde se encuentra la Escuela Anglosajona: esta escuela se fundamenta en que a partir de un proyecto de opinión emanado de las empresas se define la teoría fundamental de la contabilidad, donde se establecen las características de la información contable (utilidad, relevancia, objetividad, oportunidad, precisión, integridad, claridad y suficiencia). Igualmente se sustituye el concepto de "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados" por dos categorías de normas contables: cualidades de la información contable y reglas contables.

Por otra parte, la Escuela Latina: se caracteriza porque el objeto de estudio contable es la actividad económico-social, conformada por tres elementos que son: El Estado, Las Organizaciones y la Comunidad en general, que interactúan entre sí en un entorno social. La escuela propone un programa investigativo que contiene fundamentos epistemológicos que sustentan la evaluación de una eficiencia administrativa y el desarrollo de la contabilidad social.

Existe una evidente vinculación entre la Contabilidad y el entorno en que se desenvuelve, de manera que aquella se encuentra supeditada a éste y, a la vez, es capaz de incidir en el mismo: ambos han evolucionado constantemente, en un diálogo e interrelación mutua, de manera que la Contabilidad ha reflejado los cambios del entorno y, a su vez, ha incidido también en ellos. (Pereda, J. 2004).

En efecto la contabilidad es la base sobre la cual se fundamentan las decisiones gerenciales y, por tanto, las decisiones financieras. No existe actividad económica ajena al registro y afectación de las técnicas de la ciencia contable. Desde la actividad económica más pequeña hasta las transacciones económicas de grandes corporaciones, la ciencia contable aporta a un gran cúmulo de conocimientos, los cuales requieren que sean aplicados por profesionales de la contaduría pública altamente capacitados.

Además, la contabilidad es un sistema adaptado para clasificar los hechos económicos que ocurren en un negocio. De tal manera que, se convierte en el eje central para llevar a cabo diversos procedimientos que conducirán a la obtención del máximo rendimiento económico que implica el constituir una empresa determinada.

De esta manera es relevante presentar los conceptos de contabilidad que han sido definidos por varios autores e instituciones de la profesión contable. El Instituto Americano de contadores públicos certificados plantea lo siguiente: "La contabilidad es el arte de registrar, clasificar y resumir en forma significativa y en términos de dinero, las operaciones y los hechos que son cuando menos de carácter financiero, así como el de interpretar sus resultados".

Para Horngren & Harrison (2010) La contabilidad es el sistema que mide las actividades del negocio, procesa esa información convirtiéndola en informes y comunica estos hallazgos a los encargados de tomar las decisiones. En consecuencia, con el aspecto de medición según Meigs, Robert la contabilidad permite interpretar, medir y describir la actividad económica.

Es así como en el contexto empresarial la contabilidad es el lenguaje que utilizan los empresarios para poder medir y presentar los resultados obtenidos en el ejercicio económico, la situación financiera de las empresas, los cambios en la posición financiera y/o en el flujo de efectivo (Catacora, F. 1998). Por lo tanto, la contabilidad no ejerce una sola función, tiene diversas funciones, pero su principal objetivo es suministrar, cuando sea requerida o en fechas determinadas, información razonada, en base a registros técnicos, de las operaciones realizadas por un ente público o privado (Redondo, A., 2001).

La contabilidad se ha convertido en términos coloquiales en el “lenguaje de los negocios” ya que a través de su función se decanta toda la planeación estratégica de cualquier organización, en términos financieros u operacionales. Para poder hacer este proceso se requiere de una figura que en la mayoría de los casos es una persona natural con las competencias profesionales para el control, registro, seguimiento, y presentación de la información financiera. Por esta razón aparece el Contador Público, el cual se denomina según la ley 43 de 1990 en artículo 1 como: la persona natural que, mediante la inscripción que acredite su competencia profesional en los términos de la presente Ley, está facultada para dar fe pública de hechos propios del ámbito de su profesión, dictaminar sobre estados financieros y realizar las demás actividades relacionadas con la ciencia contable en general (Congreso de la República, 1990).

Es importante resaltar que para la veracidad de la información financiera debe existir una regulación técnica para dicho proceso. La Ley 1314 de 2009 en su

artículo 3 señala lo siguiente: “se entiende por normas de contabilidad y de información financiera el sistema compuesto por postulados, principios, limitaciones, conceptos, normas técnicas generales, normas técnicas específicas, normas técnicas especiales, normas técnicas sobre revelaciones, normas técnicas sobre registros y libros, interpretaciones y guías, que permitan identificar, medir, clasificar, reconocer, interpretar, analizar, evaluar e informar, las operaciones económicas de un ente, de forma clara y completa, relevante, digna de crédito y comparable”.

También se resalta lo que compete al proceso de implementación de normas internacionales en Colombia. La Ley de Convergencia 1314 de julio 13 de 2009 dio las pautas para el inicio de la conversión de la contabilidad local a la internacional, estos cambios vienen acompañados de actividades mucho más especializadas que deben reunir los profesionales. Esto implica modificaciones en la forma de organizar la contabilidad, actualización en diferentes áreas del conocimiento y sobre todo un control determinante de las operaciones. El reciente Decreto 2420 de diciembre 14 de 2015 establece el Decreto Único Reglamentario de las Normas de Contabilidad, de Información Financiera y de Aseguramiento de la Información, y en sus articulados establece las reglas de conducta que deben cumplir todos los Contadores Públicos a la hora de realizar sus funciones, de ahí la necesidad de estar bien documentados para cumplir con la gran cantidad de información.

Por esa razón una herramienta fundamental en la planeación estratégica de cualquier empresa es la Contabilidad, la cual es el sistema de información y la técnica que evalúa las actividades y hechos económicos de acuerdo a sus características, condensando en informes que permiten la toma de decisiones dentro de la organización. Se desprenden de ella la Contabilidad administrativa y financiera, cada una con el mismo objetivo, pero con un distinto enfoque (Liévano, 2012).

Según lo anterior, aparece un nuevo concepto que es la contabilidad administrativa. En el siglo XIX, las empresas se administraban mediante un concepto reactivo: los cambios en la producción, en los niveles de precios y otras variables de

la empresa se decidían como respuesta a los cambios en el medio ambiente del negocio. La contabilidad administrativa surge cuando los empresarios deciden actuar internamente en sus organizaciones para dirigir las tanto financiera como operativamente (Duarte, 2001).

Dentro de los antecedentes modernos de la contabilidad administrativa figura el sistema de costos establecido en Lyman Mill, un molino textil de Nueva Inglaterra, que en 1855 permitió a los directivos de la empresa controlar la eficiencia de los costos de conversión, con base en libros de contabilidad por partida doble y que arrojaba información acerca del costo de los productos terminados, de la productividad de trabajadores, del impacto de los cambios de la distribución de la planta, así como controles de recepción y uso del algodón (Baujín, Vega, Armenteros, Frías & Pérez, 2003)

Entre los años de 1890 y 1915 se llevó a cabo un proceso de diseño de la estructura básica de la contabilidad de costos mediante la introducción de conceptos como el establecimiento de procedimientos de distribución de los costos indirectos de fabricación, valuación de inventarios, estimación de elementos de costo y contabilización de activos a valor de adquisición (Baujín et al., 2003)

Igualmente, la contabilidad administrativa se considera como la estructura de información cuyo enfoque es facilitar la gestión y desempeño de la parte administrativa, permitiendo un mejor rendimiento de la organización en el control interno, la acción de los planes estratégicos y la toma de decisiones de los administradores, adicionalmente a esto la contabilidad administrativa está basada en generar información con enfoque hacia el futuro, teniendo en cuenta las siguientes operaciones, como la generación de presupuestos, dar un enfoque crítico para la toma de decisiones, generar una estructura financiera que permita la evaluación de los costos y gastos, entre otras labores (Fontal & Correa, 2011).

Teniendo en cuenta lo anterior la contabilidad administrativa tiene como subsistema la contabilidad de costos, la cual es una técnica contable que permite la determinación del costo de producción de la empresa, por medio del tratamiento de los datos de cada área de organización, permitiendo generar información relevante para la determinación del costo.

La contabilidad de costos tiene unos objetivos que son la recolección de información relevante que permita determinar el costo unitario, suministra información para la toma de decisiones, la elaboración de presupuestos, permitir el control de los procesos de producción. Para alcanzar estos objetivos la contabilidad utiliza ciertos procesos, como la acumulación de todos los datos que tengan que ver con la determinación del costo unitario de cada departamento de la organización, después realizar los registros pertinentes para el reconocimiento de los hechos económicos. (Yérmanos, 2011)

Según Cotton (2005), Tom Johnson publicó en 1992 una secuela del libro *Relevance Lost* (en el que exponía la problemática que enfrenta la contabilidad de costos) intitulada *Relevance Regained*; en esta obra, se argumenta que los sistemas efectivos de control administrativo deben enfocarse de "control de arriba para abajo" a "incremento de potencial de abajo para arriba"; señala que es vital para las empresas contar con sistemas de información que ligen acciones con los mandatos de la competencia global; también menciona que los equipos de trabajo auto-administrados deben poseer información necesaria para resolver problemas de exceso de variaciones, retrasos y complejidad en los procesos.

Por lo tanto, es importante conocer cuáles han sido las estrategias o enfoques que se han creado como innovaciones en la gestión administrativa, y por ende en la contabilidad que influye en la toma de decisiones (Puerto. M, 2006):

- a. Costeo basado en actividades (ABC) y administración basada en actividades (ABA).
- b. Medidas de capacidad y administración.

- c. Análisis de la rentabilidad del cliente.
- d. Valor Económico Agregado (EVA).
- e. Sistemas de recursos de planeación de empresas.
- f. Sistema de Costeo Justo a Tiempo (JAT).
- g. Medidas de desempeño no financieras y el "Tablero de comando" (Balanced Scorecard)
- h. Sistemas de calidad y administración del tiempo, incluyendo la "Teoría de las Restricciones".
- i. Asignación de costos y precios objetivo

Más allá de las estrategias mencionadas anteriormente, el enfoque de la contabilidad administrativa ha incorporado dos técnicas para su aplicación indistintamente del tamaño, actividad o sector de las empresas:

Tabla 1. Técnicas de aplicación en contabilidad administrativa

Técnicas tradicionales	Técnicas emergentes
<ul style="list-style-type: none"> • Presupuestos • Métodos de costeo • Análisis de productos 	<ul style="list-style-type: none"> • Medidas de desempeño balanceado • Planeación estratégica • Medidas basadas en los empleados • Benchmarking • Técnicas basadas en actividades (ABC) • Métodos de creación de valor

Fuente: Elaboración propia; citado por Sharma (2000)

Tal como se ha mencionado el papel de la contabilidad administrativa es el de proporcionar soporte a la toma de decisiones en la empresa, esa es su razón de ser; su utilidad se verá demostrada en la medida que se logre su principal objetivo.

En el contexto de toma de decisiones, existe una variedad de procesos y análisis para la proyección en las organizaciones. Pero se hace indispensable establecer la relación de la contabilidad administrativa con el proceso administrativo. La primera es una herramienta sumamente útil para las fases de planeación y control del mencionado proceso: en la etapa de planeación, por medio de la utilización de sistemas de planeación y control de utilidades (presupuestos); en la fase de control a través de sistemas de medición del desempeño.

Al respecto, de la fase de control existen dos sistemas para ejercerlo. El primero reconocido como el control interno que tiene como fin salvaguardar los activos de la empresa y el correcto registro contable; y en segunda instancia, el control administrativo que intenta diagnosticar, evaluar y corregir las diferentes áreas de la empresa hasta que esta sea capaz de utilizar sus recursos para cumplir con su misión corporativa. (Sinisterra, G., & Polanco, L. E, 2007).

De esa manera, existen diferencias entre el enfoque financiero y administrativo de la contabilidad:

Tabla 2. Principales diferencias entre los sistemas de control

Control interno	Control administrativo
Misión salvaguardar los bienes de la empresa	Misión Obtener y usar eficientemente de acuerdo con la estrategia de la empresa
Fundamento en las normas de auditoría	Fundamento en la búsqueda del objetivo estratégico de la empresa
Herramientas política de control interno para cuidar los recursos	Herramientas diagnóstico, comunicación, y motivación para el uso efectivo de los recursos
Idea los empleados son una amenaza para los recursos de la empresa	Idea los empleados son responsables y cuidan los recursos de la empresa
Tipo de acciones correctivas – punitivas	Tipo de acciones preventivas – correctivas

Fuente: Ramírez D, (2008) Contabilidad Administrativa – un enfoque estratégico para competir; novena edición

Finalmente, el contador administrativo está tomando un rol emergente en la formulación, desarrollo e implementación de estrategias de información al interior de las organizaciones, se han adaptado a la tecnología de la información y han estado activos en la explotación de sistemas de procesamiento de datos desde la introducción de los mismos (Kaye, 2001). Las habilidades administrativas, aunadas al conocimiento de los sistemas de información, formarán poderosas herramientas que permitirán la participación del contador administrativo en el desarrollo de estrategias de información. El desarrollo de una estrategia de información involucra la integración de tecnología, contenido informativo y actividad administrativa.

¿Por qué un análisis de la rentabilidad?

Teniendo en cuenta lo expuesto hasta el momento, se optó por utilizar los indicadores de rentabilidad, debido a que permiten medir la efectividad de los administradores para controlar los costos y gastos, las ventas como una de las fuentes que se convierte en utilidad, y a su vez la efectiva toma decisiones.

En el contexto empresarial, la rentabilidad es la capacidad que tiene una empresa para poder generar los beneficios suficientes, en relación con sus ventas, activos o recursos propios, para ser considerada rentable. Lo más eficiente a la hora de medir una rentabilidad es evaluar la relación que existe entre sus utilidades y sus beneficios, y los recursos que han utilizado para obtenerlo.

De esta manera, los siguientes indicadores fueron tenidos en cuenta para analizar el sector de la construcción en Bogotá.

Margen Bruto

Este índice de rentabilidad compara las ventas netas frente a los costos de ventas permitiendo establecer la capacidad de cubrimiento que posee ingresos operacionales frente los gastos operacionales.

Margen Operacional.

En este indicador se establece la relación directa de la utilidad operacional frente al gasto operacional de la empresa, permitiendo establecer si el negocio es rentable sin tomar en cuenta la manera de financiarse. (Carrillo de Rosa, 1996).

Rentabilidad Neta de Activo o Sistema DuPont

Este indicador permite conocer la rentabilidad de los activos, sin tener en cuenta como se hayan obtenido dichos activos, es importante tener en cuenta que el resultado puede ser negativo por la influencia que tiene el impuesto de renta sobre la utilidad neta del periodo

Rentabilidad del patrimonio

Este indicador señala, como su nombre lo indica, la tasa de rendimiento que obtienen los propietarios de la empresa, respecto de su inversión representada en el patrimonio registrado. (León, V. Cesar, 2015)

Metodología

La metodología utilizada en la investigación ha sido analítica-descriptiva. Se elige este método debido a que la investigación descriptiva permite detallar una situación, fenómeno, proceso o hecho social, y así desarrollar el objeto de estudio en torno a los conceptos de contabilidad financiera y administrativa.

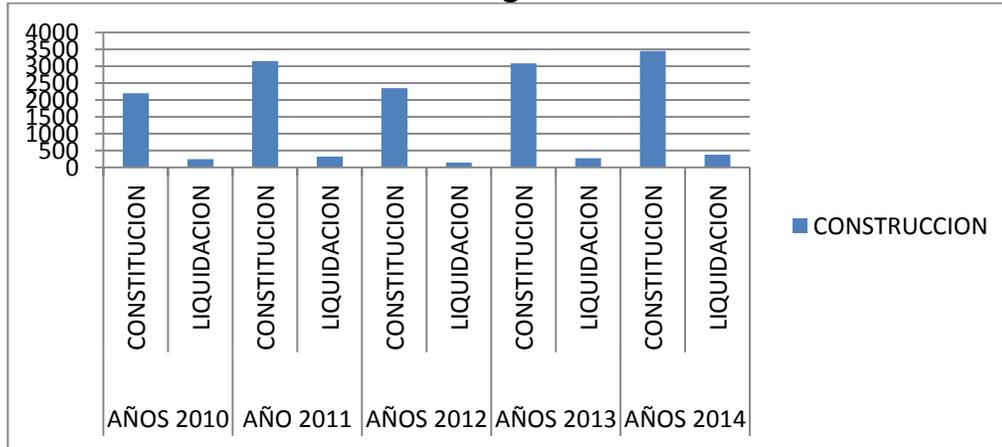
De esta manera el análisis se realizó a partir de la información financiera expuesta en los estados financieros de las 20 empresas, y se resume en forma gráfica, con la representación de los indicadores de rentabilidad, para analizar así las Pymes del sector de la construcción en Bogotá y tener un panorama general de su ambiente económico y financiero. Para ello, se utilizó como fuente de información, el estado de resultados y el balance general, comparando la información en los años 2015 y 2016.

Análisis y resultados

Inicialmente se da a conocer cuál ha sido el crecimiento en las Pymes de construcción en Bogotá, comparado con la liquidación de empresas en este mismo sector. Por su parte el análisis está dado en un marco general para socializar los resultados del desempeño en las empresas seleccionadas, es así como los aspectos relacionados con los ingresos, gastos, utilidad y algunos indicadores de rentabilidad, han sido utilizados en el diagnóstico relacionado con el año 2016.

Constitución y liquidación de Pymes del sector de construcción en Bogotá años 2010-2014.

Grafico 1: Constitución y liquidación de Pymes del sector de construcción en Bogotá

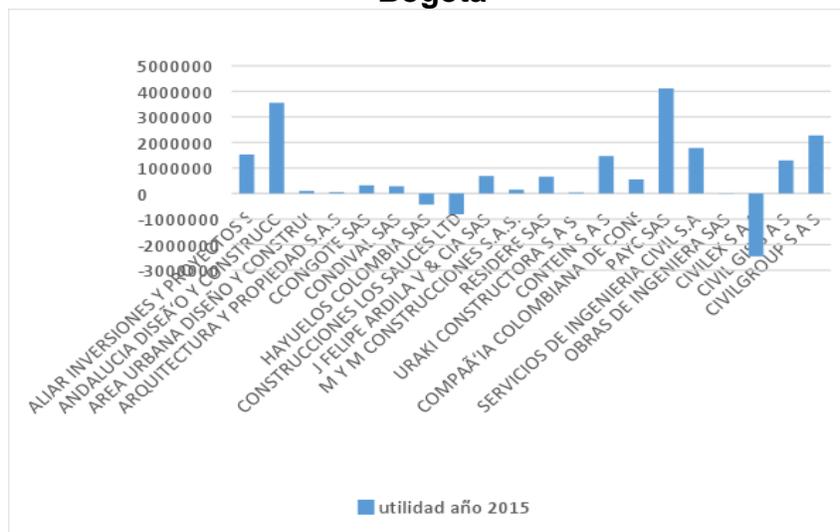


Fuente: Elaboración propia, datos recuperados de www.dane.gov.co

Durante los años 2010-2012 se evidencia un comportamiento volátil en la creación de empresas y liquidación. A partir del 2012 y hasta 2014 hay un crecimiento entre las dos variables, para ese último año se aprecia al porcentaje más significativo de liquidación. Lo que indica posiblemente inconvenientes en su desempeño económico.

Utilidad Año 2015

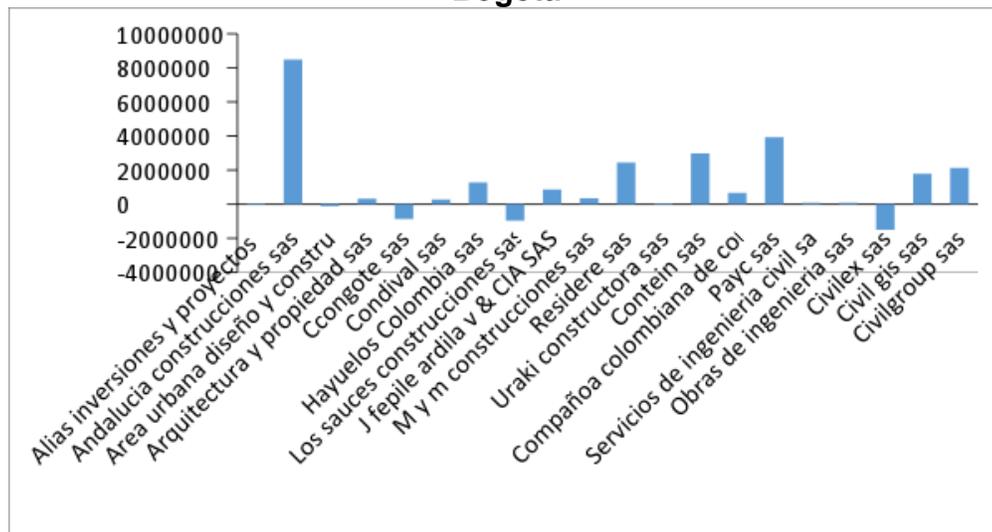
Grafico 2: Ganancias y/o pérdidas; Pymes del sector de construcción en Bogotá



Fuente: Elaboración propia; datos recuperados de www.supersociedades.gov.co, cifras en miles de pesos

Utilidad Año 2016

Gráfico 3: Ganancias y/o pérdidas; Pymes del sector de construcción en Bogotá

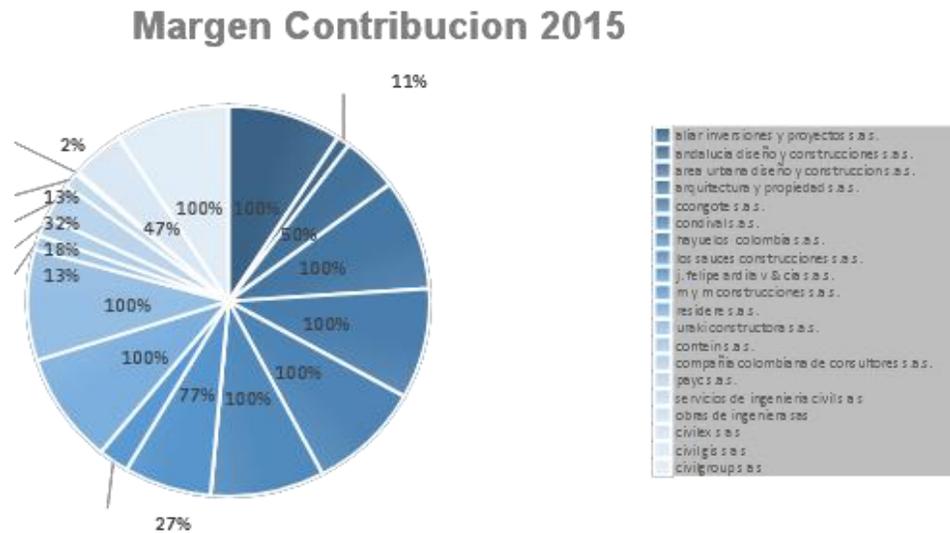


Fuente: Elaboración propia; datos recuperados de www.supersociedades.gov.co, cifras en miles de pesos

Comparando la información de los estados financieros de los años 2015 - 2016, donde se muestran las variaciones de la utilidad de acuerdo a los ingresos y gastos obtenidos durante estos periodos, en el año 2015 el 10% de las empresas, es decir Payc SAS y Andalucía construcciones sas fueron la que generaron una mayor utilidad comparándola con las demás empresas de la muestra, obteniendo una utilidad superior a los \$ 3.000.000.000, el 65% de las empresas de la muestra generaron utilidad no mayor a los \$ 2.000.000.000, el 15% de la muestra obtuvieron pérdidas como utilidad durante este periodo. En el periodo 2016 las empresas sufrieron cierto cambio siendo la empresa Andalucía construcciones sas quien genero una mayor cantidad de ingresos e incurrió en menores gastos durante el periodo, lo que le permite tener una utilidad superior a los \$ 8.000.000.000, el 25% de la muestra presentaron pérdidas y el 70% generaron utilidad; teniendo un promedio de \$4.000.000.000.

Margen de contribución 2015

Grafico 4: Margen de contribución; Pymes del sector de construcción en Bogotá



Fuente: Elaboración propia; datos recuperados de www.supersociedades.gov.co

Margen de contribución 2016.

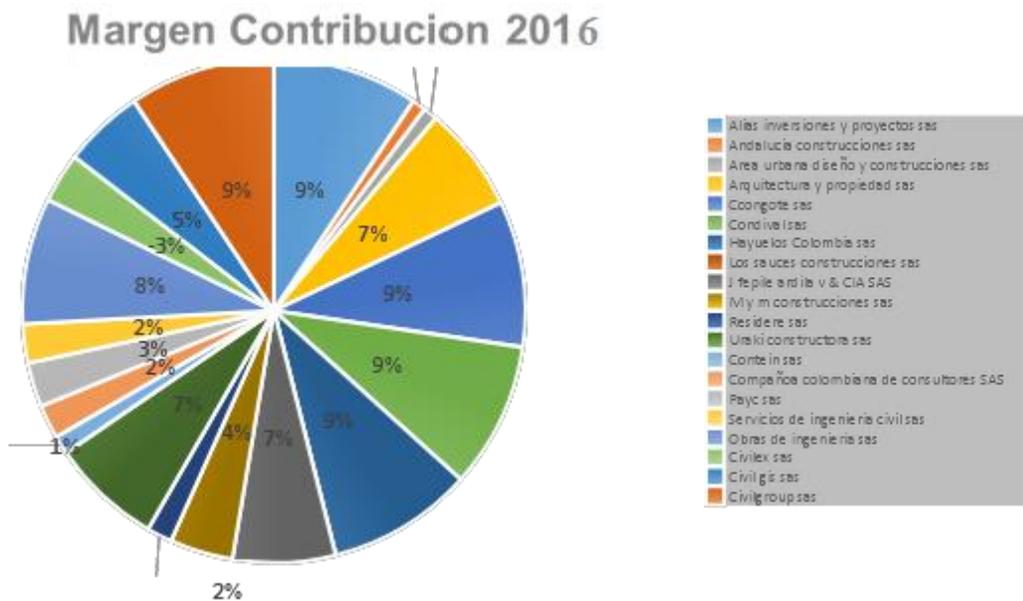


Grafico 5: Margen de contribución; Pymes del sector de construcción en Bogotá

Fuente: Elaboración propia; datos recuperados de www.supersociedades.gov.co

Margen Operacional

Grafico 6: Margen operacional; Pymes del sector de construcción en Bogotá



Fuente: Elaboración propia; datos recuperados de www.supersociedades.gov.co

Grafico 7: Margen operacional; Pymes del sector de construcción en Bogotá



Fuente: Elaboración propia; datos recuperados de www.supersociedades.gov.co

Una vez descontado los costos de ventas el porcentaje de los ingresos que queda para cubrir los gastos operacionales no supera el 10% y en algunas de las

empresas es negativo. Por lo tanto, este indicador nos muestra una problemática con relación a las obligaciones del corto plazo, y el uso de la financiación de la organización.

En consecuencia, el margen operacional se encuentra en promedio en un 5%, solo una compañía presenta una desviación significativa al presentar un margen operacional del 29%. El rendimiento de los activos operacionales de la empresa en el desarrollo de su objeto social no es relevante, al centrarse en un porcentaje mínimo, lo que ha conllevado a que algunas de estas compañías estén presentando pérdidas.

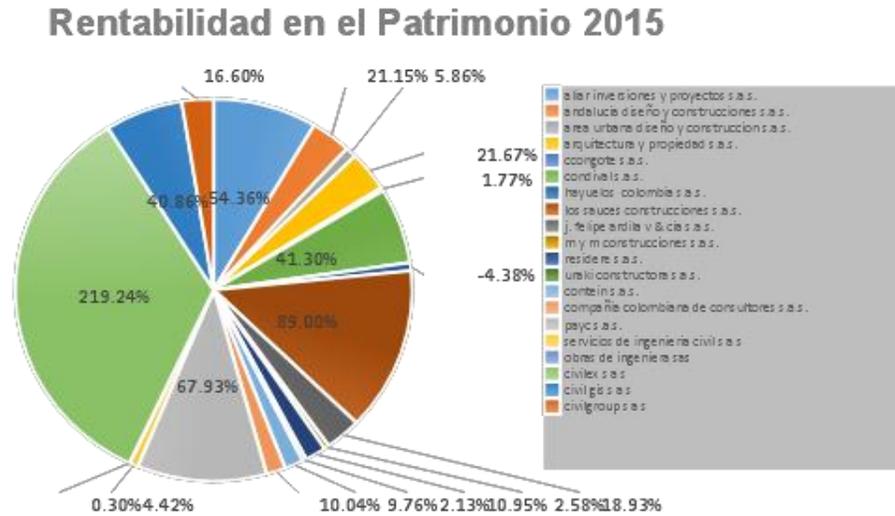
Rentabilidad del patrimonio

Grafico 8: Rentabilidad en el patrimonio. Pymes del sector de construcción en Bogotá.



Fuente: Elaboración propia; datos recuperados de www.supersociedades.gov.co

Grafico 9: Rentabilidad en patrimonio. Pymes del sector de construcción en Bogotá.



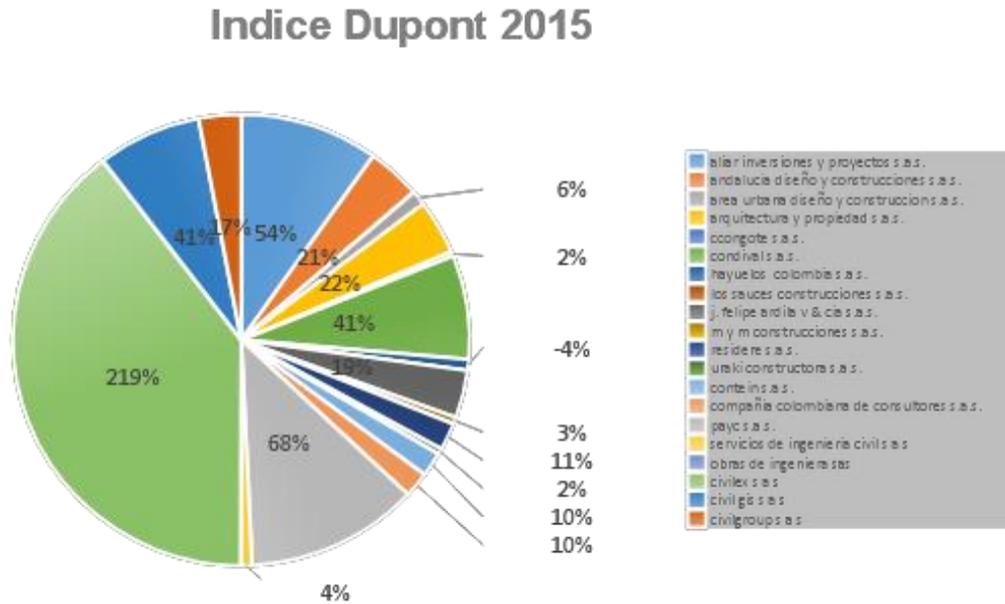
Fuente: Elaboración propia; datos recuperados de www.supersociedades.gov.co

En el 2015 existe un promedio de 31.72% derivado principalmente por empresas como Civilex sas y Los Sauces Construcciones sas.

La muestra de las empresas evidencia que en 2016 tienen un promedio de ROE del 19.57%, impulsado principalmente por las empresas Andalucía construcciones sas y Civilex sas, sin embargo 15% de la muestra obtienen resultados negativos. Se debe tener en cuenta varios indicadores, ya que el ROE no permite evidencia las obligaciones con las que cuenta la empresa.

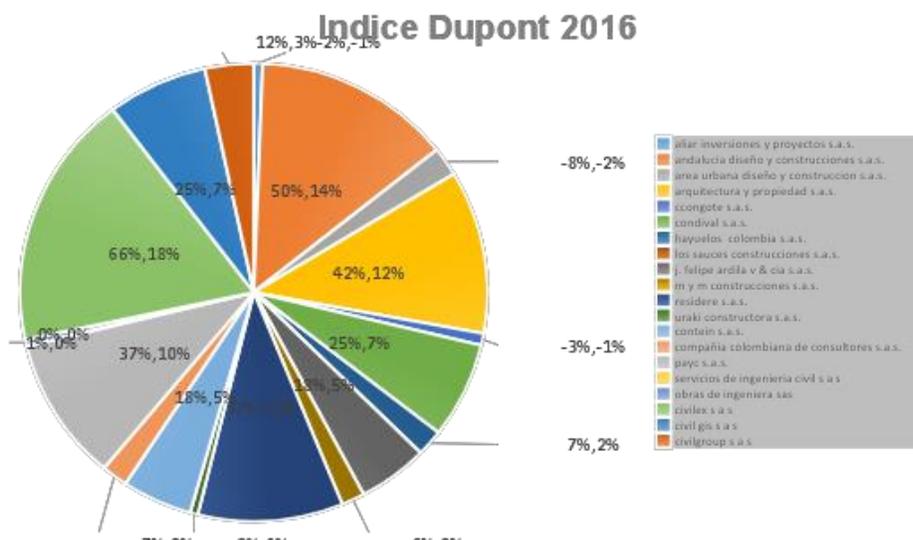
Índice Dupont

Grafico 10: Índice Dupont. Pymes del sector de construcción en Bogotá.



Fuente: Elaboración propia; datos recuperados de www.supersociedades.gov.co

Grafico 11: Índice Dupont. Pymes del sector de construcción en Bogotá.



Fuente: Elaboración propia; datos recuperados de www.supersociedades.gov.co

De la muestra se analizaron los estados financieros de los años 2015 – 2016. En el año 2015 el 5% de las empresas obtuvieron un resultado negativo, originado de utilidades negativas y un patrimonio disminuido, esta empresa es Hayuelos de Colombia SAS. La empresa que posee un mejor índice es Civilex sas. En el año 2016 las empresas que ofrecen un mejor resultado es Andalucía diseño y construcciones sas, y Civilex sas con un resultado de índice DuPont superior al 50%, sin embargo, de la muestra el 10% de las empresas generan un resultado negativo Aliar Inversiones y proyecciones sas y Área Urbana Diseño y Construcciones SAS.

Conclusiones

La gestión administrativa conlleva a la definición de procesos claros para el cumplimiento de sus objetivos. La contabilidad financiera entonces es un sistema que permite el registro, control y presentación de la información financiera para la toma de decisiones, y hace parte esencial del proceso administrativo. Con la incorporación de las NIIF los mercados y negocios se han vuelto más competitivos y globales, por lo tanto, los principios y cualidades de la contabilidad financiera no pueden pasar desapercibidos, a la hora de reflejar la realidad económica y el desempeño organizacional; así como, la teoría contable y la normatividad. El considerar estos aspectos permite a la administración tener un dominio más preciso de sus procesos y de la proyección empresarial.

Con relación a la contabilidad administrativa, esta desde sus comienzos ha sido una herramienta sumamente útil para la administración de las organizaciones. El aplicar las técnicas mencionadas a lo largo del trabajo, generan una ventaja competitiva en el posicionamiento dentro de los mercados. A partir de la globalización las tendencias de administración de costos y el control administrativo, sitúan a la contabilidad administrativa en un papel de total relevancia, como una valiosa ayuda de las funciones de gestión y control, pues su objetivo es involucrar en la toma de decisiones a las distintas áreas que involucran una organización.

La situación financiera de las Pymes del sector de construcción en Bogotá, indica en un contexto general una problemática en su desempeño económico, pues

la rentabilidad se encuentra en porcentajes promedios mínimos, al ubicarse sobre un 5%, así mismo el 25% de las empresas analizadas están generando pérdidas debido al comportamiento de sus costos y gastos.

Referencias

- Arend, R. J., Zhao, Y. L., Song, M., & Im, S. (2017). Strategic planning as a complex and enabling managerial tool. *Strategic Management Journal*, 38(8), 1741-1752.
- Annarelli, A, & Nonino F, (2016) Strategic and operational management of organizational resilience: Current state of research and future directions, *Omega*, Volume 62, Pages 1-18, ISSN 0305-0483.
- Contreras Sierra, E. R. (2013). El concepto de estrategia como fundamento de la planeación estratégica. *Pensamiento & Gestión*, (35), 152-181.
- Martin Kornberger, Dane Pflueger, Jan Mouritsen, (2017) Evaluative infrastructures: Accounting for platform organization, *Accounting, Organizations and Society*, Volume 60, Pages 79-95.
- Josar, C. (2011). La contabilidad y el sistema contable.
- Quinche Martín, F. L. (2006). Historia de la Contabilidad: Una revisión de las perspectivas tradicionales y críticas de historiografía contable. *Revista Facultad de Ciencias Económicas: Investigación y Reflexión*, 14(1).
- Pulgarín Giraldo, H., & Cano Pabón, J. A. (2000). Historia de la contabilidad pública en Colombia.
- PEREDA, J. (2004). Evolución y situación actual del pensamiento contable. *Revista internacional Legis de contabilidad y Auditoría*.
- Ansoff, H. I. (1965). *Corporate strategy: business policy for growth and expansion*. McGraw-Hill Book.
- López de Sá, A. (2008). Doctrinas, escuelas y nuevas razones de entendimiento para la ciencia contable. *Revista Contabilidad & Auditoría de Legis*, (30).
- Ramírez Padilla, D. N. (2008). Contabilidad administrativa. *Mc GrawHill. México*.
- Lail, B., MacGregor, J., Marcum, J., & Stuebs, M. (2017). Virtuous professionalism in accountants to avoid fraud and to restore financial reporting. *Journal of Business Ethics*, 140(4), 687-704. doi:10.1007/s10551-015-2875.
- Evia Puerto, M. (2006). ¿Es la contabilidad administrativa una herramienta útil para desarrollar la competitividad de las empresas? *Contaduría y Administración*, (219).
- Congreso de la República. (1990) Ley 43. Bogotá, Colombia.

Mantilla, S. (2005) Capital intelectual de la contabilidad.

Congreso de la República (2009), Ley 1314, Principios y normas de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de información aceptados en Colombia. Bogotá.

Ministerio de comercio, industria y turismo (2015), Decreto 2420 por medio del cual se expide el decreto único reglamentario de las normas de contabilidad, de información financiera y de aseguramiento de la información y se dictan otras disposiciones. d.o 49.726. Bogotá.

Chiavenato, I. R. D., Márquez, C. T., García, A. C. T., & del Rosario Obón León, M. D. P. (2010). *Innovaciones de la administración: Tendencias y estrategias los nuevos paradigmas* (No. 658.406. 3 CHli).

Drucker, P. (1974). Dirección dinámica de empresas. *New Jersey Intenational Bussines*.

Porter, M. E. (1996). What is strategy. *Published November*.

Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1996). Using the balanced scorecard as a strategic management system.

Fuentes, T. (2011). Análisis de tres modelos de planificación estratégica bajo cinco principios del pensamiento complejo. *REDIP-Revista Digital de Investigación y Postgrado*, 1(2).

Perdomo-Ortiz, J. (2003). La arquitectura organizacional y las capacidades estratégicas empresariales. *Innovar: Revista de ciencias administrativas y sociales*, 55-62.

Decreto 410, 1. A. (1971). Decreto 410, 1971 Art. 25. Bogotá.

Guajardo Cantú G. (2014), Contabilidad Financiera Editorial: McGraw-Hill Interamericana.

Catacora, F. (1998). Contabilidad. *La base para las decisiones gerenciales. Venezuela: Mc Graw Hill*.

Redondo, A. (2001). Contabilidad General. *McGraw-Hill. Interamericana. Editores. Santa Fe de Bogotá, Colombia*.

Ihsan, H., Eliyanora, & Septriani, Y. (2016). Accountability mechanisms for awqaf institutions: Lessons learnt from the history. *Journal of King Abdulaziz University, Islamic Economics*, 29(1), 41-54.

- Annarelli, A & Nonino, F. (2016) Strategic and operational management of organizational resilience: Current state of research and future directions, In Omega, Volume 62, 2016, Pages 1-18, ISSN 0305-0483.
- Anger Elfenbein, H. (2016) Emotional division-of-labor: A theoretical account, In Research in Organizational Behavior, Volume 36, 2016, Pages 1-26, ISSN 0191-3085.
- Sensoy, F. & Guvemli, O. (2015) The state accounting doctrine book of the Middle East in the 14th century: Risale-i Felekiyye and its place in accounting culture, In The British Accounting Review, Volume 47, Issue 2, 2015, Pages 159-176, ISSN 0890-8389.
- Rueda Delgado, G., & Uribe Bohórquez, M. V. (2011). Aportes de la información contable a una responsabilidad empresarial acorde con las necesidades de la sociedad. Una mirada crítica. (01203592), 24(43), 241-260.
- Carrillo, G (1996) Análisis y administración financiera Santafé de Bogotá Corcas Editores Ltda.
- Herrera López Christian (2013) Importancia del plan de negocio para la rentabilidad de las mipymes, caso: sector comercio municipio de Queretano.
- Zamora Torres América Ivonne (2011) Rentabilidad y ventaja comparativa: un análisis de los sistemas de producción de guayaba en el estado de Michoacan.
- Sánchez Ballesta, Juan Pedro (2002): "Análisis de Rentabilidad de la empresa", [en línea].
- 5campus.com, Análisis contable.

EL ALCANCE DE LAS FIRMAS DE AUDITORÍA FRENTE A LA ELABORACIÓN Y PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

Área Temática: Contabilidad, Auditoría e Información para la Toma de Decisiones

Autores:

Sandra Yulier Martínez Buitrago
sandra-martinez1@unipiloto.edu.co

Luis Hernán Pedraza Calderón
luis-pedraza1@unipiloto.edu.co
Universidad Piloto de Colombia

Resumen

Actualmente las firmas de auditoría realizan encargos de aseguramiento y de revisión para organizaciones que requieran servicios en registros contables y demás información financiera, los cuales pueden convertirse en una amenaza para la empresa en cuanto se presume que existe un conflicto de interés, debido a que la firma que audita los estados financieros es la misma que realiza el proceso y registro contable de todas las operaciones y transacciones de la entidad.

Este trabajo de reflexión cuestiona el principio de Independencia y escepticismo sobre el adecuado juicio profesional a las amenazas que se pueden presentar en el momento de brindar servicios de encargo y revisión de auditoría a un cliente, así mismo, identifica el conflicto entre la realización del proceso contable, la aplicación de las políticas, la diligencia de un adecuado control financiero y al mismo tiempo la prestación del servicio de auditoría con el objetivo de proporcionar un grado de seguridad razonable sobre la información financiera presentada.

Por lo anterior, se hizo necesario iniciar con una revisión normativa a nivel nacional e internacional y plasmar en este documento la importancia de ejecutar procesos con calidad que ofrezcan confiabilidad y seguridad a las personas interesadas. El comprender la responsabilidad que tiene el profesional en el momento de realizar trabajos de encargo y de revisión simultáneamente, aclara muchas dudas sobre su escepticismo profesional.

Palabras Clave: Independencia, escepticismo profesional, firmas de auditoría, encargos de auditoría y revisión, reportes financieros, estándares internacionales de auditoría y aseguramiento, código de ética.

Problemática

Cuáles son las amenazas o riesgos que puede presentar una entidad que a través del dialogo y previos acuerdos con una firma de auditoria preste servicios de aseguramiento y al mismo tiempo servicios contables, específicamente en la elaboración y presentación de estados financieros?

Una firma de auditoría que preste al mismo tiempo servicios de auditoría y servicios contables puede enfrentarse a diferentes fuentes de errores que es posible mitigar en la medida que un auditor siendo del mismo grupo no realice la revisión integral de los elementos de los estados financieros; si el auditor utiliza las mismas prácticas de auditoria e iguales procedimientos, es posible que el proceso de auditoria sea sesgado o parcialmente revisado, dejando por fuera el escepticismo profesional, en cuanto a la siguiente definición:

Deloitte ha definido el escepticismo profesional como: “una actitud que incluye un estado de alerta a las condiciones que puedan indicar un posible error debido a fraude o equivocación, efectuando una evaluación crítica de la evidencia de auditoría”. (Deloitte, 2015)

El auditor que realiza el proceso de auditoría, puede en algunos casos no alertar sobre las condiciones que indican un posible error, en cuanto a su independencia, ya que es posible no aceptar errores, y en ese contexto, la amenaza sería de un nivel menos aceptable.

La problemática que se plantea es la comprensión y la aceptación del Código de ética profesional respecto a preparación de registros contables y de estados financieros por parte de las firmas de auditoría en cuanto a tres situaciones; la responsabilidad de la dirección para la elaboración y presentación de estados financieros, la reducción de las amenazas a un nivel aceptable y el cumplimiento del dialogo previamente acordado entre la firma y el cliente.

El resultado de esta reflexión se materializa en un documento para concientizar a los diferentes profesionales, sobre la importancia de implementar el buen juicio profesional y el escepticismo que se debe mantener en todos los momentos de la presentación y revisión de la información financiera, resaltar la importancia de la credibilidad, transparencia y confiabilidad que se le debe ofrecer a los usuarios de la información y que estos procesos son de vital importancia para tener un acertado proceso de toma de decisiones.

Objetivos

Identificar las responsabilidades que tienen las firmas de auditoría frente la elaboración y presentación de estados financieros y los servicios prestados relacionados con aseguramiento y de revisión.

- ✓ Analizar el contexto y la normatividad nacional e internacional vigente para que las firmas de auditoría y demás profesionales realicen su trabajo de acuerdo con los principios consagrados en el Código de Ética.

- ✓ Revisar el nivel de escepticismo y juicio profesional que aplican las firmas de auditoría y los profesionales en el momento de prestar servicios contables y de aseguramiento.

- ✓ Sensibilizar por medio de este documento a los profesionales en general sobre la importancia de mantener estándares de calidad en los trabajos realizados y de esta manera fortalecer la credibilidad y confianza en los diferentes stakeholders.

Metodología

Este trabajo es producto de la reflexión realizada al interior del grupo de investigación del Programa de Contaduría Pública de la Universidad Piloto de Colombia, con el objetivo de Identificar las responsabilidades de las firmas de auditoría en el momento que prestan un servicio contable y simultáneamente realizan

procesos de revisión y aseguramiento. Por lo anterior, se revisó la normatividad vigente a efectos de formular estrategias para el mejoramiento de los procesos organizacionales y así formular un documento que permita concientizar a los profesionales sobre los estándares de calidad que se deben implementar para ofrecer confiabilidad y seguridad a las personas interesadas.

Introducción

Actualmente en Colombia se vive un momento de transición y fuertes cambios en la normatividad aplicable para los auditores, quienes cada día ejercen su profesión con altos estándares de calidad y realizan su trabajo con Responsabilidad Social comprometidos con la transparencia y efectividad que tanto requieren los stakeholders en las organizaciones. En el año 2009 mediante la Ley 1314 se expidieron las normas de aseguramiento de la información, sistema compuesto por principios, conceptos, técnicas, interpretaciones y guías que regulan la calidad personal, el comportamiento, la ejecución del trabajo y los informes emitidos por el profesional para incrementar el aseguramiento de la información.

Posteriormente, con el Decreto 302 del 20 de febrero de 2015 se reglamentó la Ley 1314 en lo referente al marco técnico normativo para las normas de aseguramiento de la información y se estableció que toda actuación del auditor debía estar sujeta a regulación internacional. Sin embargo, con el Decreto Único Reglamentario 2420 expedido en el año 2015 (COLOMBIA, 2015) se determinó el marco técnico normativo aplicable en Colombia que comprende la Normas de Aseguramiento de la información NAI – Normas Internacionales de Auditoría NIA – Normas Internacionales de Control de calidad NICC – Normas Internacionales de Trabajos de Revisión NITR – Normas Internacionales de trabajos para atestiguar - Normas Internacionales de Servicios Relacionados NISR y el Código de ética para profesionales de la Contaduría. Así mismo, el Decreto 2132 de 2016 Incorporó las enmiendas de la IFAC al Código de ética y el manual de procedimientos internacionales de control de calidad, auditoría y revisión a los trabajos de aseguramiento y para finalizar el Decreto 2170 de 2017 Incorporó el anexo 4.2. (NIA 701) Comunicación de las cuestiones claves de la auditoría en el informe de auditoría

emitido por un auditor independiente, aspecto significativo y de gran impacto para las organizaciones y los auditores ya que los informes realizados se deben presentar con un alto grado de confianza y escepticismo profesional, estableciendo los aspectos fundamentales evidenciados en el examen realizado.

Así mismo, es importante resaltar que la objetividad; la competencia y diligencia profesional; la confidencialidad y el comportamiento profesional, son principios fundamentales consagrados en el Código de Ética IFAC, cuyo objetivo principal es crear confianza y credibilidad en las relaciones profesionales, a efectos de minimizar los conflictos de interés y asegurar la calidad en los servicios ofrecidos, facilitando de esta forma la toma de decisiones en las organizaciones a la luz de un marco profesional normativo.

El Código de Ética para los profesionales de la contabilidad manifiesta en la Parte B, párrafo 290.167 advierte que no existe ningún tipo de obstáculo que una firma de auditoría preste al mismo tiempo servicios contables y servicios de auditoría, siempre y cuando;

- a) La dirección es la responsable de la preparación y presentación de estados financieros.
- b) Se reduzca el nivel de riesgo o amenaza frente a las evaluaciones realizadas a un nivel aceptable.
- c) Requerir de un diálogo entre la firma y el cliente para proponer los acuerdos en cuanto los servicios de auditoría y los servicios de contabilidad.

Preparación, elaboración y presentación de estados financieros

Norbert Lüdenbanch en su libro IFRS Essentials establece las tres grandes áreas en que puede dividirse la norma internacional IAS 1 según IASB respecto a la presentación de estados financieros, entre estas áreas se identifican:

- Una guía general atendiendo el principio de negocio en marcha

- Los principios relacionados con la presentación; compensación, consistencia y comparabilidad de la información.
- La estructura y contenido que se debe tener en cuenta para la presentación de estados financieros de propósito general.

a. Negocio en marcha

Desde la gestión de la entidad, y al realizar una evaluación relacionada con eventos o condiciones que pueden llegar a establecer una presunción sobre la capacidad de la entidad para continuar como negocio en marcha, deberá en primera instancia realizar una revelación sobre esa incertidumbre, y por parte del auditor deberá informar a la dirección en forma oportuna sobre ese hecho para identificar las medidas que podría aplicarse para mitigar aquellos problemas que ha sido detectados y establecer los mecanismos de solución y de mejora para evitar el cierre de operaciones y funcionamiento de la entidad.

b. Presentación razonable de los estados financieros

La razonabilidad y comprensión de la presentación de los estados financieros es muy importante en cuanto a la utilidad por parte de los usuarios de aquella información en un sentido amplio y con el propósito de tomar decisiones acertadas y razonables. La presentación razonable constituye el pilar fundamental ya que brinda la confianza y credibilidad a los usuarios de la información financiera a confiar en que esa información ha sido preparada sobre los principios y características cualitativas que se enmarcan en el marco conceptual de la información financiera de IASB.

c. Principios generales relacionados con la presentación

Materialidad y agrupación; requiere entonces que una entidad presente de forma separada cada clase significativa de aquellas partidas similares.

Compensación; generalmente prohibida, una entidad no podrá compensar activos con pasivos, o ingresos con gastos, sin embargo, en ciertas situaciones un estándar contable puede permitir este principio.

Frecuencia de la información; los estados financieros deben presentarse anualmente, generalmente el ciclo operacional corresponde a 12 meses cuando existe variabilidad en el ciclo operacional de una entidad.

Información comparativa; como mínimo dos de cada componente de los estados financieros debe presentarse de forma comparativa, usando de todos modos, políticas contables uniformes de acuerdo con la IAS 8 de IASB.

Consistencia en la presentación; la presentación y clasificación de los elementos de los estados financieros deben guardar consistencia de un periodo con respecto a otro, al menos un estándar y otra presentación pueda dar como resultado información más confiable.

d. Componentes de los estados financieros

Una entidad deberá presentar los siguientes componentes de los estados financieros;

- Estado de situación financiera o balance general
- Resultado integral
 - Un único estado de resultado integral
 - Un estado de resultados integral en dos enfoques
- Un estado de cambios en el patrimonio
- Un estado de flujos de efectivo
- Notas que contienen información complementaria.

f. Estructura y contenido de los componentes de los estados financieros

De conformidad con la IAS 1 de presentación de estados financieros, entre los párrafos IAS 1.56 y IAS 1.107 se presenta en detalle cada uno los criterios y requerimientos que se proponen para la presentación de cada uno de los componentes de los estados financieros. (Lüdenbach, 2013).

Por lo anterior, es necesario que el auditor mantenga una mirada integral y objetiva sobre los informes financieros entregados por la administración, en estos informes algunas veces se presentan situaciones especiales que merecen la plena atención del auditor, por ejemplo, rubros inusuales, revelaciones que contribuyen a la acertada toma de decisiones, en estos casos el auditor de incrementar sus procedimientos y técnicas de auditoría, con el objeto de minimizar la materialización de un fraude.

La norma internacional de auditoría 240 (IAASB, 2014) sobre fraude y error presenta las responsabilidades del auditor y explica cómo se deben manejar los riesgos de importancia relativa contenidos en la NIA 315 y 330 y explica los procedimientos que deben ser implementados cuando existen representaciones erróneas en los estados financieros derivadas de fraude o error.

Situación actual y regulación nacional e internacional respecto a los estados financieros

El proceso de convergencia y aplicación los estándares internacionales de información financiera en Colombia regulado por la ley 1314 de 2009 integra en sus respectivos Decretos Reglamentarios la inclusión de las Normas Internacionales de auditoría y aseguramiento, la aplicación de estos estándares decanta en los profesionales de la contaduría pública, incluyendo las firmas de auditoría, la importancia de usar en Colombia los estándares internacionales de auditoría en cuanto se debe tener en cuenta el código de ética para profesionales de la contaduría.

Los estados financieros de propósito general tal como lo establece el marco conceptual de la información financiera, en Colombia fue regulado en el Decreto 2649 de 1993 y en el artículo 21 menciona que los estados financieros son aquellos que se preparan al cierre de un período para ser conocidos por usuarios indeterminados, con el ánimo principal de satisfacer el interés común del público en evaluar la capacidad de un ente económico para generar flujos favorables de fondos.

Los mecanismos de presentación y elaboración de estados financieros se regulan actualmente en la NIC 1 y en la Sección 3 de pymes, el cual establece los requerimientos específicos que se deben tener en cuenta para la presentación razonable, la capacidad para continuar en funcionamiento, uniformidad en cuanto a sus políticas contables, la materialidad el cual determina la magnitud o naturaleza de cada partida, y en este aspecto, el juicio profesional acredita la razonabilidad y confiabilidad en el proceso de preparación de los estados financieros.

En Colombia la normatividad aplicable a la presentación de estados financieros está a cargo de las diferentes superintendencias que están clasificadas en varios sectores, en el caso del sector real, está reglamentado por la Superintendencia de Sociedades. En la página de web de esta entidad propone un sistema integrado de reportes financieros de presentación atendiendo la siguiente disposición:

La Superintendencia de Sociedades pone a disposición de los supervisados el Sistema Integrado de Reportes Financieros - SIRFIN, para la presentación de información bajo los estándares de Normas Internacionales de Información Financiera y otro tipo de reportes en el Lenguaje Extensible de Reportes de Negocios - XBRL.

Nótese que en desde el punto vista local, la razonabilidad y criterios para la presentación de los estados financieros se encuentra debidamente reglamentada por esta entidad gubernamental, entre los valores y principios éticos están orientados

hacia terceros, entre ellos; transparencia, honestidad y lealtad; en cuanto a sus creencias básicas actúa de forma igualitaria, en equidad, rectitud y dignidad.

El Concejo de Reportes Financiera (FRC) en el Reino Unido es un organismo independiente responsable de promover la calidad de los informes corporativos, es una autoridad competente para la auditoría establece normas y códigos de ética y transparencia para que las firmas grande de auditoría cumplan los estándares internacionales de auditoría ya aseguramiento. A partir del año 2012, fue necesario que el Concejo asumiera la responsabilidad de la normatividad contable, el cual deben propende por una adecuada aplicación para que los reportes financieros presentados por las organizaciones sean razonables, confiables, transparentes y comprensibles a todos los usuarios.

Mejorar la calidad de los informes de Auditoría

Recientemente en junio de 2017 El Concejo de Reportes Financiera (FRC) (FRC, 2017) público un informe sobre la calidad de los informes de auditoría presentados por las cuatro firmas de auditoría; en un artículo publicado el 15 de marzo de 2018 por el periódico El Cronista Comercial que es el Diario económico-político más valorado de Argentina, menciona que *las firmas PwC, Deloitte, KPMG y EY; presentan deficiencias en la calidad de sus informes en cuanto a “la falta de una verificación suficiente para comprobar que los datos o informes elaborados por las empresas sean exactos y estén completos”* (Comercial, 2018).

Dentro de los criterios que evalúa el informe de FRC, según el periódico El Cornista Comercial; *es la solidez del modelo de negocio de la compañía y su capacidad para generar efectivo*; Si los aspectos considerados aquí propuestos llevan a las compañías a mejorar sus indicadores de solvencia para ser sostenibles en el futuro y son capaces de mantener la liquidez general y el capital de trabajo adecuado para su funcionamiento, quiere decir entonces que es capaz de cumplir con sus obligaciones y eso conlleva mejorar el índice de endeudamiento y por ende fortalecer el patrimonio de los accionistas para que su rentabilidad actúe hacia el

interior de la organización y de esta manera generar la credibilidad y la confianza necesaria para seguir utilizando los servicios de Auditoría de las firmas grandes que ha sido cuestionadas en el informe de junio de 2017.

El mismo informe propone que los auditores deben tomarse el tiempo necesario y adecuado para realizar la evaluación y detección de riesgos, y mejorar la calidad de los informes entregados con el fin de generar entre sus clientes la credibilidad y la transparencia suficiente para la comprensibilidad y razonabilidad de los datos financieros obtenidos para la presentación de reportes financieros.

Por ello, se incorporó el Decreto 2170 de 2017 el anexo 4.2. (NIA 701) Comunicación de las cuestiones claves de la auditoría en el informe de auditoría emitido por un auditor independiente.

Se entiende por aspectos claves de auditoría, las situaciones que han sido más significativas o representativas y que sea necesario que la administración las conozca, ya sea para realizar un proceso de toma de decisiones o para dictaminar sobre una operación realizada. Se debe aclarar que en esta situación se requiere del juicio profesional de auditor, quien de acuerdo con su experticia y conocimiento manifiesta los hechos que considera relevantes sobre los estados financieros.

En este aparte se identifican y se evalúan los riesgos a los cuales está expuesta la organización, y tal como lo expresa la NIA 315 que menciona el tema de las incorrecciones materiales en los estados financieros y sus revelaciones, indicando una serie de procedimientos para que los auditores detecten los hechos y situaciones usuales o no usuales que puedan causar efecto material en los estados financieros.

Esta NIA resalta la importancia y el deber que tienen los auditores de mencionarle a la administración los aspectos claves que se presentan en el desarrollo del trabajo, esta buena práctica de alguna forma favorece e incrementa la

confiabilidad y transparencia con la cual se deben realizar todos los procesos al interior de las organizaciones, en ese orden de ideas, el auditor tiene la obligación de emitir en su informe de auditoría los aspectos necesarios que considere relevantes de acuerdo con su juicio profesional y con el escepticismo que este haya aplicado a lo largo del trabajo realizado.

En el momento que se tengan las cuestiones claves de auditoría para ser informadas a la administración, estas se deben incluir en el informe, ya sea en el mismo párrafo de énfasis o en un párrafo adicional que se denomine “aspectos claves de auditoría” y allí cada descripción se realice con un lenguaje claro y redactados de forma consistente y fácil de comprender, se debe recordar que los informes son de conocimiento general para todas las personas interesadas en la organización que necesiten tomar decisiones.

Preparación de registros contables y de estados financieros por parte de las firmas de Auditoría

El Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad en su edición de julio de 2009 publicado por la Federación Internacional de Contadores (IFAC, 2009), menciona en Sección 290 los requerimientos establecidos para el uso de los encargos de auditoría y de revisión, y entre ellos se encuentra la Preparación de registros contables y de estados financieros por parte de las firmas de auditoría; es claro en advertir la dirección es responsable de la preparación y presentación de aquellos estados, sin embargo, de acuerdo con esta misma sección advierte que la realización de servicios de contabilidad y teneduría de libros origina una amenaza en el sentido que se requiere de una autorrevisión cuando la misma firma audita los estados financieros; desde ese punto de vista, la pertinencia de que una firma de auditoría realice un trabajo contable y al mismo tiempo audite ese trabajo realizado al cliente, puede concluirse y establecer un conflicto de intereses que pueden ir en beneficio de la firma y en una amenaza para el cliente.

Nótese en el párrafo 290.171 lo siguiente; La firma puede prestar servicios relacionados con la preparación de registros contables y de estados financieros a un cliente de auditoría que no es una entidad de interés público cuando los servicios sean de naturaleza rutinaria o mecánica, siempre que cualquier amenaza de autorrevisión que se haya podido originar se reduzca a un nivel aceptable. Solo es aceptable que una firma de auditoría realice trabajos contables en una entidad de interés público siempre que el personal que presta los servicios no sea miembro del equipo de auditoría.

Situaciones de emergencia

E. Morin (Arnold. 1989) señaló que la emergencia de un sistema indica la posesión de cualidades y atributos que no se sustentan en las partes aisladas y que, por otro lado, los elementos o partes de un sistema actualizan propiedades y cualidades que sólo son posibles en el contexto de un sistema dado.

De acuerdo con el doctor Morin, una emergencia es una situación aislada sobre la posesión de cualidades y atributos. El Código de ética para profesionales de la contabilidad establece en el párrafo 290.174 las condiciones en las cuales deben cumplirse en caso de una situación de emergencia, así las cosas la primera condición es; a) Los equipos de auditoría no pueden ser miembros de los servicios contables, b) Los servicios se prestan durante un periodo y no se espera sean recurrentes y c) la situación debe comentarse con el gobierno de la entidad.

Estas condiciones atienden a dos circunstancias en las cuales son inhabituales y en todo caso cuando un equipo de auditoría suponga prestar un servicio contable deben procurar en ser independiente; a) la firma es la única que tiene los recursos y el conocimiento y b) restringir la capacidad a la firma puede causar dificultades significativas a la entidad.

Por lo expresado anteriormente es importante que el profesional actúe siempre con escepticismo profesional, el cual se entiende como el pensamiento crítico que debe tener el auditor en el momento de realizar su trabajo, los estándares internacionales de auditoría lo definen como “ una actitud que implica una mente inquisitiva, una especial atención a las circunstancias que puedan ser indicativas de posibles incorrecciones, debidas a errores o fraudes, y una valoración crítica de la evidencia de auditoría” (NIA 200), así mismo, el IESBA (The International Ethics Standards Board for Accountants) menciona que el Escepticismo se relaciona con la ética, independencia y objetividad de los auditores.

El Dr. Arnold Shilder, Presidente del IAASB afirma: “la adopción y la aplicación de una mentalidad escéptica es en última instancia una responsabilidad personal y profesional de cada auditor. El escepticismo profesional es parte integral del conjunto de habilidades del auditor y está estrechamente interrelacionado con los conceptos fundamentales de independencia del auditor y juicio profesional. Además, el escepticismo profesional contribuye a la calidad de la auditoría.

Por ello, se hace necesario que el auditor asuma su trabajo con independencia y objetividad, lo que los conllevará a mantener una mentalidad crítica y a realizar procesos de calidad que propendan por el cumplimiento de los objetivos organizacionales, así mismo, con esta actitud crítica y escéptica contribuye a la credibilidad y confianza del interés público.

Cada día en diferentes lugares del mundo se realizan en una misma organización procesos simultáneos ya sean de auditoría o de contabilidad y las firmas llevan a cabo el trabajo de una forma crítica, analizando y observando la información entregada por la administración, la cual debe ser registrada y verificada por los auditores o contadores teniendo en cuenta que la administración es la responsable de la información

Así mismo, la prestación de un servicio de valoración para un cliente por parte de una firma de auditoría, puede dar un indicio a la existencia de una amenaza en un proceso de autorrevisión. En ese sentido, la firma de auditoría y el cliente deben tener en cuenta que el nivel de participación del cliente debe ser alta, en la determinación y aprobación de la metodología que utilizará la firma para poder valorar un segmento, un elemento de los estados financieros, una negociación o cualquier otro recurso que un cliente requiera para incorporarlos en los estados financieros.

Para determinar la existencia de una amenaza es necesario contar con la colaboración de la administración de la empresa auditada, la cual informará toda circunstancia que sea relevante para el desarrollo de la auditoría, de tal manera que la firma este en la capacidad de tomar las medidas que determinen si la amenaza está en un nivel aceptable. Es recomendable realizar evaluaciones periódicas que contribuyan a la corroboración de la información, esto permite que el auditor posea una independencia para desarrollar los encargos.

En el Código de Ética se menciona la independencia como “actitud mental que permite al auditor actuar con libertad respecto a su juicio profesional, para lo cual debe encontrarse libre de cualquier predisposición que limite su imparcialidad en la consideración objetiva de los hechos, así como en la formulación de sus conclusiones.” Para el auditor es importante la independencia puesto que permite que no exista una vinculación de la información más allá de lo personal, la cual distorsione la información auditada viéndose de esta manera reflejado en el informe entregado.

Conclusiones y recomendaciones

Este trabajo de reflexión nos permitió revisar el alcance y responsabilidad que tienen las firmas de auditores en el momento de ofrecer diversos portafolios que cumpla con las necesidades de los diferentes usuarios. Así mismo, por medio de la normatividad se logró establecer que el pensamiento crítico y la evaluación objetiva

son elementos fundamentales para crear salvaguardas y cumplir con los objetivos propuestos en el momento de presentar y evaluar unos estados financieros.

Teniendo en cuenta los cambios globales y los procesos de convergencia en los cuales estamos inmersos diariamente, es importante que los contadores y auditores creen un ambiente de confianza y seguridad, a efectos de minimizar la incertidumbre presentada en diferentes escenarios y que por las actuaciones de profesionales sin ética y sin responsabilidad social se creen sofismas que deterioran la imagen del profesional.

El auditor es el responsable de realizar la planeación y evaluación de los procedimientos de auditoria a implementar, lo anterior contribuirá a cumplir los objetivos que se tiene propuestos desde la administración y de esta forma detectará los riesgos de error material presentados en los informes financieros.

A la luz de las normas internacionales de auditoria es claro que el objetivo principal es evaluar los riesgos existentes en las organizaciones, por ello, es tan importante que el auditor actúe con escepticismo profesional y tenga la capacidad para evaluar todas las evidencias que le presentan con el fin de ofrecer confiabilidad y seguridad a los diferentes stakeholders.

La calidad no es un proceso obligatorio, por lo tanto, se debe gastar el tiempo necesario planeando las acciones que se desean llevar a cabo y que se creen que son las mejores para alcanzar la calidad, no obstante, este proceso debe dar como resultado la implementación de estrategias preventivas ante la posible incidencia de amenazas en contra de la calidad.

Referencias

- Accountants, I. E. (07 de 2009). Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad. *Código de Ética para Profesionales de la Contabilidad*. New York, USA, New York, USA: IFAC.
- COLOMBIA. (2015). *Decreto Unico Reglamentario 2420 . Compila los decretos reglamentarios de la Ley 1314 del 2009 con respecto a NIIF y NAI: Decretos 2706 del 2012, 2784 del 2012, 3022 del 2013 y 302 del 2015 .* Colombia.
- Comercial, P. e. (8 de marzo de 2018). Las grandes auditorias deben mejorar sus servicios. *Periodico el Cronista Comercial*.
- Deloitte. (25 de 02 de 2015). *Red global de conocimientos de auditoria y control interno*. Obtenido de Auditool: <https://www.auditool.org/blog/auditoria-externa/3206-objetividad-y-escepticismo-profesional-tendencias-en-la-auditoria>
- FRC, F. R. (2017). *Audit Quality Inspection*. 125 London Wall, London EC2Y 5AS: FRC.
- IAASB. (2014). *Handbook of International Auditing and Assurance Standards*. IAASB.
- IFAC, F. I. (julio de 2009). Código de ética para profesional de la contabilidad. New York, New York, Estados Unidos.
- Lüdenbach, D. C. (2013). IFRS Essentials. En D. C. Lüdenbach, *IFRS Essentials* (pág. 527). United Kingdom: Wiley.

EL RÉGIMEN DE TRIBUTACIÓN INTEGRADO CHILENO: DESDE LA PERSPECTIVA DE LA EQUIDAD TRIBUTARIA

Área Temática: Finanzas

Autores:

Antonio Faúndez Ugalde
antonio.faundez@pucv.cl

María Teresa Blanco Lobos
maria.blanco@pucv.cl

Hanns de la Fuente Mella
hanns.delafuente@pucv.cl
Pontificia Universidad Católica de Valparaíso

Resumen

En la presente investigación se analiza si el actual régimen de tributación introducido por la Ley N° 20.780 del año 2014 para empresas obligadas a declarar sus rentas efectivas según contabilidad completa, presenta problemas de equidad horizontal frente a contribuyentes que registren los mismos ingresos. El estudio se sustenta en un análisis económico del derecho y un análisis cuantitativo de comparación de cargas impositivas. Así, los resultados revelan evidencia convincente que frente a la posibilidad de poder optar por distintos regímenes de tributación permite que contribuyentes con iguales ingresos soporten cargas tributarias diferentes, facilitando la concreción de maniobras de planificación tributaria amparadas por el legislador.

Palabras Claves: Equidad horizontal, carga tributaria, planificación tributaria

Introducción

Con fecha 2 de abril de 2014 ingresó al Congreso Nacional un nuevo proyecto de ley destinado a modificar la actual Ley sobre Impuesto a la Renta (en adelante “LIR”) vigente desde el año 1974. Dicho proyecto fue aprobado por Ley N° 20.780, publicada el mismo año, y modificada por la Ley N° 20.899 del año 2016, con vigencia a partir del 1° de enero de 2017. Las modificaciones incidieron,

mayormente, en el régimen de tributación del impuesto de primera categoría que recae sobre las rentas empresariales.

Así, la Ley N° 20.780 introdujo en la LIR dos regímenes de tributación para las empresas obligadas a tributar bajo la primera categoría, que registren contabilidad completa, el primero, el régimen atribuido (en adelante “RA”), que se desprende del artículo 14 letra A de la LIR, y, el segundo, el régimen con imputación parcial de créditos del artículo 14 letra B (en adelante “RIPC”). El Mensaje Presidencial¹ declaró que esta nueva reforma tenía como objetivo esencial avanzar en equidad tributaria, mejorando la distribución del ingreso, esto es, los que ganan más aportarán más, y los ingresos del trabajo y del capital deben tener tratamientos similares; también indicó como objetivo velar porque se pague lo que corresponda de acuerdo a las leyes, avanzando en medidas que disminuyan la evasión y la elusión.

De esta manera, la investigación tiene como objetivo, por un lado, un análisis normativo de las reformas tributarias introducidas al ordenamiento jurídico en el año 2014, identificando los efectos en la tributación en los dos regímenes contemplados para el impuesto de primera categoría en base a renta efectiva según contabilidad completa. Por otro lado, una vez identificados dichos efectos tributarios, se procederá a realizar proyecciones comparativas a menor escala, destinadas a cuantificar, bajo una determinada simulación, la carga impositiva resultante en los dos regímenes de tributación general. Cabe hacer presente que el análisis comparativo solamente involucrará la normativa vigente a partir del 1º de enero de 2017, fecha en la cual comienzan a regir los referidos regímenes del impuesto de primera categoría, los que serán sometidos al impacto actual frente a la equidad tributaria a que debe aspirar todo sistema de tributación.

En concreto, los resultados logrados en este trabajo revelan que frente a la posibilidad de poder optar por el RA o el RIPC, permite que contribuyentes con iguales ingresos soporten cargas tributarias diferentes, facilitando la concreción de

¹ Mensaje Presidencial N° 24-362, ingresado en Sesión 7, Legislatura 362.

maniobras de planificación tributaria amparadas por el legislador y generando antinomias frente a la equidad horizontal.

El régimen de tributación chileno sobre las rentas empresariales

Los contribuyentes del impuesto de primera categoría obligados a declarar sobre la base de sus rentas efectivas según contabilidad completa, a partir del 1 de enero de 2017, quedaron sometidos a los nuevos regímenes de tributación que introdujo la reforma tributaria a través de la Ley N° 20.780 del año 2014. Conforme con lo anterior, en el RA del artículo 14 letra A de la LIR, la renta líquida imponible del contribuyente se grava con una alícuota del 25% y es atribuida, ficticiamente, a los dueños de dichas empresas para tributar, en el mismo ejercicio, con los impuestos personales –impuesto global complementario o el impuesto adicional². Que sea ficticia la atribución de la renta significa que puede que no exista ningún flujo de las utilidades de las empresas hacia sus dueños, debiendo estos últimos tributar por la totalidad de dicha renta, aunque no la perciban. De esta manera, si la carga final del dueño de la empresa es una alícuota del 35%, la empresa habrá anticipado un 25%, correspondiente al impuesto de primera categoría, frente a lo cual, dicho dueño terminará soportando solamente el 10% de esa carga final.

Pueden optar a tributar bajo el RA y también en el RIPC, los contribuyentes que sean empresarios individuales, empresas individuales de responsabilidad limitada, comunidades, sociedades por acciones, los establecimientos permanentes y sociedades de personas, excluidas las sociedades en comandita por acciones, cuyos propietarios, comuneros, socios o accionistas sean exclusivamente personas naturales con domicilio o residencia en el país o contribuyentes sin domicilio ni residencia en Chile. Si no se cumple alguno de los requisitos anteriores, estarán obligados a tributar en el RIPC.

² El concepto de renta atribuida se encuentra en el artículo 2 N° 2 de la LIR.

En el RIPC la alícuota del impuesto de primera categoría corresponde a un 27% –con alícuota transitoria de un 25,5% para el año comercial 2017 y, en adelante, un 27%– y el gravamen con los impuestos personales es sobre las utilidades efectivamente retiradas o distribución de dividendos, pero tendrá derecho a un anticipo del 65% del referido impuesto de primera categoría, es decir, si el dueño de la empresa soporta una carga final del 35%, se podrá reconocer como anticipo un 17,55%, esto es, un 65% del impuesto de primera categoría, soportando el dueño una carga final efectiva del 17,45%. Esto implica, entonces, que el dueño de la empresa deberá restituir al Estado un 35% del impuesto de primera categoría.

Por lo tanto, el RA y el RIPC al que se someten las empresas del impuesto de primera categoría, se integran con los impuestos finales que deben asumir los dueños de las mismas empresas, cuya tributación dependerá de su domicilio o residencia. Así, si los dueños personas naturales son domiciliados o residentes en Chile, la renta que perciban o se les atribuya tributará con el impuesto global complementario sobre una escala progresiva de siete tramos, con alícuotas de 0%, 4%, 8%, 13,5%, 23%, 30,4% y 35%, respectivamente.

En el caso del impuesto adicional se sujetan las rentas percibidas o devengadas por personas naturales o personas jurídicas domiciliadas o residentes en el extranjero, cuya alícuota, por regla general, corresponde a un 35%, equiparándose con la alícuota del impuesto global complementario.

Equidad tributaria y planificación tributaria

Se tiende a equiparar el estudio de las cargas tributarias efectivas con la planificación fiscal que puede tener efectos beneficiosos en el flujo de efectivo (Mahenthiran y Kasipillai, 2012, p. 941; Kasipillai, Lee y Mahenthiran, 2017, p. 501). En el año 2012, se presentó la primera sentencia en Chile que declaró la ilicitud de maniobras de planificación constitutivas de elusión tributaria³, lo que posteriormente

³ La sentencia fue dictada con fecha 3 de enero de 2012, por el Tribunal Tributario y Aduanero de

fue incorporado al Código Tributario chileno a través de la Ley N° 20.780, como una norma general antielusiva. Con anterioridad a dicha sentencia, la planificación tributaria era un tema que no se discutía mayormente en Chile, al extremo que la jurisprudencia de los tribunales declaraba que las maniobras elusivas eran lícitas en atención a que los contribuyentes con astucia podían generar un ahorro tributario⁴. Así, el actual artículo 4 bis del Código Tributario chileno señala: se entenderá que existe elusión de los hechos imposables en los casos de abuso o simulación establecidos en los artículos 4 ter y 4 quáter, respectivamente.

La norma general antielusión incorporada al Código Tributario chileno por la Ley N° 20.780, tuvo como principal objetivo velar porque los contribuyentes paguen lo que corresponda de acuerdo a las leyes, avanzando en medidas destinadas a disminuir la evasión y la elusión; así lo declaró expresamente el mensaje del Ejecutivo de fecha 1 de abril de 2014⁵. Este objetivo responde al resguardo del principio de legalidad en la configuración de hechos jurídicos tributarios y al principio de equidad en la repartición de las cargas públicas, que se desprenden del N° 20 del artículo 19 de la Constitución Política de la República. Así también lo reconoce el órgano fiscalizador de Chile –el Servicio de Impuestos Internos– al señalar que las conductas constitutivas de evasión o elusión no sólo vulneran la ley, sino que además dañan el sistema económico, distorsionan la libre competencia, lesionan el presupuesto público y la legitimidad social del sistema tributario⁶. Sin embargo, el respeto a dichos principios no puede constituir un pretexto para el intérprete en desconocer la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, lo que

Arica, caso *Coca-Cola Embonor S.A. con Servicio de Impuestos Internos*, causa RIT GR-01-00003-2011.

⁴ Sentencia de la Corte Suprema de fecha 28 de enero de 2003, caso *Inmobiliaria Bahía S.A. con Servicio de Impuestos Internos*, Rol N° 4038-01.

⁵ Mensaje Presidencial N° 24-362, ingresado en Sesión 7, Legislatura 362.

⁶ Circular N° 65 del Servicio de Impuestos Internos, publicada el 23 de julio de 2015, p. 1.

podría afectar la seguridad jurídica manifestada en el principio de legalidad⁷. Además, el inciso tercero del artículo 4 bis del Código Tributario obliga a reconducir dicha norma general a través de dos supuestos: el abuso de las formas jurídicas y la simulación⁸. Así, la estructura lógica asumida por la norma general antielusión se presenta condicionada a la verificación de dichos supuestos.

En el caso particular del abuso de las formas jurídicas, el citado artículo 4 ter establece como condición los siguientes requisitos copulativos: primero, que se tenga por objetivo evitar total o parcialmente la realización del hecho gravado, o se disminuya la base imponible o la obligación tributaria, o se postergue o difiera el nacimiento de dicha obligación; segundo, que el objetivo anterior se logre mediante actos o negocios jurídicos; y, tercero, que individualmente considerados dichos actos o negocios jurídicos, o en su conjunto, no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes para el contribuyente o un tercero, que sean distintos de los meramente tributarios.

El tercer requisito nos centra en la dilema de que el legislador no precisó los alcances que merece el enunciado “[...]no produzcan resultados o efectos jurídicos o económicos relevantes[...]”. La conjunción disyuntiva “o”, que separa lo jurídico de lo económicamente relevante, nos posicionan en dos disciplinas que generan mayor

⁷ Cabe consignar el pensamiento ilustrado de nuestra jurisprudencia del Tribunal Constitucional frente a la seguridad jurídica: “[...]la Constitución Política consagra la existencia de un Estado de Derecho. Basta tener presente en tal sentido, por citar sólo algunas disposiciones, lo que disponen los artículos 5º, 6º y 7º, que forman parte de las Bases de la Institucionalidad. Se ha considerado que, entre los elementos propios de un estado de Derecho, se encuentran la seguridad jurídica, la certeza del derecho y la protección de la confianza de quienes desarrollan su actividad con sujeción a sus principios y normas positivas. Esto implica que toda persona ha de poder confiar en que su comportamiento, si se sujeta al derecho vigente, será reconocido por el ordenamiento jurídico, produciéndose todos los efectos legalmente vinculados a los actos realizados” (sentencia Rol N° 207-95 del Tribunal Constitucional de Chile). Ver, además, Avilés, 2015, p. 234; Squella, 2000, p. 541.

⁸ El inciso tercero del artículo 4 bis del Código Tributario señala: “[s]e entenderá que existe elusión de los hechos imposables en los casos de abuso o simulación establecidos en los artículos 4º ter y 4º quáter, respectivamente”.

complicación en la interpretación normativa que deben desarrollar los operados tributarios. Sin embargo, cabe advertir, que al establecer los efectos económicos relevantes no significa generar interpretaciones amparadas, exclusivamente, en dicha realidad económica, lo que podría generar arbitrariedades al prescindir de las normas jurídicas tributarias, único camino para lograr una interpretación en resguardo del principio de legalidad tributaria. Considerando esta precisión, la interpretación siempre deberá considerar los demás requisitos copulativos establecidos en el citado artículo 4 ter. En una línea muy similar se ha indicado que el llamado que hace el Código Tributario a considerar la naturaleza jurídica de los hechos, actos o negocios realizados, no es otra cosa que superar toda duda en cuanto a que, cualesquiera sean los supuestos normativos, la calificación no puede hacerse en función de la realidad económica que se anida en los actos o negocios jurídicos realizados (Osorio et al., 2016, p. 159). Así, conforme con la redacción que adopta el legislador nacional, idéntico por lo demás a la española, es que en el proceso de calificación jurídica se proscribe la utilización de la técnica de interpretación económica (Osorio et al., 2016, p. 160).

De esta manera, entendemos que la mayor dificultad se presenta en determinar el alcance del *test* de relevancia económica, lo que no implica desconocer la importancia del *test* de relevancia jurídica.

Si bien las conductas permitidas de planificación tributaria deberían estar orientadas a mejorar a determinados sujetos para equiparar su carga tributaria con los demás en atención a sus niveles de ingresos, hay casos en que la búsqueda de objetivos de distribución más equitativos, se aprueban normas ineficientes que producen efectos no deseados que acaban perjudicando incluso a aquellos grupos sociales a los que el legislador pretendía beneficiar (Cabrillo y Albert, 2011, p. 219). Ejemplo de ello es la posibilidad que tienen los contribuyentes sometidos al RIPC, quienes tributan con los impuestos finales solo al momento de retirar las utilidades o distribuir dividendos, generando incentivos para hacer pasar los ingresos personales como ingresos corporativos y así postergar o incluso eludir el pago de impuestos

personales (Agostini, Martínez y Flores, 2012, p. 193). Esto produce antinomia con la equidad horizontal, la que está destinada a que personas con los mismos ingresos (u otra medida económica relevante) deben pagar la misma cantidad de impuestos (Murphy y Nagel, 2002, p. 38). Esta equidad horizontal no es más que una consecuencia de la equidad vertical, la que plantea que dos individuos que tienen distinta capacidad de pagar impuestos, deben pagar distinta cantidad de impuestos, en proporción directa a su capacidad de pago (Yáñez, 2012, p. 224).

Sobre la base de esta literatura se analizarán las distintas alternativas de tributación que ofrece el legislador tributario para contribuyentes del impuesto de primera categoría obligados a declarar sus rentas según contabilidad completa, considerando el modelo que se describirá a continuación.

Metodología de investigación

Como se indicó en la introducción de este trabajo, las modificaciones introducidas por la Ley N° 20.780 al sistema tributario chileno, tuvo como principal motivación resolver las brechas de desigualdad, debido a que la élite del decil superior concentra una gran proporción del ingreso nacional (Torche, 2005, p. 444), lo que es una tendencia en Latinoamérica (Sánchez, 2017, p. 341) y, también, dentro de los principales ingresos a nivel mundial (Piketty, 2014; Atkinson y Piketty, 2010; Piketty y Saez, 2006). Así, el mensaje presidencial que sustentó la mencionada ley declaró los siguientes objetivos: primero, incrementar el ingreso tributario para financiar con ingresos permanentes el aumento en el gasto público permanente en educación y otros sectores sociales; segundo, reducir el déficit fiscal estructural; tercero, avanzar en equidad tributaria; cuatro, mejorar incentivos al ahorro e inversión; y, cinco, reducir la evasión y elusión tributaria.

Durante la tramitación del proyecto de ley ante el parlamento, existió un amplio consenso en el aspecto de eficiencia y equidad, circunstancia que en el anterior régimen no se presentaba porque el beneficio se centraba solamente, de

manera desproporcionada, en los ingresos provenientes del capital. Esto llevó a estructurar un régimen de tributación para contribuyentes del impuesto de primera categoría obligados a determinar sus rentas en base a contabilidad completa, quienes pueden optar a tributar en un régimen de rentas atribuidas o un régimen de integración parcial de los impuestos, dualidad que, precisamente, genera problemas de equidad tributaria, según la siguiente hipótesis:

Hipótesis

La existencia de dos regímenes de tributación con diferentes cargas impositivas, para contribuyentes que determinen sus ingresos según renta efectiva en base a contabilidad completa, afecta la equidad horizontal en el sistema tributario chileno.

Para la comprobación de la hipótesis, el estudio tendrá una base cualitativa, sustentado en un análisis económico del derecho⁹, destinado a establecer el sentido y alcance de la normativa que introdujo Ley N° 20.780 del año 2014, sobre reforma tributaria, precisando los efectos tributarios para los regímenes de tributación de RA y RIPC. Así, en virtud de un análisis económico del derecho, se aplicarán herramientas a nivel de microeconomía para predecir determinados

⁹ El análisis económico del derecho surge con los estudios desarrollados por inglés Ronald Coase, principalmente en su artículo *The problema of social cost*, publicado en el año 1960. El primer tratado sobre la materia fue escrito en el año 1972 por el profesor de la Escuela de Derecho de la Universidad de Chicago, Richard Posner, el que lleva por título *Economic analisis of law*. En este artículo utilizaremos indistintamente las expresiones “Derecho y Economía” o “Análisis económico del Derecho”, aunque autores como Posner indican que “...El rápido crecimiento en las últimas décadas del alcance y rigor de la microeconomía ha motivado el surgimiento y continuo crecimiento de un subcampo importante y concreto de la teoría legal, el Análisis Económico del Derecho o, como se le llama comúnmente (aunque un poco engañosamente), Derecho y Economía” (Posner, 2005, p. 7). Otros, en cambio, prefieren el enunciado Derecho y Economía, destacando que es una suerte de arbitraje intelectual en donde cada una realiza sus aportes, esto es, cuando el economista adquiere una nueva herramienta “pueden ser importados al análisis jurídico” (Picker, 1993, p. 129).

comportamientos que la ley regula, a través de simulaciones en los criterios de retiro de utilidades o distribución de dividendos de la empresa. Por lo tanto, las estimaciones se presentan sobre la base de proyecciones comparativas que permiten predecir los posibles comportamientos que puedan asumir los contribuyentes frente a los referidos nuevos regímenes de tributación.

Para los efectos de comparación, se considerará un Resultado Financiero (en adelante “RF”) de MUS\$162.543,48, monto que permite calificar a este tipo de contribuyentes como perteneciente al segmento de grandes empresas (en adelante “GE”), como se desprende de la Figura 1.

Figura 1

Tramos de Ventas en Unidades de Fomento	Nº de Empresas
Sin Ventas	156.711
Micro (0,1 - 200 UF)	261.164
Micro (200,1 - 600 UF)	187.537
Micro (600,1 - 2.400 UF)	234.503
Pequeña (2.400,1 - 5.000 UF)	89.538
Pequeña (5.000,1 - 10.000 UF)	58.018
Pequeña (10.000,1 - 25.000 UF)	43.951
Mediana (25.000,1 - 50.000 UF)	17.953
Mediana (50.000,1 - 100.000 UF)	10.493
Grande (100.000,1 - 200.000 UF)	6.138
Grande (200.000,1 - 600.000 UF)	4.870
Grande (600.000,1 - 1.000.000 UF)	1.091
Grande (más de 1.000.000 UF)	2.073
TOTAL	1.074.040

Fuente: Servicio Impuestos Internos, 2016.

Por su parte, se considerará un Renta líquida imponible (en adelante “RLI”) equivalente al mismo monto de la utilidad financiera, desprovista de ajustes legales. Así, para su determinación resulta aplicable lo dispuesto en los artículos 29 al 33 de la LIR.

La carga tributaria final (en adelante “CTF”) se relaciona con el impuesto global complementario regulado en el artículo 52 y siguientes de la LIR, que grava la renta percibida o atribuida a un dueño de la empresa, sobre una escala progresiva

de siete tramos, con alícuotas de 0%, 4%, 8%, 13,5%, 23%, 30,4% y 35%, respectivamente, como se indica en dólares en la Figura 2.

Figura 2

Renta Imponible Anual		Factor	Cantidad a Rebajar
Desde	Hasta		
De \$ 0,00	12.368,69	Exento	\$0,00
12.368,69	27.485,97	0,04	494,75
27.485,97	45.809,95	0,08	1.594,19
45.809,95	64.133,94	0,135	4.113,73
64.133,94	82.457,92	0,23	10.206,46
82.457,92	109.943,89	0,304	16.308,34
109.943,89	y más	0,35	21.365,76

Fuente: Servicio de Impuestos Internos, 2018.

Resultados

La Tabla 1 y 2 demuestra las diferentes CTF que se presentan en uno y otro régimen de tributación. Así, para el RA la base del impuesto global complementario (BIGC) es constante en atención a que en dicho régimen el resultado tributario es atribuido en su totalidad a los dueños de las empresas. La misma invariabilidad se refleja en el impuesto global complementario (IGC) el correspondiente anticipo por crédito por impuesto de primera categoría (CIDPC), el saldo a pagar y la CTF. Como muestra la Tabla 1 la CTF de la operación asciende a MUS\$56.868,85, con independencia del monto del retiro de utilidades.

Tabla 1. Carga tributaria final en MUS\$ en RA

% Retiro	Retiro	BIGC	IGC	CIDPC	Pago	CTF
10%	12.190,76	162.543,48	56.868,85	-40.635,87	16.232,98	56.868,85
20%	24.381,52	162.543,48	56.868,85	-40.635,87	16.232,98	56.868,85
30%	36.572,28	162.543,48	56.868,85	-40.635,87	16.232,98	56.868,85
40%	48.763,04	162.543,48	56.868,85	-40.635,87	16.232,98	56.868,85
50%	60.953,81	162.543,48	56.868,85	-40.635,87	16.232,98	56.868,85
60%	73.144,57	162.543,48	56.868,85	-40.635,87	16.232,98	56.868,85
70%	85.335,33	162.543,48	56.868,85	-40.635,87	16.232,98	56.868,85
80%	97.526,09	162.543,48	56.868,85	-40.635,87	16.232,98	56.868,85
90%	109.716,85	162.543,48	56.868,85	-40.635,87	16.232,98	56.868,85
100%	121.907,61	162.543,48	56.868,85	-40.635,87	16.232,98	56.868,85

Fuente: elaboración propia

Nota: el IGC se determinó aplicando la escala progresiva de la Figura 2

Para el RIPC, a diferencia del RA, y considerando el mismo resultado tributario, los dueños de las empresas soportan una CTF que varía dependiendo del monto del retiro efectivo de las utilidades. Si bien, la muestra recogida en la Tabla 2 considera un monto de restitución de CIDPC equivalente al 35% sobre el mismo, que genera un aumento en la CTF, ésta se mantiene en un tramo inferior a la CTF del RA, por lo menos, si se acuerda hasta un 75%, aproximadamente, de retiro de utilidades.

Tabla 2. Carga tributaria final en MUS\$ en RIPC

% Retiro	Retiro	BIGC	IGC	CIDPC	Pago	Rest.	CFT
10%	11.865,67	16.254,35	5.667,66	-2.852,64	2.815,02	1.536,04	7.203,69
20%	23.731,35	32.508,70	11.356,68	-5.705,28	5.651,40	3.072,07	14.428,75
30%	35.597,02	48.763,04	17.045,70	-8.557,91	8.487,79	4.608,11	21.653,81
40%	47.462,70	65.017,39	22.734,72	-11.410,55	11.324,17	6.144,14	28.878,86
50%	59.328,37	81.271,74	28.423,74	-14.263,19	14.160,55	7.680,18	36.103,92
60%	71.194,04	97.526,09	34.112,76	-17.115,83	16.996,94	9.216,21	43.328,98
70%	83.059,72	113.780,44	39.801,79	-19.968,47	19.833,32	10.752,25	50.554,04
80%	94.925,39	130.034,78	45.490,81	-22.821,10	22.669,70	12.288,29	57.779,09
90%	106.791,07	146.289,13	51.179,83	-25.673,74	25.506,09	13.824,32	65.004,15
100%	118.656,74	162.543,48	56.868,85	-28.526,38	28.342,47	15.360,36	72.229,21

Fuente: elaboración propia

Nota: el IGC se determinó aplicando la escala progresiva de la Figura 2

Por lo tanto, las diferencias en las CTF resultan evidentes en uno y otro régimen, lo que permite desarrollar mecanismos de planificación tributaria, bajo el amparo del legislador, destinados a conseguir un ahorro tributario, sobre la base de un mismo resultado tributario.

Conclusiones

La presente investigación ha permitido validar la hipótesis formulada, demostrando que, en presencia de contribuyentes gravados con impuesto de primera categoría según contabilidad completa, con igual resultado tributario, sus dueños pueden quedar afectados a cargas tributarias finales diferentes dependiendo si la empresa se somete al régimen atribuido o al régimen con imputación parcial de créditos, lo que afecta la equidad horizontal. Asimismo, lo anterior se constituye en una herramienta que permite materializar, bajo el amparo del propio ordenamiento jurídico, maniobras de planificación tributaria al optar por un régimen que genere una

menor carga tributaria final, sin que tenga mayor relevancia el *test* de relevancia económico para la aplicación de la norma antielusión.

Bibliografía

- AGOSTINI, C., MARTÍNEZ, C. y FLORES B. (2012), *Equidad tributaria horizontal del impuesto a la renta en Chile*, *Revista CEPAL*, 108, pp. 183-210.
- ATKINSON, Anthony, PIKETTY, Thomas (2010), *Top incomes in global perspective*. Oxford: Oxford University Press.
- AVILÉS, V. (2014), *Legalidad tributaria y mecanismos antielusión*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile).
- CABRILLO, F.; ALBERT, R. (2011), *El análisis económico del derecho en la encrucijada*. *Ekonomiaz: Revista vasca de economía*, n. Extra 77, pp. 200-221.
- ETZIONI, A. (2007), *La dimensión moral: hacia una nueva economía*, Madrid: Ediciones Palabra.
- MIRRLEES, J. (2010), *Dimensions of tax desing*, Oxford: Oxford University Press.
- MIRRLEES, J., ADAM, S., BESLEY, T., BLUNDELL, R., y BOND, S. (2012), *The Mirrlees review: a proposal for systematic tax reform*, en *National Tax Journal*, V. 65, issue 3, National Tax Association, pp. 655-684.
- MURPHY, L.; NAGEL, T. (2002), *The Myth of Ownership: Taxes and Justice*. New York: Oxford University Press.
- OSORIO, H., GONZÁLEZ, J., VILDÓSOLA, C. y VIDAL, V. (2016), *Elusión, un acercamiento al abuso de las formas jurídicas*. Santiago: Editorial Librotecnia.
- PICKER, R., *Law and Economics: Intellectual Arbitrage*. *Loyola Law, Review*, Vol. 27, n. 1, pp. 127-146, 1993.
- PIKETTY, T. (2014), *Capital in the 21st century*. Cambridge, MA: Harvard University Press.
- PIKETTY, T.; SAEZ, E. (2006), *The evolution of top incomes: A historical and international perspective*, en *American Economic Review*, 96(2), 200–205.
- POSNER, R. (2007), *Economic analysis of law*. Wolters Kluwer Law and Business.
- POSNER, R. (2005), *El análisis económico del derecho en el common law, en el sistema romano-germánico, y en las naciones en desarrollo*, en *Revista de Economía y Derecho*, Vol. 2, Nº 7, pp. 7-16.
- RIPERT, G. (2001), *Aspectos jurídicos del capitalismo moderno*. Granada: Editorial Comares.

- SQUELLA, A. (2000), *Introducción al derecho*. Santiago: Editorial Jurídica de Chile.
- TARZIJÁN, J.; PAREDES, R. (2006), *Organización industrial para la estrategia empresarial*. México: Pearson.
- TORCHE, F. (2005), *Unequal but fluid social mobility in Chile in comparative perspective*, en *American Sociological Review*, 70 (3), 422–450.
- YÁÑEZ, J. (2012), *Elementos a considerar en una reforma tributaria*, en *Revista de Estudios Tributarios*, n. 6, Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile, pp. 213-250.
- YÁÑEZ, J. (2010), *Recaudación tributaria en Chile, 1987-2009*, en *Revista de Estudios Tributarios*, n. 1, Facultad de Economía y Negocios de la Universidad de Chile, pp. 153-184.

COSTOS DE PREVENCIÓN EN SALUD AMBIENTAL Y RENTABILIDAD SOCIAL EN EMPRESAS MINERAS – PERÚ

Área Temática: Contabilidad

Autor

Elsa Esther Choy Zevallos

Universidad Nacional Mayor de San Marcos

echoyz@unmsm.edu.pe

eschoyz@outlook.com

Resumen

La mayoría de las actividades económicas no cumplen con la normatividad relacionada a proteger el medio ambiente, esto sucede en particular con las empresas mineras, donde frecuentemente hacen uso de insumos químicos que superan los rangos establecidos por la Organización Mundial de la Salud, e impacta en el ambiente a consecuencia de la generación de los relaves mineros y desechos industriales derramados en su superficie, depositados en estanques o enterrados.

En el Perú, si bien la minería ha traído beneficios económicos, también ha resultado negativo para la salud de sus trabajadores y familiares, quienes adquieren enfermedades debido a factores sociales producto de la contaminación de fuentes hídricas, suelos y aire, así también, gran parte de las personas de escasos recursos económicos carecen de protección y se encuentran expuestos a riesgos de enfermedades infecciosas, cardiovasculares y patológicas. En este sentido, es necesario aplicar políticas de prevención y utilizar herramientas de medición económica que determinen el costo beneficio que significa prever y mantener a los trabajadores con buena salud en su desempeño laboral, puesto que no sólo debe interaccionarse lo económico sino también el contexto social.

Los costos de prevención en salud ambiental se convierten en herramientas de gestión para las empresas mineras, el objetivo es identificar los costos de prevención en salud y daño ambiental, basados en criterios técnicos y evidencia disponible, potenciando la gestión de eliminación de residuos sólidos y cambiando el paradigma hacia una cultura con responsabilidad empresarial. Los resultados obtenidos del diseño permitieron explicar el costo beneficio de prever una enfermedad, y evitar pasar por un proceso curativo. Se concluye que los responsables de conducir actividades contaminantes deben contar con sistemas de costos preventivos en salud ambiental, como herramienta de gestión gerencial para una información integral económica y social.

Palabras clave: Costos de Prevención, Salud Ambiental, Rentabilidad Social, Actividad Minera

Introducción

Las actividades empresariales deben realizarse manteniendo armonía entre lo social, económico y ecológico, permitiendo cumplir con un desarrollo sostenible del medio ambiente, donde es importante tener en cuenta el factor social. En el Perú, el sector minero es uno de los pilares de la economía, está orientado principalmente al mercado externo y es el sector económico que más contribuye en la balanza comercial, con alrededor de 45% de las exportaciones totales (Glave y Kuramoto, 2002), también, contribuye con alrededor del 10% con el Producto Bruto Interno (El 2018), sin embargo existe un costo social que es criticado por los pobladores y medios de comunicación... “La contaminación ambiental generada por la minería es un serio riesgo que afecta la salud de miles de peruanos.... Por una cuestión de justicia, la minería debe asumir los costos sociales y ambientales que genera, manteniéndose dentro de los límites impuestos por los ecosistemas” (Francke, 2007).

Esto implica que las empresas mineras deben ejecutar sus actividades con calidad y al menor costo posible, evitando la afectación o alteración del ambiente, cumpliendo con responsabilidad social y sin afectar la salud de sus trabajadores ni de las comunidades que viven cerca del yacimiento, pensando siempre que el entorno en el que se desarrollan las actividades es algo que las generaciones futuras concedieron en calidad de préstamo a las generaciones actuales para su desarrollo económico y productivo sin atentar el bienestar de mañana, por lo que es indispensable que cada uno de los habitantes se sensibilice y reduzca al máximo la afectación al ambiente.

Objetivo general

Precisar los costos de prevención salud ambiental, basados en criterios técnicos para ser utilizados como una herramienta en la gestión social de las empresas mineras del país

Justificación

La investigación brinda una estructura de costos de prevención de salud ambiental para sentar las bases de una cultura de prevención en salud, que el Estado debe promover cumpliendo con su rol de protector de la salud pública y del ambiente cumpliendo su papel de liderazgo y protector en la Salud Pública

La cultura preventiva en Perú no se ha posicionado plenamente, esto se debe a múltiples factores y actividades nocivas para la salud, por lo que la adopción de nuevas conductas y actitud responsable genera un ambiente y entorno saludable que implica una actitud colectiva.

Antecedentes de la Investigación

Las investigaciones existentes, tanto nacionales como del extranjero, han desarrollado temas relacionados con costos, minería, ambiente y salud; bajo un enfoque diferente, aplicados a otra realidad y referidos a aspectos genéricos, no específicamente a los costos de prevención de salud ambiental.

Santamaría, et al. (2015) establece aspectos fundamentales de una estructura de los costos unitarios del servicio hospitalario, para el desarrollo de un sistema de costos y gestión hospitalaria, con la finalidad de optimizar los recursos sociales y económicos, la investigación consistió en analizar los costos hospitalarios bajo un enfoque de disminución, costo beneficio, costo efectividad y costo utilidad. Finalmente, queda demostrado la necesidad de fortalecer algunos aspectos, tales como, cálculo, desglose y sistemas de información de los costos e implementación.

Cabrejas (2016) refieren el término cultura preventiva: educar para adoptar nuevas conductas y una actitud responsable, consciente y respeto por la protección a la vida, el entorno, por las futuras generaciones, una cultura de prevención implica “actitud colectiva”.

La investigación Páez (2011) señala los siguientes problemas identificados por el personal de salud en el manejo de los desechos sólidos hospitalarios: la deficiente

gestión de los desechos sólidos en el Hospital Eugenio Espejo, promueve condiciones y ambientes laborales que ponen en peligro la salud de la comunidad hospitalaria (personal de salud, pacientes, familiares) y, contribuyen al progresivo deterioro del ambiente.

Por otro lado, existen algunos estudios de análisis a la normativa contable emitida por el *International Accounting Standards Board* (IASB) (2017), puesto que algunas manifiestan en forma general el tratamiento para situaciones ambientales y recomiendan la inclusión de pasivos y activos ambientales en la información financiera de las empresas, así como también de contingencias y costos referidos al medio ambiente. Tales como la Norma Internacional de Contabilidad 16, Propiedades, Planta y Equipo y la Norma 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes.

Asimismo, la Organización de Naciones Unidas- ONU-CEPAL (2016) ha desarrollado un manual llamado Sistema de Contabilidad Ambiental y Económica Integrada a nivel de la contabilidad nacional, cuentas nacionales que incluye una estructura de cuentas satélites compuestas por matrices macroeconómicas, donde se refleja la información de la relación entre la economía y el medio ambiente en unidades como volumen, energía entre otros, y luego la compara con la información macroeconómica recogida en unidades monetarias.

Las Normas Ambientales: ISO 14000 son estándares para dotar a las empresas de herramientas adecuadas para manejar y evaluar el impacto y los riesgos medio ambientales. La ISO 14031, Norma para el Desempeño Ambiental, relacionadas con: aspectos ambientales de las actividades de las compañías mediante las entradas, salidas del balance de flujo de materiales; las actividades de gestión ambiental; o la condición del ambiente fuera de la compañía (ISO, 2018).

Por otro lado, existen normas específicas que regulan la actividad minera y deben ser cumplidos por los operadores mineros al realizar las labores extractivas, entre las cuales se encuentran La ley de Minería, Políticas de Responsabilidad Social y Ambiental.

Marco Teórico

En este apartado se conceptualizan los temas necesarios para entender el contexto de la investigación, realizando una revisión de la literatura sobre el tema en cuestión.

Salud

Díaz (2015) manifiesta que según la Organización Mundial de la Salud (OMS) se define como “El estado completo de bienestar físico, psíquico y social y no solo la ausencia de afecciones y enfermedades” p. 11.

De la misma forma Parra (2003, p.3), expresa según la Organización Mundial de la Salud (OMS) define “un completo estado de bienestar en el aspecto físico, mental y social” y no solamente la ausencia de enfermedad. El trabajo puede catalogarse como fuente de salud. En el trabajo las personas desarrollan una actividad física y mental que revitaliza el organismo al mantenerlo activo y despierto. Mediante el trabajo también se desarrollan y activan las relaciones sociales con otras personas a través de la cooperación necesaria para realizar las tareas, así también permite el aumento de la autoestima de las personas al sentirse útiles en la sociedad.

La prevención es la forma ideal de protección de la salud antes de que se pierda, y los centros que prestan servicio de salud, deberían ser verdaderos centros de prevención de las enfermedades y no simplemente dedicarse a actividades curativas.

Costo de Salud

Los costos de servicios por salud se clasifican en directos e indirectos y se relacionan con el consumo de insumos y medicamentos, las remuneraciones del personal médico y administrativo, desgaste de equipos e instrumentos, servicios, entre otros (Charlita, 2009).

Ambiente

Andía (2009) señala: “Es el entorno vital, el conjunto de factores físico-naturales, estéticos, culturales, sociales y económicos que interaccionan con el ser humano. El ambiente integra los sistemas Físico (clima, agua, suelo, ruido); Biológicos (flora,

fauna) y Humanos (población, cultura, aspectos socioeconómicos, valores patrimoniales- histórico, estética y calidad del paisaje)”

El Manual del Ministerio del Ambiente y desarrollo sostenible (2015), expresa: "Se entiende al ambiente como un sistema global integrado por componentes naturales y sociales, constituidos a su vez por elementos biofísicos en su interacción con el ser humano, incluidas sus relaciones socio-económicas y socio-culturales" p. 21.

Como se podrá observar ambiente y ser humano están directamente relacionados, por tanto la armonía que exista en el ambiente impactará en el bienestar de la persona.

Costo ambiental

De acuerdo con Osorio y Correa (2004) implica encontrar un indicador monetario que determine el valor de una alteración desfavorable en el medio natural provocada por una acción o actividad económica. Esta acción provoca un cambio en la condición de los recursos afectados pasando de un estado de conservación a otro más deteriorado. Al realizar la valoración del daño es necesario conocer la conservación del recurso antes y después de la alteración

Costos Ambientales de Prevención

De García (2007), los costos de prevención están relacionados con el aseguramiento de la calidad ambiental en la organización, incluyendo los costos de análisis y evaluación. Entre estos costos se puede citar los de funcionamiento y control del sistema de gestión ambiental, formación del personal para adaptarlo a los requerimientos ambientales, revisión de los procesos, mantenimiento de equipos e instalaciones, diagnóstico de problemas ambientales y la implantación de sus soluciones, exigencias ambientales de proveedores y clientes, laboratorios de análisis de la calidad ambiental de las actividades desarrolladas por la organización, evaluaciones de impacto ambiental,

La medida preventiva se realiza antes de la ejecución de un proyecto, la misma que se determina a través de la Evaluación de Impacto Ambiental, mediante el análisis de

cómo se encuentra el espacio físico antes de ejecutar un proyecto y como sería ese mismo espacio luego de la ejecución de un proyecto o actividad, la implementación de la medida preventiva ocasiona un costo ambiental.

Responsabilidad Social Empresa Minera

Oxfam (2007) define como “Un conjunto de principios y reglas que las empresas mineras se han fijado, para orientar su actividad hacia la búsqueda de beneficios para todas las personas y comunidades que tienen contacto con la actividad minera. Como parte de su responsabilidad social, la industria minera del Perú se ha fijado el objetivo de impulsar el progreso económico y social de las comunidades vecinas. Para lograrlo la empresa participa en igualdad de condiciones con pobladores y autoridades y comparte con ellos los esfuerzos” p.25.

El desarrollo que genera la explotación minera produce muchos beneficios sociales, incluido el nivel de empleo, pero también tiene un efecto negativo cuando no se cumplen las normas legales regulatorias y principios sociales, tales como el uso indebido o el agotamiento de recursos básicos extraídos, generación y distribución de desechos y residuos peligrosos, destrucción de recursos y ambiente natural; consecuentemente la salud de los trabajadores y pobladores del entorno puede verse perjudicada, tanto por la exposición a sustancias peligrosas y al riesgo de accidentes en el yacimiento, como por la contaminación del aire, suelo y el agua. En el Perú se tiene una preocupación especial en cuanto a las actividades mineras ferrosas y no ferrosas, por la toxicidad de los procesos de extracción y los desechos contaminantes que genera.

Costos de prevención de salud ambiental

La Secretaria de salud (2002) ha señalado como programas sustantivos de acción para prevenir las enfermedades ambientales los siguientes:

1. Riesgos físicos
2. Agua de calidad
3. Manejo saludable de residuos y aguas residuales

4. Metales y su efecto en salud
5. Salud ambiental global
6. Control de riesgos ambientales y laborales en actividades de atención médica
7. Atención de emergencias
8. Manejo seguro de sustancias químicas
9. Contaminación de aire

Por otra parte Environmental Law Institute (2002), refiere que las fuentes potenciales y tipos de contaminación en la actividad minera son:

- Afectación de la superficie de los suelos
- Contaminación del aire y agua generada por materiales naturales o introducidos en el sitio de exploración durante la perforación y actividades relacionadas.
- Contaminación de aguas subterráneas al crear conductos para la migración de la contaminación
- Drenaje ácido y traslado de metales
- Sedimentación y erosión a través de excavación, construcción de caminos y tala.
- Impactos ambientales indirectos (en áreas remotas) a través de un desarrollo forzado como resultado de la construcción de caminos y la tala

Y señala también como posibilidades para la prevención, las siguientes acciones:

- Limitar la afectación al área estrictamente necesaria para la exploración.
- Cuidado especial en áreas pasibles de generar ácidos, limitando la exposición de materiales formadores de ácidos
- Clausura de pozos y hoyos perforados
- Planes y requisitos para el abandono de caminos construidos, así como adecuada restauración y reforestación de los sitios de perforación y otras áreas afectadas, para prevenir la migración de contaminantes, desarrollo impuesto y no deseado por las poblaciones locales y degradación de suelos.

- Cuidadosa clasificación de las características del yacimiento y los restos de roca, a fin de determinar qué afectar y cómo manipular y disponer los materiales afectados
- Comprensión completa y anticipada de los materiales del sitio minero para evitar la formación de ácidos o tóxicos en lo posible y tener un control cuidadoso de su disposición.
- Uso de procesos más limpios (por ejemplo técnicas que no introduzcan cianuros, ácidos o ciertos reactores en el beneficiamiento, así como evitar aquellas técnicas que utilizan mercurio)
- Un mejor diseño de los procesos a fin de reducir la cantidad de sustancias tóxicas en el beneficiamiento
- Minimizar el área expuesta a las pozas de procesamiento y usar sistemas de recuperación cubiertos sin pozas en exposición a fin de reducir el riesgo para la vida silvestre y el ambiente producido por las sustancias utilizadas en el proceso de lixiviación
- Control del drenaje para que el contacto de la precipitación, aguas superficiales y subterráneas con contaminantes o materiales ácidos sea mínimo.
- Uso de diseños que separen el drenaje limpio del contaminado, a fin de reducir el volumen de agua que éste último requiere para su control y tratamiento.
- Uso de sistemas de detección de fugas y monitoreo de aguas subterráneas y superficiales y de aires.
- Disposiciones sobre sistemas de recolección de molidos y estructuras de almacenamiento para hacer frente a fallas previsibles de los procesos, fugas y derrames.
- Control del polvo mediante la utilización de materiales no tóxicos y poniendo atención al destino de los supresores de polvo.
- Restauración en el momento del cierre, donde reponer la tierra superficial es posible, para reducir la “huella” de la mina en el paisaje y la exposición de un

área afectada a los elementos y así hacer menor el riesgo de contaminación potencial del aire y el agua.

Método

Se utilizó estrategias para lograr el objetivo planteado, revisando y analizando la información documental. Tiene un enfoque metodológico deductivo, presentando un diseño se costos de prevención desde la perspectiva global, desagregando la totalidad, en sus elementos para observarlos, analizarlos y formarse una opinión integral, asimismo se contó con el aporte de información de funcionarios del Ministerio del Ambiente, Ministerio de Salud y Universidades.

El estudio se realizó en Perú, la población está representada por todos yacimientos mineros ubicados en el norte, centro y sur del país. Además de contar con la siguiente información del jefe del Instituto Nacional de Estadística (2017), señala que la población de Perú llegará a los 31 millones 800 mil habitantes, así mismo la cantidad de población adulta mayor de los 60 años se ha incrementado entre el 10% o 12%, y la esperanza de vida es de un promedio de 75 años.

Resultados

Con base en la revisión de la literatura se propone lo siguiente:

Costos de prevención

Salud

- ✓ Chequeo preventivo permanente
- ✓ Atención integral de salud a trabajadores, familiares y comunidades afectadas
- ✓ Suficientes centros de prevención en salud y primeros auxilios
- ✓ Suficiente servicio de agua potable y saneamiento
- ✓ Utilizar equipo protector y máscaras adecuadas
- ✓ Higiene diaria y lavado de manos repetidas veces
- ✓ No ingerir alimentos cerca de los químicos tóxicos

Ambiental

- ✓ Inversión de equipos especializados para eliminar residuos polvo en minas
- ✓ Personal especializado para mantenimiento generadores aire fresco
- ✓ Inversión en bombas de aire y ventiladores
- ✓ Invertir en uniformes y máscaras adecuadas anti polvo
- ✓ Capacitación de personal en uso y peligro sustancias químicas y riegos en minas
- ✓ Sistema de tratamiento de aguas negras
- ✓ Invertir en vertederos de residuos uranio mercurio

Discusión

Se tomó como ejemplo el cáncer al pulmón que ataca a gran parte de trabajadores mineros adultos hombres y mujeres e incluso niños.

Se requiere una cultura de prevención, empezando por las autoridades, empresarios, trabajadores y comunidades.

Asimismo, los hospitales y clínicas no deberían dedicarse a la atención de pacientes enfermos, que se contradice con el nombre centros de salud, pues más bien serían centros de enfermedades. Los verdaderos centros de salud son los que aplican medicina de precisión y prevención.

La información corresponde a la consulta realizada en diversos textos, expresada en la bibliografía. Se ha determinado que el costo de prevención de la salud resulta menor que el costo de curar enfermedades.

Se confirma lo dicho por Benjamín Franklin “una onza de prevención vale una libra de curación”.

Costo beneficio

Prevenición

- ✓ Mejora calidad de vida
- ✓ Reduce costos
- ✓ Reduce tasa de mortandad

Curación

- ✓ Tratamientos largos y dolorosos
- ✓ Mayor costo
- ✓ Alto riesgo de muerte

Conclusiones

El reconocimiento y registro de los costos de prevención para mitigar el daño ambiental a consecuencia del uso de insumos químicos tóxicos contaminantes permitirá minimizar la exposición del trabajador a metales pesados y emisión de residuos de polvo generadas por las actividades de explotación minera.

Existe interacción entre los costos ambientales y costos de la salud, por tanto las bases que se establezcan en el marco de la contabilidad salud ambiental permitirá la presentación y medición de los componentes más relevantes del costo salud ambiental.

El costo de prevención de las enfermedades, resulta más bajo que el costo de curación o recuperación de la salud. El diseño de una estructura de cuentas ambientales facilitará el registro y medición razonable de los costos de servicio de salud.

Referencias bibliográficas

- Andia, A. (2009). Manual de Gestión Ambiental, Sistema Nacional de Gestión Ambiental. Evaluación del Impacto Ambiental, Valoración Económica de Impactos. Lima: Librería Editorial El Saber.
- Cabrejas, M. (2016). Concienciar en prevención. Recuperado de: <http://www.cgriect.com/docs/Articulos2016/Concienciar.pdf>
- El Peruano (2018). La minería en el Perú. Lima: Diario oficial el Peruano, 19 de abril.
- Francke, P. (2007). Perú, presentación de bajo la lupa. La Insignia, consultado en https://www.lainsignia.org/2007/agosto/econ_010.htm
- Charlita, P. (2009). *Gestión de Costos en Salud*. Bogotá: Eco Ediciones.
- De García, L. y Fernández, C. (2007). El Protocolo de Kioto y los Costos Ambientales. *Revista del Instituto Internacional de Costos*. 1, 7-31, Recuperado de: http://www.revistaic.org/articulos/num1/articulo1_esp.pdf
- Díaz, Z. (2015). Prevención de riesgos laborales. Seguridad y salud laboral. España: Paraninfo.
- Environmental Law Institute (2002). Prevención de la contaminación minera: Propuesta de un Marco Común para las Américas. Washington, D.C.: USAID.
- Glave, J. y Kuramoto, M. (2002). Minería, minerales y desarrollo sustentable en Perú. En Glave, L. (Coord.) Minería, minerales y desarrollo sustentable. Lima: GRADE.
- International Accounting Standards Board (IASB) (2017). Normas internacionales de Contabilidad. México: IMCP.
- Instituto Nacional de Estadística e informática (2017). Censo de población y vivienda. Lima: INEI.
- ISO (2018). ISO 14031-2013. Gestión ambiental — Evaluación del desempeño ambiental — Directrices. Disponible en: <https://www.iso.org/obp/ui#iso:std:iso:14031:ed-2:v1:es>
- Ministerio del Ambiente y desarrollo sostenible (2015). Manual de evaluación de estudios ambientales. Colombia: El autor.
- ONU-CEPAL (2016). El Sistema de Contabilidad Ambiental y Económica 2012. Marco Central (SCAE). Nueva York: ONU-CEPAL.
- Osorio, M. y Correa, R. (2004). Valoración económica de costos ambientales: marco conceptual y métodos de estimación. *Semestre Económico*, 7, (13)159-193.
- Oxfam (2007). Responsabilidad Social Empresarial en el sector minero en el Perú. Lima: Oxfam internacional del Perú.

- Páez, R. (2011). El Manejo de los desechos hospitalarios, su incidencia sobre el Medio Ambiente y la Salud de las/os trabajadores/as de la salud que los manipulan. Tesis de maestría. Quito: FLACSO, sede Ecuador.
- Santamaría, A., Herrera, J., Sil, P., Santamaría, M., Flores, M. y Del Arco, A. (2015). Estructura, Sistemas y análisis de costos de la atención médica. *Revista de Medicina e Investigación*, 3, (2) 134-140.
- Secretaria de Salud (2002). *Programa de acción: Salud ambiental*. México: el autor.
- Parra, M. (2003). Conceptos básicos en la salud laboral. Santiago de Chile: Oficina Internacional del trabajo.